

**Міністерство освіти і науки України
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА
з курсу «ФІНАНСОВИЙ І УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»
на тему:

«Облік виробничих запасів»

Студентки 4-о курсу групи ОПД-41

напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит»
Болюх В.

Науковий керівник :доцент, к.е.н.

(посада, вчене звання, науковий ступінь,

прізвище, ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ **Оцінка ECST** _____

Члени комісії:

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

ТЕРНОПІЛЬ 2017

З М І С Т

Вступ.....	3
1. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в системі обліку і звітності.....	6
2. Документування та відображення в обліку надходження об'єктів інвестиційної нерухомості.....	12
3. Організація та методика обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, утримуваних суб'єктом господарювання.....	33
4. Аналіз інвестиційної нерухомості.....	43
Висновки.....	53
Список використаних джерел.....	55

Вступ

Актуальність теми. В умовах реформування економіки України та здійснення комплексної реформи вітчизняного бухгалтерського обліку важливого значення набуває організація на підприємствах ефективного обліку активів на основі розробки власної облікової політики, здатної задовольнити потреби всіх ланок управління у релевантній інформації про рівень забезпеченості, стан та ефективність використання необоротних активів, зокрема інвестиційної нерухомості. Розробка такої облікової політики можлива за умови застосування у практичній діяльності підприємств діючих нормативно – правових актів: використання сучасних методів обліку і контролю за придбанням, утриманням та використанням об'єктів інвестиційної нерухомості. Актуальності у цьому сенсі набувають дослідницькі роботи, що враховують специфіку галузей національної економіки, оскільки мають спрямованість на її технологічні та економічні відмінності.

Дослідження показали, що за починаючи з 2008 року, з моменту прийняття нового положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 (далі П(С)БО 32) «Інвестиційна нерухомість», вітчизняні підприємства зобов'язанні обліковувати та відображати в балансі окремим рядком інформацію про об'єкти інвестиційної нерухомості. Отже, необхідними є методичні розробки щодо застосування на практиці норм, що прописує П(С)БО 32.

З'ясуванню природи поняття інвестиційної нерухомості, порядку визнання та оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, механізмів формування і відображення в обліку витрат на утримання таких активів, оформленню договорів та передачі в операційну оренду інвестиційної нерухомості, а також порядку здійснення аудиторської перевірки щодо правильності відображення в системі бухгалтерського обліку операцій з інвестиційною нерухомістю приділяли увагу у своїх працях як вітчизняні, так і зарубіжні вчені.

Разом з тим багато організаційно-методичних особливостей обліку і аудиту інвестиційної нерухомості потребують наукового дослідження

обґрунтування та конкретизації у галузевому аспекті. До таких положень належать: уточнення критеріїв віднесення об'єктів до інвестиційної нерухомості, порядку формування первісної вартості об'єктів, порядку організації аналітичного і синтетичного обліку, формування і відображення інформації про об'єкти інвестиційної нерухомості у зведених облікових регістрах та фінансовій звітності

Недостатня обґрунтованість окремих положень організації обліку і аудиту об'єктів інвестиційної нерухомості, утримуваних виробничим підприємством, зумовили вибір теми дипломної роботи для більш детального розгляду і вдосконалення методики обліку і аудиту інвестиційної нерухомості, її структури, завдань і напрямів.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення організації і методики обліку та аудиту щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, як засобу вдосконалення інформаційного забезпечення управлінського персоналу промислового підприємства.

Відповідно до поставленої мети в роботі передбачено вирішення таких основних завдань:

- дослідити економічний зміст понять «інвестиційна нерухомість» для об'єктивного відображення інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку стосовно них;

Предметом дослідження є теоретичні засади та існуюча практика обліку і аудиту інвестиційної нерухомості промислового підприємства, її вдосконалення в умовах ринкових відносин.

Методи дослідження. У дослідженні використаний методологічний апарат сучасної економічної науки та діалектичний підхід до діючої системи обліку і аудиту витрат періоду операційної діяльності на промисловому підприємстві.

Для вирішення поставлених перед дослідженням завдань використовувались методи теоретичного узагальнення і порівняння (розкриття економічної природи поняття «нерухомість»), причинно-наслідкового та

абстрактно-логічного зв'язку, аналізу і синтезу (виявлення основних напрямів вдосконалення методики обліку інвестиційної нерухомості, статистичні та економіко-математичні методи, методи абстрагування та моделювання (визначення основних напрямів проведення аудиту об'єктів необоротних активів, в т.ч. інвестиційної нерухомості).

1. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в системі обліку і звітності

Одним із пріоритетних завдань національної системи бухгалтерського обліку є приведення вітчизняних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Тому, прийняте у 2007 р. та введене в дію з 01.01.2008 р. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є досить близьким за своїм змістовим наповненням із МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість», прийнятим у 2000 р., що підтверджує тенденцію гармонізації стандартів на міжнародному рівні.

Поглиблення міжнародної інтеграції та уніфікації в області бухгалтерського обліку є характерним і для члена Європейського союзу – Польщі. В 2004 р. прийняті зміни до Закону «Про бухгалтерський облік», які передбачали узгодження положень щодо первісної оцінки (доповнено положеннями про первісну оцінку об'єкта за витратами на виробництво) та оцінки на дату балансу (доповнено положення оцінки об'єкта за собівартістю з урахуванням не лише відрахувань з приводу тривалої втрати вартості, але й амортизаційних відрахувань; виключено положення балансової оцінки об'єкта за ціною придбання, переоціненою до ринкової вартості) інвестиційної нерухомості з МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 40 «Інвестиційна нерухомість» передбачає розмежування нерухомості, зайнятої власником, яка використовується власником в господарських цілях, та інвестиційною нерухомістю, яка утримується з метою отримання орендної плати та / або збільшення капіталу. Таке розмежування призводить до виникнення розбіжностей в обліковому відображенні операцій з нерухомістю, зайнятою власником та інвестиційною нерухомістю.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» під інвестиційною нерухомістю розуміють 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.

Як й інші складові необоротних активів, інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та / або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Особливістю інвестиційної нерухомості є те, що вона генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів підприємства. Не рідко в практиці вітчизняних підприємств виникає необхідність в ході ідентифікації інвестиційної нерухомості застосовувати професійне судження бухгалтера. В першу чергу, це стосується нерухомості, частина якої використовується для отримання орендних платежів та / або для збільшення власного капіталу, а частина для цілей господарської діяльності підприємства: виробництва, адміністративних потреб тощо. У такому випадку інвестиційною нерухомістю визнається частина об'єкта основних засобів, якщо вона може бути продана окремо або за умови використання об'єкта переважно з метою отримання орендної плати та / або для збільшення власного капіталу. Відповідно, межу «переважного» використання визначає підприємство самостійно, розробляючи критерії щодо розмежування операційної та інвестиційної нерухомості, виходячи із специфіки діяльності підприємства та розкриває зазначені положення в обліковій політиці, у випадку, якщо один і той же об'єкт основних засобів використовується як інвестиційна і як операційна нерухомість (за неможливості розділення об'єкта на частини), переважний характер використання об'єкту визначати за його площею; об'єкт визнається інвестиційною нерухомістю, якщо в оперативну оренду передано більше 50 % його площі.

Особливості оцінки інвестиційної нерухомості виникатимуть при первісній оцінці та відображенні на дату балансу. Інвестиційна нерухомість

зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається залежно від шляхів надходження нерухомості, зокрема:

- придбаної за звичайних умов;
- придбаної за умови відстрочки платежу;
- одержаної у фінансову оренду;
- створеної (збудованої) підприємством;
- одержаної як внесок до статутного капіталу;
- безоплатне отримання;
- одержаної в обмін на неподібні активи;
- одержаної в обмін на подібні активи;
- одержаної в частковий обмін на неподібні активи;
- переведеної з складу основних засобів;
- переведеної зі складу запасів;
- переведеної зі складу товарів.

Досліджено, що спільним для національних і міжнародних стандартів є визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості за чотирма шляхами надходження активів: придбання за звичайних умов; придбання за умови відстрочки платежу; одержання у фінансову оренду та створення підприємством.

Так, при придбанні за звичайних умов первісна вартість формується з врахуванням:

- суми, що сплачуються постачальникам і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість;
- сума непрямих податків у зв'язку з придбанням (якщо їх не відшкодовують);
- юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням;

- інші витрати, пов'язані з придбанням і доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні до використання.

Якщо об'єкт інвестиційної нерухомості придбається на умовах відстрочення платежу, то такий актив зараховується на баланс за ціною договору, а різниця між фактично сплаченою сумою і вартістю активу – це фінансові витрати, які частково можуть бути капіталізовані відповідно до норм П(С)БО 31 «Фінансові витрати», і на суму капіталізованих фінансових витрат збільшиться первісна вартість інвестиційної нерухомості.

Об'єкти одержанні в фінансову оренду, оцінюватимуться відповідно до норм П(С)БО 14 «Оренда», зокрема за нижчою з двох оцінок: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів.

Інвестиційна нерухомість, що створена підприємством самостійно. На баланс зараховуватиметься за вартістю, визначеною на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальних витрат понесених на її створення.

Крім того, МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість» передбачає ще один напрям отримання інвестиційної нерухомості – в обмін на матеріальні та нематеріальні активи або в обмін на поєднання монетарних і немонетарних активів. Первісна оцінка у такому випадку здійснюється за справедливою вартістю отриманого активу за винятком умов, коли: операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або справедливу вартість ні отриманого, ні переданого в обмін активу не можна достовірно визначити.

Якщо отриманий актив не оцінюють за справедливою вартістю, його оцінюють за балансовою вартістю переданого активу.

Не розкритими в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є питання визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості при її внесенні до статутного капіталу підприємства, при безоплатному отриманні, при отриманні в обмін на подібний та неподібний об'єкт та отриманої в частковий обмін, що призводить до відсутності єдиного підходу для їх відображення в бухгалтерському обліку обліковими працівниками вітчизняних підприємств.

Вважається за доцільне внести зміни до розділу «Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості» П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» шляхом включення зазначених нижче положень щодо порядку визначення первісної вартості:

– первісною вартістю інвестиційної нерухомості, що внесена до статутного капіталу засновниками (учасниками) підприємства, визнається її справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням інвестиційної нерухомості до стану, в якому вона придатна для використання, передбачених п. 10 П(С)БО 32;

– первісна вартість безоплатно отриманої інвестиційної нерухомості дорівнює її справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат безпосередньо пов'язаних з доведенням інвестиційної нерухомості до стану, в якому вона придатна для використання, передбачених п. 10 П(С)БО 32;

– первісна вартість об'єкту, переведеного до інвестиційної нерухомості з оборотних активів, запасів, товарів тощо дорівнює його собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати»;

– первісна вартість інвестиційної нерухомості, отриманої в обмін на подібний актив, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю інвестиційної нерухомості, отриманої в обмін на подібний актив, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду;

– первісна вартість інвестиційної нерухомості, отриманої в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу;

– первісна вартість інвестиційної нерухомості, придбаної в частковий обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що передана (отримана) під час обміну.

Наступним етапом нашого дослідження є оцінка активів на дату балансу. Відповідно норм прописаних національним стандартом «Інвестиційна нерухомість» підприємство має розробити облікову політику щодо оцінки інвестиційної нерухомості після її первісного визнання, оскільки П(С)БО 32 передбачає можливість відображення інвестиційної нерухомості у фінансовій звітності за:

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

Обраний підприємством метод застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю означає її перманентну актуалізацію на кожен дату балансу. Розкриття інформації про справедливу вартість інвестиційної нерухомості у Примітках до річної фінансової звітності є необхідним і за використання оцінки за справедливою вартістю (методи і суттєві припущення, які використовувалися при визначенні справедливої вартості; визначення оцінки здійснювалося незалежним оцінювачем чи власними силами і т.д.) і за застосування оцінки за собівартістю (справедливу вартість інвестиційної нерухомості або пояснення причини неможливості визначення справедливої вартості).

Найкращим свідченням справедливої вартості є поточні ринкові ціни, що існують на активному ринку на подібну нерухомість у тій самій місцевості та в подібному стані за подібних умов угод про оренду або інших контрактів на дату балансу.

Тобто, для визначення поточної ринкової ціни необхідною умовою є розвиненість ринку нерухомості.

Основними ознаками наявності активного ринку є:

- здійснення торгів за однорідними активами;
- наявність бажаючих укласти угоду в будь-який момент часу;
- відкритість і доступність інформації та відсутність монополії.

В Україні на велику кількість об'єктів нерухомості є неможливим достовірне визначення поточних ринкових цін, оскільки відсутній активний ринок або його функціонування є обмеженим. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому функціонує підприємство);

- поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різному стані, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість;

- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість.

За відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу. Даний вид оцінки базується на розмірі поточних ринкових орендних платежів на подібну нерухомість, яка перебуває в тій самій місцевості та в тому самому стані, із застосуванням ставок дисконтування, що відображають поточні ринкові оцінки невизначеності щодо розміру й часу грошових потоків.

Варто відмітити, що згідно з вимогами міжнародних стандартів (п. 32 МСФЗ 40) не вимагається, але заохочується залучення незалежного оцінювача для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Це обґрунтовується наявністю в оцінювача відповідної кваліфікації та досвіду оцінки інвестиційної нерухомості, що розташована в подібній місцевості та належить до подібної категорії. Звичайно використання послуг незалежного оцінювача буде супроводжуватися понесенням додаткових адміністративних витрат, пов'язаних з оплатою таких послуг, але ці витрати, на нашу думку, є оправданими, якщо на підприємстві немає фахівця, що міг би здійснювати таку оцінку.

Якщо ж підприємство все ж таки вирішує самостійному визначати ринкову вартість інвестиційної нерухомості, то джерелами інформації можуть бути: спеціалізовані та загальні довідники, прайси, рекламні проспекти, прайс-релізи, інформаційні бюлетені, інформація з веб-сайтів агентств нерухомості, консалтингових компаній, порталів нерухомості та інші ресурси мережі Інтернет, періодичні друковані видання, інформація державного моніторингу, інформація в засобах масової інформації. Використання такого роду інформації підтвердить достовірність здійсненої оцінки.

Із зазначеного переліку найбільш доступними та економічно обґрунтованими є спеціалізовані довідники нерухомості.

Згідно з п. 23 П(С)БО 32 під час визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості підприємства до неї входять усі об'єкти основних засобів, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. Така інвестиційна нерухомість в обліку відображується як окремий об'єкт, що генерує грошові потоки. Крім того, стаціонарно встановлені об'єкти основних засобів (ліфти, кондиціонери тощо), вартість яких врахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, обліковуються на позабалансових рахунках за первісною вартістю.

Усі інші активи, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісна техніка тощо), оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю і відображуються в обліку відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Оцінку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю слід застосовувати до дати вибуття, переведення інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості та такої, що утримується для продажу, або якщо стає неможливим достовірно визначити її справедливую вартість, на дату балансу. Якщо підприємство обирає метод оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, то її залишкова вартість змінюватиметься щомісяця за рахунок нарахування амортизації з урахуванням втрат від зменшення

корисності та вигод від її відновлення. У цьому випадку вартість інвестиційної нерухомості переоцінці не підлягає.

Розглянемо основні відмінності оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю та первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення (табл. 1.1).

В умовах недостатньої розвиненості ринку нерухомості в Україні, обмеженості доступу до інформації про ринкові трансакції з такими об'єктами виникає необхідність окреслення меж доцільності та обґрунтованості здійснення оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю.

Здійснювати оцінку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю необхідно для юридичних осіб, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами. Зокрема, відповідно до чинного законодавства до таких підприємств належать: емітенти цінних паперів, які допущені до торгівлі на організовано оформлених ринках, професійні учасники фондового ринку, інститути спільного інвестування (Положення Кабінету Міністрів України № 1046 від 10.08.2001 р.); акціонерні товариства (розпорядження Кабінету Міністрів України № 25-р від 18.01.2003 р.).

Використання моделі оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю забезпечить однозначне розуміння фінансової звітності і зростання довіри кредиторів, інвесторів та інших учасників міжнародних ринкових відносин до її показників. Найбільш доцільним шляхом визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості для акціонерних товариств є залучення незалежного оцінювача, що підвищить рівень довіри зовнішніх партнерів та потенційних інвесторів до оприлюдненої у фінансовій звітності інформації. У свою чергу, прозорість і достовірність фінансової звітності є запорукою залучення підприємствами вітчизняних та закордонних інвестицій.

Таблиця 1

Порівняння різних аспектів оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою та залишковою вартістю

Особливість застосування	Оцінка за справедливою вартістю	Оцінка за залишковою вартістю	Примітка
1	2	3	4
Випадки застосування	За умови, що її можна достовірно визначити	У випадку неможливості визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості	Обраний підхід застосовується до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості
Проведення переоцінки	Проводиться переоцінка на звітну дату	Може здійснюватися індексація, дооцінка та уцінка на звітну дату	–
Нарахування зносу	Не проводиться Зміна ринкової ціни може дати опосередковану оцінку зносу об'єкта	Здійснюється згідно з вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби»	Ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості прирівнюється до нуля
Проведення тестування щодо достовірності інформації про знецінення (зменшення корисності) активів	Не проводиться, оскільки в цьому немає економічного сенсу. Результат такого тестування не будуть істотним – різницю складатимуть лише витрати, безпосередньо пов'язані з можливою реалізацією	Обов'язково, не рідше ніж раз на рік. У разі, якщо ознаки знецінення існують і вони впливають на залишкову вартість основних засобів, залишкова вартість підлягає зменшенню шляхом визнання інших витрат з одночасним збільшенням зносу	При аналіз ознак знецінення інвестиційної нерухомості слід керуватися вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»
Порядок включення до вартості інвестиційної нерухомості устаткування, яке є невід'ємною її частиною (ліфти, кондиціонери тощо)	Враховує. У цьому випадку об'єкти у складі інвестиційної нерухомості утворюють з нею цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. Крім того, такі об'єкти обліковуються на позабалансових рахунках за первісною вартістю	Не враховує. Об'єкти відображаються в обліку як окремі інвентарні об'єкти	-
Порядок включення до вартості інвестиційної нерухомості інших активів, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісна техніка тощо)	Не враховує. Об'єкти відображаються в обліку як окремі інвентарні об'єкти та оцінюються за первісною (переоціненою вартістю)	Не враховує. Об'єкти відображаються в обліку як окремі інвентарні об'єкти та оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю	-
Можливість зміни методу оцінки (зі справедливої на залишкову, і навпаки)	Перехід заборонено здійснювати, оскільки пріоритетною є оцінка за справедливою вартістю (п.17 П(С)БО 32),	Передбачено перехід на оцінку за справедливою вартістю	П(С)БО 32 обмежується вимогою вказувати у примітках причину переходу від оцінки за справедливою вартістю до оцінки за залишковою вартістю

Для суб'єктів господарювання, які не складають звітність за міжнародними стандартами, прийнятним є використання моделі оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що обумовлено відсутністю активного ринку нерухомості на значній території України, особливо на специфічні об'єкти.

Вибір методу оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, є більш об'єктивною величиною за справедливу вартість, оскільки є документально підтвердженою і не передбачає значну кількість припущень і методів розрахунку.

Переважаючою практикою вітчизняних підприємств є оцінка інвестиційної нерухомості за первісною вартістю зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу іншого підприємства, при невідповідності критеріям визнання активу, з інших підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної або припиненні використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигод від її вибуття.

Обґрунтована оцінка інвестиційної нерухомості забезпечує достовірність бухгалтерської інформації про вартість даного специфічного об'єкта основних засобів. Це, в свою чергу, сприяє прийняттю оптимальних управлінських рішень щодо її використання і сприяє оптимізації орендних платежів, які плануються до отримання. Нормативно-правова база з бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості потребує вдосконалення, зокрема, в частині оцінки. У зв'язку з цим, пропонується розробити методичні рекомендації, що

забезпечать удосконалення та уніфікацію облікового відображення інвестиційної нерухомості як специфічного об'єкта основних засобів.

Здійснивши критичний аналіз положень П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та запропоновано внести доповнення до нього в частині розкриття інформації про первісну вартість інвестиційної нерухомості, отриманої при внесенні до статутного капіталу підприємства, при безоплатному отриманні, при отриманні в обмін на подібний та неподібний об'єкт та отриманої в частковий обмін.

При оцінці інвестиційної нерухомості на дату балансу для підприємств, які складають або планують готувати фінансову звітність за міжнародними стандартами, рекомендовано використовувати оцінку за справедливою вартістю, що забезпечить зростання рівня довіри інвесторів, кредиторів, учасників фондового ринку до фінансової звітності і сприятиме залученню іноземних інвестицій. Для інших суб'єктів господарювання прийнятним є використання оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, оскільки ринок нерухомості України характеризується рядом обмежень, що не дозволяє визначити достовірну справедливу вартість інвестиційної нерухомості.

2. Документування та відображення в обліку надходження об'єктів інвестиційної нерухомості

В умовах адаптації бухгалтерського обліку в Україні до Міжнародних стандартів він має бути орієнтований на забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів управління, а також на підготовку інформативної бухгалтерської звітності для інвесторів та кредиторів. В умовах діяльності ринкової економіки зростає потреба в реєстрації і формуванні конкретної інформації, необхідної для контролю за діяльністю підприємства як ззовні, так і

всередині. Для підвищення рівня інформаційного забезпечення потребують подальшого розгляду і вдосконалення первинна облікова документація та реєстри аналітичного обліку інвестиційної нерухомості.

У бухгалтерському обліку інформація про інвестиційну нерухомість має містити дані про надходження і вибуття таких об'єктів, стан їх збереження використання, правильне і своєчасне нарахування зносу (якщо обрано метод оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації), результати реалізації, ліквідації інвестиційної нерухомості, обсяги витрат на ремонтні роботи та поліпшення згаданих об'єктів. Важливим моментом відображення в бухгалтерському обліку його об'єктів є первинне спостереження.

Первинний облік – це початкова стадія системного сприйняття і реєстрації окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища, які виникають на підприємстві. На цій стадії відомості про здійсненні господарські операції реєструються в первинних документах.

Первинні документи – це вихідний пункт бухгалтерського обліку. Основою для будь – якого бухгалтерського запису, що відображує в обліку господарську операцію та її наслідки, може бути лише первинний документ. Він складається безпосередньо в процесі здійсненні або одразу після закінчення господарської операції. Первинний документ стає найпершим письмовим свідоцтвом її здійснення.

Історично в бухгалтерському обліку під первинним документом розуміють письмове свідоцтво певної форми та змісту про фактичне здійснення господарської операції, а також право її здійснення. Документи є підставою для записів на бухгалтерських рахунках, а вміщенні в них дані фундаментом всієї економічної інформації. Документ – це засіб закріплення різними способами на відповідному матеріалі інформації про факти, події, явища об'єктивної дійсності та розумову діяльність людини. Існує також інше визначення терміну: документ — це будь-яке джерело інформації, передання людської думки, знань

незалежно від того, чи втілене воно в матеріально фіксованій формі або є провідником (передавачем) інформації в часі.

В економічній літературі поняття «документооборот» трактується неоднозначно. Більшість авторів під документооборотом розуміють рух первинних документів від моменту складання до передачі в архів. Але з цього питання є й інші думки. Так, окремі науковці вважають, що під документооборотом слід розуміти певний порядок складання, оперативного використання, бухгалтерської обробки документів та відповідальність за своєчасність їх руху.

В.Ф. Палій і Я.В. Соколов визначають документооборот як організовану систему створення, перевірки та обробки первинних документів в бухгалтерському обліку від моменту їх складання до передачі в архів. М.В. Кужельний під документооборотом розуміє певний шлях, що проходить документ з моменту його виписки. На думку Т.А. Бутинця під документооборотом слід розуміти упорядковану в часі і просторі систему руху облікової документації в межах одиничного підприємства. На наш погляд, документооборот це рух документів з моменту їх складання в межах певного підприємства. Організація документообороту полягає в розробці найбільш раціональних шляхів руху документів від їх складання до передачі в архів із зазначенням підрозділів, через які має проходити документ, мети і точного часу надходження та вибуття документа в кожному підрозділі, а також назви і посади виконавців, який складають, перевіряють та опрацьовують документ.

Підприємство залежно від кількості господарських операцій та працівників, зайнятих обліком, можуть змінювати структуру документообороту, обираючи найбільш оптимальну, яка дозволить зменшити витрати часу на облікову роботу і надасть можливість отримувати всю необхідну інформацію в будь-який момент.

Оформлені первинні документи з обліку об'єктів нерухомого майна на підприємстві в установлені строки передаються до бухгалтерії. У процесі приймання звітів фахівці з обліку додані первинні документи звіряють із

реєстром чи звітом, звертаючи увагу на правильність оформлення документа та наявність всіх необхідних підписів. Не вірно оформлені документи до обробки не приймаються і повертаються матеріально-відповідальним особам.

Прийняті документи бухгалтерією перевіряються вже по суті, тобто з погляду законності і доцільності господарської операції.

Перевірені та прийняті бухгалтерією документи підлягають дальшому опрацюванню – розцінюванню, групуванню та контируванню.

Використання такої схеми забезпечує дозволяє раціонально організований документооборот щодо оформлення операцій з нерухомістю по підприємству, який передбачатиме мінімальний розрив між здійсненням господарських операцій та отримання необхідних узагальнених відомостей.

Таким чином, всі бухгалтерські документи до передачі в архів проходять належну перевірку й опрацювання за такими етапами: оформлення первинних документів; підготовка звітів матеріально-відповідальних та посадових осіб і передача їх до бухгалтерії; приймання звітів; перевірка звітів за формою і по суті; арифметична перевірка; підготовка документів для синтетичних і аналітичних записів; рознесення сум господарських операцій в регістрах синтетичного й аналітичного обліку; записи в Головну книгу; складання оборотного балансу; складання сальдового балансу та інших форм звітності, забезпечення поточного зберігання документів та передача їх на зберігання в архів підприємства.

Первинну облікову документацію про наявність, склад, рух та інші операції, що здійснюються з інвестиційною нерухомістю пропонують використовувати у відповідності із затвердженим наказом Мінстату «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 р. № 352 (хоча ці первинні документи призначенні для документування операцій із основними засобами), зокрема:



Рис..1 - Стадії документообігу носіїв облікової інформації щодо об'єктів інвестиційної нерухомості на підприємстві

ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»:

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма N 03-1) застосовується для оформлення зарахування до складу інвестиційної нерухомості окремих об'єктів, для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно, у відповідності з існуючим законодавством оформлятися в особливому порядку, для оформлення внутрішнього переміщення об'єктів інвестиційної нерухомості із одного цеху (відділу, дільниці) в інший, для оформлення передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію, а також для виключення із складу об'єктів інвестиційної нерухомості при передачі іншому підприємству (організації).

При оформленні приймання інвестиційної нерухомості акт (накладна) складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника підприємства (організації). Акт (накладна), після його оформлення, з прикладеною технічною документацією, що відноситься до даного об'єкта, передається до бухгалтерії

підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими.

При оформленні внутрішнього переміщення об'єктів інвестиційної нерухомості акт (накладна) виписується у двох примірниках працівником відділу (цеху) – здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, а другий - відділу (цеху) - здавальнику. При безоплатній передачі об'єктів інвестиційної нерухомості іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає інвестиційну нерухомість).

При передачі об'єктів інвестиційної нерухомості іншому підприємству за плату, акт складається у трьох примірниках: перші два залишається у підприємства, що здає (де перший примірник додається до звіту, а другий – до повідомлення на передачу та для акцепта), третій примірник передається матеріально – відповідальній особі, що приймає об'єкти інвестиційної нерухомості.

ОЗ -2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»:

Форма застосовується для оформлення приймання-здачі об'єктів інвестиційної нерухомості із ремонту, реконструкції та модернізації. Акт, підписаний працівником цеху (відділу), що уповноважений на приймання об'єктів інвестиційної нерухомості, та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства (організації). Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами на те уповноваженими. До технічного паспорта відповідного об'єкта основних засобів повинні бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією.

Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, що виконує ремонт, реконструкцію, модернізацію.

ОЗ -3 «Акт списання основних засобів»:

Форма ОЗ-3 застосовується для оформлення вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, будови, організації, затверджується керівником підприємства (організації) або особою, на те уповноваженою. Перший примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання об'єктів інвестиційної нерухомості та є підставою для здачі на склад матеріалів, що залишилися в результаті їх списання і т.п.

Витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від зносу та розборки будинків, споруд, демонтажу обладнання і т.п. відображають в акті в розділі «Розрахунок результатів списання об'єктів».

ОЗ -6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»:

Ця форма первинного документу застосовується для обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, а також для групового обліку однотипних об'єктів інвестиційної нерухомості, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають одне і те ж господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів. Форма заповнюється в одному примірнику на основі «Акта (накладної) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма N 03-1), технічної та іншої документації. Підставою для відміток про вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості при передачі їх іншому підприємству (організації), а також про переміщення в середині підприємства є «Акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма N 03-1); при списанні об'єктів інвестиційної нерухомості внаслідок старіння чи зносу – «Акт на списання основних засобів» (форма N 03-3). Записи про закінчені роботи по добудові, дообладнанні, реконструкції та модернізації, ремонту об'єкта ведуться в картці на підставі «Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (форма N 03-2). У розділі «Коротка індивідуальна

характеристика об'єкта» записуються тільки основні якісні та кількісні показники основного об'єкта, а також найважливіші прибудови, пристосування та приналежності, що відносяться до нього, обмежуючись двома-трьома найбільш важливими для даного об'єкта якісними показниками виключаючи дублювання даних, що є на підприємстві (організації), технічної документації на даний об'єкт.

Коротку індивідуальну характеристику у випадку групового обліку об'єктів інвестиційної нерухомості дають не по кожному об'єкту окремо, а в цілому по всій групі об'єктів, що враховуються в інвентарній картці.

При значній зміні якісних та кількісних показників в характеристиці об'єкта в результаті реконструкції (модернізації), добудови та дообладнання попередню інвентарну картку у випадку неможливості відобразити в ній всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, дообладнаний (добудований) об'єкт в цілому, замінюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ.

ОЗ -7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»:

Застосовується для реєстрації інвентарних карток обліку інвестиційної нерухомості основних засобів. Опис складається в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток.

Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) об'єктів інвестиційної нерухомості.

ОЗ -8 «Картка обліку руху основних засобів»:

Застосовується для обліку руху об'єктів інвестиційної нерухомості по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації.

Заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) об'єктів інвестиційної нерухомості та звіряється з даними синтетичного обліку об'єктів інвестиційної нерухомості.

На основі підсумкових даних цих карток заповнюються звітні форми з руху об'єктів інвестиційної нерухомості.

ОЗ -9 «Інвентарний список основних засобів»:

Застосовується для пооб'єктного обліку інвестиційної нерухомості за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах.

Дані пооб'єктного обліку інвестиційної нерухомості за місцями їх знаходження (експлуатації) повинні бути тотожні записам в інвентарних картках обліку інвестиційної нерухомості, що ведуться в бухгалтерії.

ОЗ -14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств):

Застосовується промисловим підприємством для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці.

Логічним продовженням процесу документування є виконання процедур визнання та оцінки операцій та процесів, факт здійснення яких зафіксовано первинними документами.

Так, інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Формування первісної вартості також залежить від способу надходження об'єктів інвестиційної нерухомості. На сучасному етапі оцінка об'єктів нерухомості має велике значення для правильного визначення загальної їх величини, складу і структури, розміру амортизаційних відрахувань, собівартості продукції, прибутку, рентабельності та інших показників роботи основних ланок економіки. Економічно обґрунтована оцінка є фундаментом для розвитку багатоманітності форм господарювання, використовується при передачі об'єктів оцінки в оренду, продажу, акціонуванні, створенні і функціонуванні підприємств.

У бухгалтерському обліку оцінка є способом вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел, представляючи собою один з елементів методу бухгалтерського обліку.

Наведемо в таблиці порядок визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості в залежності від методу надходження об'єктів, які прописані в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Синтетичний облік надходження інвестиційної нерухомості відображається відповідно до діючого Плану рахунків на субрахунках 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» та 100 «Інвестиційна нерухомість», в залежності від шляхів отримання цих об'єктів.

Під капітальною інвестицією розуміють господарську операцію, яка передбачає придбання будинків, споруд та інших необоротних активів, в т.ч. об'єктів інвестиційної нерухомості.

Із чинних нормативних документів випливає, що капітальні інвестиції – це сукупність витрат, пов'язаних з придбанням, будівництвом нових та оновленням, модернізацією діючих необоротних активів, зокрема, об'єктів інвестиційної нерухомості.

Формування інформаційної бази про капітальні інвестиції, спрямованні на придбання інвестиційної нерухомості, на підприємствах здійснюється за даними бухгалтерського обліку.

У плані рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування для бухгалтерського обліку таких капітальних інвестицій відведено рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Самі ж об'єкти бухгалтерського обліку узагальнено таким чином :

- капітальне будівництво;
- придбання та виготовлення основних засобів;

Для кожного з названих об'єктів відведено окремий субрахунок до «Капітальні інвестиції». Більш детальна інформація про склад витрат, що

формують величину капітальних інвестицій, в нормативних документах відсутня .

Таблиця 2

Порядок визначення первісної вартості об'єктів інвестиційної нерухомості в залежності від способу надходження об'єктів.

Спосіб надходження інвестиційної нерухомості (ІН)	Первісна вартість активів
1	2
Об'єкти ІН придбані за грошові кошти	Суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству); юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
Самостійно виготовлені об'єкти ІН	Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення.
Об'єкти отриманні у фінансову оренду	Первісна вартість визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда",

Специфіка інвестиційної діяльності пов'язана із понесенням різних за змістом витрат. Для їх нагромадження та систематизації важливим є організація аналітичного обліку. Не може бути єдиного підходу до аналітичного обліку всіх капітальних інвестицій. Він буде залежати від напрямів їх здійснення: капітальне будівництво, придбання (виготовлення) інвестиційної нерухомості.

При будівництві інвестиційної нерухомості підрядним способом всі витрати, пов'язані з будівництвом збираються за дебетом рахунку 151 «Капітальне будівництво» протягом всього періоду будівництва. В обліку

будівництво інвестиційної нерухомості підрядним способом відображається проведеннями :

- Дт 151 «Капітальне будівництво»;

- Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на вартість об'єктів інвестиційної нерухомості, прийнятих від підрядника;

- Дт 644 «Податковий кредит»;

- Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»- на суму ПДВ.

При будівництві інвестиційної нерухомості господарським способом за дебетом рахунку 151 «Капітальне будівництво» також збираються всі витрати, пов'язані зі спорудженням інвестиційної нерухомості:

- Дт 151 «Капітальне будівництво»;

- Кт 23 «Виробництво» - на суму будівельно-монтажних робіт, здійснених власними силами (якщо облік затрат здійснюється на окремому аналітичному рахунку або в окремому структурному підрозділі).

Якщо облік витрат на проведення будівельних робіт не віднесений на окремий субрахунок обліку витрат, то в бухгалтерському обліку на суми визнаних витрат будуть складатися такі проведення:

- Дт 151 «Капітальне будівництво»;

- Кт 20 «Виробничі запаси»;

- Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

- Кт 651 «За пенсійним забезпеченням»;

- Кт 652 «За соціальним страхуванням»;

- Кт 653 «За страхуванням на випадок безробіття»;

- Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

При введенні в експлуатацію збудованих об'єктів складається «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» ОЗ-1. В обліку це повинно відобразитися такими проведеннями:

- Дт 100 «Інвестиційна нерухомість»;

- Кт 151 «Капітальне будівництво».

Аналітичний облік витрат на капітальне будівництво також визначатиметься способом його ведення: господарський чи підрядний.

При господарському способі аналітичний облік витрат доцільно вести за об'єктами будівництва за такими статтями:

- витрати на будівельні роботи;
- витрати на монтажні роботи;
- витрати на придбання обладнання, що потребує монтажу;
- витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу;
- витрати на проектно – пошукові роботи.

При підрядному способі здійснення капітального будівництва витрати визначатимуться сумою, сплаченою підряднику за збудований об'єкт згідно з укладеними договорами та кошторисними розрахунками. Однак при цьому підприємство-забудовник несе низку витрат, які пов'язані з будівництвом та введенням в експлуатацію об'єктів будівництва: витрати на придбання (розроблення) проектно-кошторисної документації, витрати, пов'язані з комунікаціями, отриманням дозволів тощо. Тому всі названі витрати також необхідно обліковувати на рахунку 151 «Капітальне будівництво», де формуватиметься вартість об'єкта будівництва.

Відображення операцій з надходження інвестиційної нерухомості проводиться з використанням субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». На підприємстві це відображають, як здійснення капітальних інвестицій і записують проведеннями:

- Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» на вартість об'єктів інвестиційної нерухомості без ПДВ;
- Дт 644 «Податковий кредит»;
- Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» - на суму ПДВ.

Крім того, підприємства можуть нести інші витрати, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості (консультаційні, інформаційні,

посередницькі, реєстраційні, та ін.), які відображаються в обліку такими проведеннями:

- Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Оприбуткування придбаних інвестиційної нерухомості здійснюється на підставі документів постачальника та Акту про приймання-передачу (внутрішнє переміщення) основних засобів форми ОЗ-1.

Зарахування на баланс збудованих, придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості і затрат на введення в дію здійснюється з кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в дебет субрахунку Дт 100 «Інвестиційна нерухомість».

Підставою для списання цих витрат у зв'язку з прийняттям об'єкта інвестиційної нерухомості в експлуатацію є Акт приймання-передачі, складений комісією, створеною за розпорядженням керівника підприємства. Тут відзначимо, що якщо первісна вартість виготовлених власними силами об'єктів перевищує їх справедливую вартість, то підприємство переоцінює ці об'єкти до їх справедливої вартості.

Є і інші шляхи надходження об'єктів інвестиційної нерухомості на підприємство, зокрема отримання інвестиційної нерухомості як внеску до статутного капіталу засновників (учасників) підприємства, безоплатне отримання інвестиційної нерухомості, отримання інвестиційної нерухомості у результаті обміну на подібні або неподібні активи та переведення об'єктів зі складу основних засобів чи товарів.

Розглянемо більш детально порядок відображення таких операцій на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку:

— отримання інвестиційної нерухомості як внеску до статутного капіталу засновників (учасників) підприємства в обмін на корпоративні права: (інвестиційна нерухомість, отримана як внесок до статутного капіталу, оцінюється за узгодженою з учасниками вартістю, яка і буде у цьому випадку справедливою), при цьому на суму справедливої вартості складається наступна кореспонденція рахунків:

Дт 100 «Інвестиційна нерухомість»

Кт 46 «Неоплачений капітал».

— отримання інвестиційної нерухомості безоплатно від юридичної або фізичної особи. Підприємство, що безоплатно отримує актив, відображає його справедливую вартість по дебету рахунка 100 «Інвестиційна нерухомість» і кредиту субрахунка 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Дохід визнається у міру нарахування амортизації і відображається по кредиту субрахунка 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів» у кореспонденції з дебетом субрахунка 424. Ця ж сума обліковується по кредиту рахунка 135 «Знос (амортизація) інвестиційної нерухомості» і дебету рахунків витрат підприємства залежно від місця використання цих об'єктів.

— переведення до інвестиційної нерухомості з оборотних активів, товарів, основних засобів. Для відображення в системі бухгалтерського обліку таких операцій складатиметься кореспонденція наступних рахунків:

Дт 100 «Інвестиційна нерухомість»

Кт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»,
Кт 101 «Земельні ділянки», 103 «Будинки і споруди»

А також при переведенні об'єктів зі складу основних засобів до інвестиційної нерухомості списується знос об'єктів основних засобів наступним чином:

Дт 131 «Знос основних засобів»

Кт 135 «Знос інвестиційної нерухомості»

— отримання інвестиційної нерухомості у результаті обміну на подібні або неподібні активи. В бухгалтерському обліку підприємства (учасники обмінної операції) повинні відобразити, з одного боку, реалізацію об'єктів нерухомості, а з іншого – процес їх придбання (без відображення на рахунках обліку грошових коштів). Звідси, вартість об'єктів, переданих в порядку обміну на подібні активи (об'єкти), відображається записом:

Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Кт 10 «Основні засоби»

Сума податкового зобов'язання по ПДВ, визначена за встановленою ставкою до залишкової вартості переданих в обмін об'єктів нерухомого майна, відображається записом:

Дт 377 «Розрахунками з іншими дебіторами»

Кт 641 «Розрахунки за податками»

Оприбуткування одержаних в обмін подібних активів – об'єктів нерухомості – на підставі приймання активів оформляється записом:

Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а при введенні в дію:

Дт 100 «Інвестиційна нерухомість»

Кт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

При одержанні об'єктів в замін переданих в порядку обміну підприємство набуває право на податковий кредит з ПДВ, що в бухгалтерському обліку відображається записом:

Дт 641 «Розрахунки з податками»

Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Оскільки бартерні операції є натуральним обміном, то заборгованість між учасниками обмінної операції погашається взаємним заліком і в бухгалтерському обліку відображається записом:

Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Кт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

В господарській діяльності підприємств більш поширеними є операції з обміну неподібними активами (тобто об'єктами, які мають або різне функціональне призначення або неоднакову справедливу вартість).

На відміну від обміну подібними активами при обміну неподібними активами доход від такої операції у кожного учасника визнається, оскільки така операція відрізняється від звичайної реалізації тільки формою оплати (тобто без участі грошових коштів).

Отже, синтетичний облік об'єктів нерухомості згідно Плану рахунків ведеться на активному рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», який

призначений для обліку наявності і руху як власних об'єктів інвестиційної нерухомості, так і отриманих на умовах фінансової оренди, а також орендованих цілісних майнових комплексів, які входять до складу інвестиційної нерухомості [13]. По дебету рахунка 100 «Інвестиційної нерухомості» відображають: вартість об'єктів, що надійшли на підприємство і зараховані на його баланс (створених, придбаних, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, безоплатно одержаних від інших осіб); витрати по поліпшенню об'єктів інвестиційної нерухомості (внаслідок модернізації, модифікації, реконструкції, добудови тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єктів; суми дооцінки балансової вартості об'єктів основних засобів. По кредиту рахунка 100 «Інвестиційної нерухомості» відображають: вартість основних засобів, що вибули із підприємства (внаслідок продажу, ліквідації, безплатної передачі, інвестицій до статутного капіталу інших юридичних осіб в обмін на корпоративні права тощо); часткової ліквідації; суми уцінки балансової вартості об'єктів основних засобів.

Та виходячи із визначень поданих у П(С)БО 32, не всі об'єкти нерухомості повинні відображатися на субрахунку 103, окремі із них необхідно відображати на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», зокрема об'єкти, які утримуються 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.

3. Організація та методика обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, утримуваних суб'єктом господарювання

Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку інвестиційної нерухомості, яка б відповідала вимогам управління. Система

бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища. Проблеми обліку поліпшення інвестиційної нерухомості є предметом пильної уваги економічної науки.

Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку характеризується його розподілом на декілька підсистем, а саме, фінансового, податкового, внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що зумовлює особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Аналіз законодавчих актів, що здійснюють регулювання аспектів обліку інвестиційної нерухомості показує, законодавці максимально усунули розбіжності, які існували до недавнього часу, які стосувалися визначення, класифікації, оцінки, нарахування амортизації, витрат на поліпшення, ремонт.

Питанням гармонізації бухгалтерського і податкового обліку присвячено значну кількість публікацій. Значну роль у вирішенні питання гармонізації бухгалтерського і податкового обліку основних засобів відіграє прийняття Податкового кодексу України, оскільки він побудований на принципах максимальної наближення бухгалтерського і податкового обліку.

Визначенню термінів у бухгалтерському обліку приділяються значна увага. І це не випадково, оскільки від визначення та деталізації обліково-економічних понять і категорій залежить розвиток бухгалтерського обліку як науки. До набуття чинності Податкового кодексу України основоположні законодавчі документи, які регулювали фінансовий та податковий облік інвестиційної нерухомості, а саме, П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» не містили їх методологічної єдності і єдності термінів.

Хоча і сучасна редакція Податкового кодексу України нівелює розбіжності назвах, використовуючи термін «основні засоби», та щодо об'єктів інвестиційної нерухомості варто відзначити, що використовується термін невиробничі необоротні матеріальні активи. Варто відзначити також позитивні моменти в обліку амортизації, зокрема те, що нарахування здійснюється

помісячно із застосуванням методів амортизації, що визначені П(С)БО 7 «Основні засоби», також гармонізуються поняття вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості.

Але в той же час залишаються розбіжності в бухгалтерському і податковому обліку основних засобів. Так, незважаючи на те, що амортизація об'єктів основних засобів в податковому обліку здійснюється протягом строку їх корисного використання, законодавчо встановлюються мінімально допустимі їх строки, які можуть не співпадати в окремих випадках з терміном корисного використання таких активів, хоча щодо об'єктів інвестиційної нерухомості таке зауваження прямого відношення немає.

Невирішеними з точки зору гармонізації бухгалтерського та податкового обліку залишаються питання переоцінки та віднесення витрат на ремонти основних засобів. Так, платники податку всіх форм власності мають право проводити переоцінку об'єктів, застосовуючи щорічну індексацію вартості інвестиційної нерухомості, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = (I(a-1) - 10) : 100, (1)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться.

Хоча і результати індексації збільшують первісну вартість інвестиційної нерухомості на початок наступного року з метою амортизації, за П(С)БО переоцінка проводиться на інших засадах.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає критерії віднесення ремонтних витрат на збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів. До них відноситься вплив проведених ремонтних робіт на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта. За Податковим кодексом критерій майбутніх економічних вигод також застосовується, при цьому встановлюється вартісний критерій. Так, первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до

зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп необоротних активів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт інвестиційної нерухомості, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Оскільки у процесі утримання об'єкти інвестиційної нерухомості потребують постійного технічного обслуговування і своєчасного ремонту, витрати коштів, матеріальних і трудових ресурсів на ці заходи можуть складати питому вагу у витратах підприємства звітного періоду. За своїм складом витрати на утримання й поліпшення інвестиційної нерухомості економічно неоднорідні і тому їх можна класифікувати витрати на утримання й поліпшення об'єктів (рис. 2).



Рис.2. – Класифікація витрат на утримання та покращення інвестиційної нерухомості

Поліпшення об'єктів, згідно Податкового кодексу, це не тільки реконструкція, модернізація, технічне переозброєння, а й капітальний і поточний ремонт активів, і такі витрати згідно норм прописаних в національних П(С)БО збільшують первісну вартість інвестиційної нерухомості.

Витрати на експлуатацію й утримання інвестиційної нерухомості (технічний огляд, технічне обслуговування, підтримання об'єкта в стані придатному до використання) відносяться не до витрат на поліпшення

інвестиційної нерухомості, а до експлуатаційних витрат (витрат на виробництво продукції, надання послуг та використання робіт).

Інші фахівці [30] пропонують класифікацію витрат на утримання інвестиційної нерухомості у залежності від їх впливу на майбутні економічні вигоди, отримані від використання об'єктів, як надано на рис. 3.

Відповідно до цієї класифікації, ремонт інвестиційної нерухомості поділяється на поточний та капітальний у залежності від його вартості, обсягу робіт та необхідного часу на його проведення.



Рис. 3. Класифікація витрат на утримання інвестиційної нерухомості

Розглянемо особливості обліку витрат на ремонт як складову частину поліпшення інвестиційної нерухомості. Фахівці ремонти відносять до різних класифікаційних ознак: одні бачать їх у графі - витрати, що не призводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта інвестиційної нерухомості, інші у графі - покращення об'єктів, тобто вважають, що ремонти збільшують первинно очікувані економічні вигоди.

З цього приводу К. Маркс писав: «Межа між власно ремонтом та відновленням, між витратами підтримання та витратами відновлення більш або менш не стійка. Звідси довічна суперечка, наприклад, у галузі залізничної справи чи являють відомі затрати ремонт або відновлення, чи варто покрити їх із поточних витрат або з основного капіталу». Ми вважаємо, це питання повинно вирішуватись на кожному окремому підприємстві у кожному випадку самостійно з врахуванням норм чинного законодавства. Для розкриття сутності ремонтів розглянемо їх класифікацію. Дослідження вказують, що важливим для підприємств є групування ремонтів інвестиційної нерухомості за видами на поточні та капітальні.

Так, поточний ремонт полягає у виконанні дрібних ремонтних робіт об'єкта інвестиційної нерухомості по підтриманню їх у стані придатному для використання.

Капітальний ремонт інвестиційної нерухомості полягає у виконанні робіт, пов'язаних із заміною або ремонтом найважливіших і відповідальних частин або основних конструкцій того чи іншого об'єкта інвестиційної нерухомості.

При цьому вказані види робіт повинні проводитись з урахуванням можливостей покращення якісних характеристик об'єкта, що ремонтується, та його поліпшення. Наприклад, для будівель і споруд капітальним вважається ремонт, при якому проводиться заміна зношених конструкцій і деталей або заміна їх на більш міцні та економічні, що покращують експлуатаційні можливості об'єктів, що ремонтуються, за виключенням повної заміни основних конструкцій, термін експлуатації яких у даному об'єкті є найбільшим (кам'яні та бетонні фундаменти будівель і споруд, всі види стін, будівель, труби підземних мереж, опори мостів тощо) [21]. До затрат на капітальний ремонт відносяться: вартість здійсненого капітального ремонту інвестиційної нерухомості, включаючи вартість затрат на проектно-кошторисні й вишукувальні роботи по всіх заходах, пов'язаних із проведенням капітального ремонту.

Для проведення капітального ремонту необхідні значні витрати коштів, трудових і матеріальних ресурсів. Розглянемо історію обліку та фінансування капітальних ремонтів необоротних активів в Україні.

Так, у кінцевому рахунку усі витрати по поліпшенню будуть віднесені або на збільшення первісної вартості або на інші витрати операційної діяльності.

Важливою ознакою для підприємств є класифікація витрат на ремонт інвестиційної нерухомості за засобом здійснення. Перш ніж їх прокласифікувати, зазначимо, що ремонт – це комплекс дій по відновленню стану об'єкта або/та збільшення терміну його використання.

В економічній літературі наводиться різноманітна класифікація ремонтів, ми наведемо узагальнену класифікацію покращень інвестиційної нерухомості за такими ознаками, як надано нижче в таблиці 3.

Таблиця 3

Класифікація ремонтів інвестиційної нерухомості

Покращення інвестиційної нерухомості	
Вплив на майбутні економічні вигоди від використання об'єкта	Витрати, що призводять до їх збільшення Витрати, що не призводять до їх збільшення
За видами	Поліпшення (добудова, дообладнання, реконструкція тощо) Ремонт (капітальний, поточний)
За способом здійснення	Господарський Підрядний Змішаний
За формою власності об'єктів	Ремонт орендованої інвестиційної нерухомості Ремонт власних об'єктів інвестиційної нерухомості
За об'єктами	Індивідуальні об'єкти Цілісні майнові комплекси
По відношенню до плану	Передбачені за планом Позапланові
За джерелом фінансування	За рахунок власних коштів За рахунок інвестицій За рахунок коштів учасників Безкоштовна допомога Державні дотації, кредити та інше

Бухгалтерський облік витрат на ремонти об'єктів інвестиційної нерухомості підприємств усіх форм власності й видів діяльності до 2000 р. здійснювали на рахунку «Ремонт основних засобів» із застосуванням субрахунків: «Поточний ремонт», «Капітальний ремонт», оскільки такі об'єкти

до введення в дію П(С)БО 32 з 2008 року обліковувались в складі основних засобів. У діючому Плані рахунків не передбачений подібний рахунок. Це пов'язано з тим, що у бухгалтерському обліку початкова вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (добудуванням, дообладнанням, реконструкцією й ін.), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від його використання і відображається в кореспонденції з рахунком 15 «Капітальні інвестиції». Витрати, у тому числі ремонт, що були здійснені з метою забезпечення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта інвестиційної нерухомості, відображаються на рахунку витрат (94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Але такий порядок не дозволяє підприємствам накопичувати інформацію про витрати понесенні при проведенні ремонтних робіт та розподіляти їх за періодами, до яких вони відносяться. Тому, застосування окремого субрахунку з метою обліку витрат на ремонти інвестиційної нерухомості надасть підприємствам можливість підвищити контрольну функцію обліку. Цей рахунок повинен відображати вартість використаних господарських коштів за їх видами, складом, розміщенням.

Покращення інвестиційної нерухомості, що призводять до збільшення майбутніх вигод від використання активів треба відображати у першому класі рахунків, бо вони збільшують вартість інвестиційної нерухомості, найбільш за все з цією метою підходить рахунок 15 «Капітальні інвестиції», до якого, на нашу думку можна було б відкрити додатковий субрахунок 157 «Покращення, реконструкція, перебудова необоротних матеріальних активів», зокрема щодо об'єктів інвестиційної нерухомості – 1572 «Покращення, реконструкція, добудова інвестиційної нерухомості». Використання окремого субрахунку збільшить інформативність обліку та надасть можливість відокремити покращення інвестиційної нерухомості від будівництва.

При використанні запропонованого субрахунку схема записів обліку операцій покращень та ремонтів інвестиційної нерухомості буде мати інший вигляд таблиця 4.

Таблиця 4

Кореспонденція рахунків щодо відображення ремонтів та поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості

Облік ремонту та поліпшення інвестиційної нерухомості			
№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Понесення витрат при здійсненні реконструкції (добудови, модернізації і ін.) об'єкта:	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси» 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням» 66 «Розрахунки з оплати праці» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
2	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості на збільшення їх первісної вартості	100 «Інвестиційна нерухомість»	15 «Капітальні інвестиції»
3	Витрати на ремонт і обслуговування інвестиційної нерухомості	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси» 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням» 66 «Розрахунки по оплаті праці» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Облік поліпшень інвестиційної нерухомості, з врахування внесених пропозицій			
№	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1	Відображено зарахування витрат, що збільшують майбутні вигоди від використання об'єкта, після завершення робіт з поліпшення інвестиційної нерухомості	1572 «Покращення, реконструкція, добудова інвестиційної нерухомості»	20 «Виробничі запаси» 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням» 66 «Розрахунки з оплати праці» 68 «Розрахунки за іншими операціями» та інші
2	Зарахування капітальних інвестицій з поліпшення інвестиційної нерухомості на збільшення первісної вартості активу	100 «Інвестиційна нерухомість»	1572 «Покращення, реконструкція, добудова інвестиційної нерухомості»

Аналітичні рахунки з обліку витрат на капітальний ремонт необхідно відкривати на кожний об'єкт інвестиційної нерухомості, що ремонтується. На думку професора З.В. Задорожного, ціннішою інформацією для управління є дані про капітальні інвестиції в розрізі об'єктів, а не окремих видів робіт з

капітального будівництва, як це має місце у відомості [8].

Витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання, реконструкції, добудови об'єкта, що призводять до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигод відображають у Відомості 4.1. Зазначену відомість ведуть за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Вона призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення, спорудження) інших необоротних матеріальних активів), а також з поділом інвестицій у капітальне будівництво, що виконані підрядним і господарським способом. З метою систематизації інформації рекомендуємо всі понесенні витрати відображати в первинному аналітичному документі (довідка бухгалтерії).

Використання первинного документа надасть можливість відповідальним працівникам бухгалтерії контролювати фактичні витрати та порівнювати їх з витратами за кошторисом, що сприяє покращенню інформативності, контролю та аналізу за спрямованістю та обґрунтованістю витрат на ремонти.

Кошторисно-технічна документація повинна складатися на підставі актів технічного огляду об'єктів, що підлягають ремонту, і встановленими обсягами робіт за діючими цінами, нормами, тарифами, розрахунками, прейскурантами й калькуляціями. Приймання об'єктів після закінчення капітального ремонту проводиться на підставі Акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма № 03-2). Капітальні й поточні ремонти інвестиційної нерухомості повинні проводитись лише на підставі затверджених у встановленому порядку планів, кошторисно-технічної документації, відомостей дефектів та інших встановлених документів. На нашу думку, приймання об'єктів інвестиційної нерухомості після закінчення поточного ремонту повинно здійснюватися на підставі Акту за формою № 03-2.

Лише витрати на дрібні ремонти інвестиційної нерухомості можна списувати на підставі таких первинних документів.

З метою систематизації та накопичення інформації про ремонти рекомендовано в бухгалтерії підприємства відображати в окремому первинному документі інформацію, зокрема:

- балансову вартість всіх об'єктів інвестиційної нерухомості, які відображенні у балансі на початок року;
- 10% балансової вартості всіх об'єктів інвестиційної нерухомості, якими володіє підприємство на початок року;
- перелік первинних документів, якими оформлено господарські операції з поліпшення інвестиційної нерухомості та її зміст;
- бухгалтерський запис, яким відображено операцію в бухгалтерському обліку;
- загальну вартість витрат з поліпшення наростаючим підсумком з початку року;
- розрахунок розподілу витрат, що приєднуються до балансової вартості інвестиційної нерухомості, за окремими об'єктами.

4. Облік вибуття інвестиційної нерухомості

У сучасних умовах господарювання керівництво підприємств, а також їх ділові партнери прагнуть одержати достовірну інформацію про рух необоротних активів підприємства, зокрема і про вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку таку інформацію має містити фінансова звітність. Варто зауважити, що сьогодні в Україні триває процес удосконалення нормативно – правового забезпечення облікового процесу, зокрема уточнення чинних і затвердження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Якщо розглядати облік процесу вибуття необхідно сконцентрувати увагу на шляхах вибуття (виведення зі складу активів) інвестиційної нерухомості, а це:

- продаж об'єктів інвестиційної нерухомості;
- передача в фінансову оренду;
- ліквідація;
- безоплатна передача об'єктів;
- внесення до статутного капіталу;
- переведення до складу: запасів, основних засобів;
- припинення визнання у наслідок невідповідності критеріям активу.

Розглянемо більш детально, яким чином в бухгалтерському обліку відображається вибуття інвестиційної нерухомості за кожним вище згадуваним шляхом, та більш детально розглянемо процес реалізації таких активів.

При продажі об'єкта інвестиційної нерухомості, то він може здійснюватися:

- 1) за кошти (векселя тощо);
- 2) в обмін на інші активи:
 - а) подібні;
 - б) неподібні.

Розглянемо більш детально облік реалізації об'єктів за грошові кошти, зокрема при продажі об'єктів інвестиційної нерухомості головним завданням, що стоїть перед бухгалтерським обліком, є точне визначення доходів і витрат, отриманих в результаті здійснення продажу.

Якщо з визначенням доходів, як правило, немає проблем, особливо в тому випадку, коли продаж здійснюється за грошові кошти, то з визначенням суми витрат виникають певні труднощі. Необхідно відзначити, що на відміну від переліку витрат, визначених П(С)БО 32 який вказує, що відноситься до первісної вартості об'єкта інвестиційної нерухомості, який придбавається, аналогічного переліку, який би визначав що відноситься до витрат при продажі

об'єкта інвестиційної нерухомості, у П(С)БО 32 немає. Виходячи з практики здійснення операцій з продажу об'єктів інвестиційної нерухомості, можна визначити наступний перелік витрат, які відносяться на витрати, пов'язані з реалізацією таких об'єктів:

- 1) залишкова вартість об'єкта;
- 2) витрати на підготовку об'єкта до реалізації;
- 3) витрати на страхування ризиків об'єкта інвестиційної нерухомості (якщо за умовами договору оплату такого страхування покладено на підприємство, що здійснює продаж об'єкта);
- 4) здійснення реєстраційних, нотаріальних й інших дій, пов'язаних з ліквідацією права власності на об'єкт продажу;
- 5) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони стають придатними для продажу.

Документальне оформлення продажу інвестиційної нерухомості за грошові кошти здійснюється при передачі прав власності на об'єкт інвестиційної нерухомості. Оскільки факт приймання-передачі інвестиційної нерухомості здійснюється за місцем перебування об'єктів, то наказом керівника підприємства-продавця створюється комісія з передачі об'єкта за участю представника покупця, за результатами роботи якої складається акт типової форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів».

Після здійснення вищезазначених операцій і оформлення акту типової форми ОЗ-1 здійснюються відповідні записи в інвентарній картці типової форми ОЗ-6 і в інвентарному списку типової форми ОЗ-9. Після чого дані про вибуття об'єкта інвестиційної нерухомості відображаються в картці обліку руху основних засобів типової форми ОЗ-8. А вже на підставі картки ОЗ-8 відображається вибуття об'єкта у бухгалтерському обліку.

Також відчуження інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом обміну на подібні та неподібні об'єкти. Перелік і послідовність

оформлення документів у цьому випадку залежить від того, на який актив здійснюється обмін.

Якщо обмін здійснюється на неподібний актив, але справедлива вартість якого дорівнює справедливій вартості активу (об'єкта інвестиційної нерухомості), що підлягає обміну, то оформлюються:

1) акти приймання-передачі типової форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» — якщо обмін здійснюється на неподібний об'єкт інвестиційної нерухомості. Причому оформляється два акти, один — на об'єкт, який продається, а другий — на об'єкт, який купується;

2) акт приймання-передачі типової форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» на об'єкт, який продається, і прибуткова накладна типової форми М-4, якщо в обмін на проданий об'єкт інвестиційної нерухомості ми одержуємо оборотні активи.

Якщо ж здійснюється обмін неподібними активами, що мають різну справедливую вартість, то крім актів і накладної, оформляється ще й платіжне доручення (на суму різниці між цінами об'єктів, які підлягали обміну).

Розглянемо також порядок відображення у обліку продажу об'єктів інвестиційної нерухомості. Так, процес реалізації об'єктів інвестиційної нерухомості, окрім П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», з недавніх часів, регулюється також і П(С)БО 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється» [14], унаслідок внесення значних змін у методологію та організацію реалізації необоротних активів.

Отже, відтепер інвестиційна нерухомість, щодо якої прийнято рішення про продаж, повинна бути переведенні зі складу необоротних активів до групи запасів, а доходи та витрати від їх продажу віднесені до операційної, а не інвестиційної діяльності підприємства.

Вказані нововведення стали причиною численних дискусій щодо доцільності та економічної обґрунтованості такого перегрупування активів. Так, окремі вчені, спираючись на норми П(С)БО 7, 27, 32 та Плану рахунків

бухгалтерського обліку, вказують на обов'язкове переведення всіх необоротних активів, призначених для продажу, до складу запасів [6].

І. Чалий та А. Солтан обґрунтовують, що якщо не виконуються вимоги визнання необоротних активів, призначених для продажу, в обліку об'єкти слід реалізовувати як необоротні активи, а не як запаси. Крім того, залишаються невирішеними питання документування операцій з продажу таких необоротних активів і відображення інформації про них у звітності. Вказані недоліки у методології обліку необоротних активів, що призначені для продажу, визначають актуальність дослідження [18].

Таким чином, останні зміни у П(С)БО 27 ввели у практику вітчизняного обліку новий об'єкт –запаси – необоротні активи, призначені для продажу.

Продаж інвестиційної нерухомості повинен в обліку здійснюватися лише після переведення їх до складу запасів, а дохід від продажу таких активів та відповідно витрати відображати у складі інших операційних доходів (712 «Дохід від реалізації оборотних активів») і витрат (943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»), а не у складі інвестиційних доходів та витрат, як це було до введення нових норм в дію.

За основу нової редакції П(С)БО 27 були взяті базові положення МСФО

Разом з тим у п. 28 П(С)БО 9 зазначено, що в складі інших (тобто неопераційних) доходів показують доходи від реалізації необоротних активів, а собівартість необоротних активів відноситься до неопераційних витрат. При цьому продаж об'єкта основних засобів названа однією з причин їх вибуття поряд з такими, як безкоштовна передача або невідповідність критеріям визнання активом [11].

Вважаємо, що за звичайних умов господарювання списання необоротних активів, зокрема інвестиційної нерухомості, унаслідок їх реалізації має здійснюватися з рахунків класу 1 «Необоротні активи» без попереднього переведення до складу запасів. На користь такого твердження свідчать такі факти:

- неправомірно операції з продажу необоротних активів відносити до операційної діяльності підприємства, оскільки на жодному з підприємств продаж інвестиційної нерухомості не вважається основною статутною діяльністю. У протилежному випадку інформація про доходи та витрати за видами діяльності, що міститься у звіті про фінансові результати, не буде корисною для прийняття управлінської діяльності;

- на практиці досить складно домогтися дотримання деяких умов визнання необоротних активів, призначених для продажу. Так, згідно з п. 1 П(С)БО 27 необоротні активи, що призначені для продажу, визнаються, якщо «вони готові для продажу в їх теперішньому стані» [14]. Мова йде про виконання усіх технічних заходів щодо їх виведення з експлуатації. На практиці такі передпродажні заходи вживаються безпосередньо перед передачею об'єкта покупцю, а отже, період часу між технічною підготовкою об'єкта до продажу та його списанням не є суттєвим. Не завжди виконується й наступний критерій – висока ймовірність їх продажу. Мова йде про план або навіть про укладений договір продажу. МСФЗ 5 більш жорстко підходить до формалізації цього критерію, зазначаючи: «щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу та ініціювати активну програму з визначення покупця та виконання плану» [11]. На сьогодні не кожне підприємство вживатиме таких активних заходів щодо забезпечення ідкого продажу інвестиційної нерухомості. Так, на досліджуваному підприємстві протягом звітного періоду відчуження об'єктів нерухомого майна не здійснювалося, також не здійснювалося переведення об'єктів до складу запасів, бачимо це з поданої в додатках відомості рахунка 103 «Будинки та споруди».

Вважаємо, що перегруповання активів, тобто переведення їх зі складу інвестиційної нерухомості до складу запасів і обліку на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», доцільне за наявності певної програми розвитку системи управління економічними процесами підприємства. Причинами розробки такої програми можуть бути:

– офіційне визнання неплатоспроможності підприємства У цьому разі підприємство у програмі визначає коло проблемних питань щодо погашення свого грошового зобов'язання перед кредиторами та визначає пріоритетні варіанти їх вирішення;

– реорганізація або ліквідація підприємства, яка супроводжується продажем його матеріального та нематеріального майна.

Визнання вказаних програм розвитку системи управління економічними процесами підприємства потребують зміни загальної концепції обліку, оскільки припиняє діяти один із базових принципів обліку та звітності – безперервність діяльності підприємства в найближчі 12 місяців. Отже, підприємство повинно перейти на інші способи обліку, визнання й оцінки різних статей фінансової звітності. Зокрема, необоротні активи, що вибувають, починають обліковуватися за правилом найменшої оцінки (як запаси, призначенні для продажу), а амортизація їх вартості повинна бути припинена.

Більш детально зупинимося на обліку процесу ліквідації як одного з видів вибуття активів. Так, ліквідація об'єкта інвестиційної нерухомості здійснюється у випадку, коли такий об'єкт перестав відповідати критерію активу. Нагадаємо, що відповідно до П(С)БО 1, актив — це ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до одержання економічної вигоди в майбутньому [14].

Невідповідність критерію активу може наступити внаслідок зносу:

- а) фізичного;
- б) морального.

Як бачимо, невідповідність критерію активу не обов'язково має бути пов'язана з повним фізичним зносом об'єкта інвестиційної нерухомості. Отже, цілком можлива ситуація, коли ліквідації підлягає об'єкт, по якому не в повному обсязі нарахована амортизація. Для підтвердження невідповідності того або іншого об'єкта інвестиційної нерухомості та здійснення його ліквідації створюється за наказом керівника підприємства комісія. В деяких

випадках для підтвердження невідповідності конкретного об'єкта інвестиційної нерухомості критерію активу необхідне залучення спеціалізованих експертних організацій, оплата послуг яких відноситься на витрати, пов'язані з ліквідацією даного об'єкта. Ліквідація об'єкта інвестиційної нерухомості може призвести до одержання підприємством доходів, зокрема у вигляді матеріальних цінностей, отриманих внаслідок розбирання та ліквідації об'єкта, які надалі можуть використовуватися підприємством або реалізуються на сторону.

Для документального оформлення такої операції використовується типова форма акту ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», затверджена наказом Мінстату України від 29.12.95 р. за №352, який підписує створена на підприємстві ліквідаційна комісія. Ця типова форма акту використовується для списання всіх об'єктів інвестиційної нерухомості, крім автотранспортних. Для документального оформлення ліквідації автотранспортних засобів затверджена окрема типова форма ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів».

В бухгалтерському обліку для відображення витрат на списання об'єктів інвестиційної нерухомості при їх ліквідації в Плані рахунків передбачений рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності», по дебету якого відображається залишкова вартість ліквідованих об'єктів інвестиційної нерухомості, а також всі витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта.

Також зазначимо, що об'єкти нерухомості, зокрема будинки та споруди можуть піддаватися частковій ліквідації. При частковій ліквідації об'єктів інвестиційної нерухомості і визначенні його первісної вартості після такої ліквідації може виникати проблема з розподілом первісної вартості об'єкта в цілому на об'єкт, що залишився, і його ліквідовану частину. Тут зазначимо, що у відповідності із п. 35 П(С)БО 7, що у випадку часткової ліквідації необоротного об'єкта його первісна (переоцінена) вартість і знос зменшуються, відповідно, на суму первісної (переоціненої) вартості і суму зносу ліквідованої частини об'єкта. І тут як бачимо, ніякого згадування про зміну (зменшення) ліквідаційної вартості немає.

За підсумками часткової ліквідації об'єкта, призначеною керівником комісією, складатися первинний документ, який підтверджуватиме здійснення таких дій. На сьогодні немає прийнятої форми первинного документу, який заповнюватиметься при частковій ліквідації, тому ми пропонуємо використовувати Акт на списання основних засобів (типова форма ОЗ – 3).

При ліквідації об'єктів інвестиційної нерухомості у бухгалтерському обліку здійснюватимуться наступні записи:

- відображено витрати понесені підприємством під час здійснення ліквідації – Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» Кт 100 «Інвестиційна нерухомість»;

- списано ліквідаційну вартість об'єкта інвестиційної нерухомості – Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням» 631 «Розрахунки з вітчизняним постачальниками»;

- оприбутковано на склад матеріали після ліквідації об'єкта – Дт 20 «Виробничі запаси» Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Відображено фінансовий результат за результатами ліквідації – Дт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності»

Також можливі і інші шляхи повного вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості, про які ми вже згадували раніше, зокрема це безкоштовна передача; внесення до статутного капіталу іншого підприємства, переведення до складу запасів чи основних засобів. При вибутті об'єктів внаслідок таких дій заповнюються первинні документи типової форми ОЗ – 1 «Акт приймання – передачі внутрішнього переміщення основних засобів». Так, при переведенні об'єктів до складу основних засобів робляться на підприємстві наступні записи:

- списано знос операційної нерухомості – Дт 135 «Знос інвестиційної нерухомості» Кт 131 «Знос основних засобів»;

- зараховано об'єкт до складу основних засобів за залишковою вартістю – Дт 101 «Земельні ділянки», 103 «Будинки і споруди» Кт 100 «Інвестиційна нерухомість».

Висновки

Нами досліджено поняття первинного документу, зокрема – це вихідний пункт бухгалтерського обліку і служить основою для здійснення будь – якого бухгалтерського запису, що відображує в обліку господарську операцію та її наслідки. Він складається безпосередньо в процесі здійсненні або одразу після закінчення господарської операції і стає найпершим письмовим свідоцтвом її здійснення.

Здійснено вивчення сутності та класифікації витрат понесених на утримання об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема ремонтів, модернізації, модифікації, дообладнання, реконструкції, добудови тощо. Ми вважаємо, що з метою систематизації інформації про всі понесенні витрати такого роду, необхідно відображати їх в спеціальному первинному аналітичному документі, а також, ми пропонуємо, використовувати окремий субрахунок 157 «Покращення, реконструкція, перебудова необоротних матеріальних активів», зокрема щодо об'єктів інвестиційної нерухомості – 1572 «Покращення, реконструкція, добудова інвестиційної нерухомості» для аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення, спорудження). Використання окремого субрахунку збільшить інформативність обліку.

Так, застосування окремого субрахунку з метою обліку капітальних витрат на ремонти інвестиційної нерухомості надасть підприємству можливість підвищити контрольну функцію обліку. Цей рахунок повинен відображати вартість використаних господарських коштів за їх видами, складом та розміщенням.

В процесі дослідження організації та методики обліку об'єктів інвестиційної нерухомості, окрім обліку надходження, обліку витрат на утримання ми детально розглянули облік вибуття інвестиційної нерухомості. Так, ми вважаємо, що за звичайних умов господарювання списання

необоротних активів, зокрема інвестиційної нерухомості, унаслідок їх реалізації має здійснюватися з рахунків класу 1 «Необоротні активи» без попереднього переведення до складу запасів, оскільки перегрупування активів, тобто переведення їх зі складу інвестиційної нерухомості до складу запасів і обліку на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», доцільне за наявності певної програми розвитку системи управління економічними процесами підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики.: Підручник/А.Г.Загородній, Г.О.Партич, Л.М.Пилипенко.- 4-те вид., перероб. і доп.- Київ: «Знання», 2007.- 550 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік /Бутинець Ф.Ф., Бородкін О.С., Герасимович А.М., Кірейєв Г.Г. та інші/ Під ред. Ф.Ф. Бутиця. -Житомир.: ПП «Рута», 2006. — 608 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: Навчальний посібник; за ред.проф. Ф. Ф. Бутиця – [7-е вид.]. – Житомир : Рута, 2006. – 832 с.
4. Бухгалтерський, фінансовий і податковий облік доходів. Методичний посібник для бухгалтера. -Х.: Фактор, 2006. -78с.
5. Галасюк В.В. Проблеми теорії прийняття облікових рішень: Монографія. -Дніпропетровськ: Нова ідеологія, 2002. -304с.
6. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я, Курс фінансового обліку: Навчальний посібник –К. Знання, 2007 –566с.
7. Гарасим П.М., Кізіма А.Я. і ін. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей: Навч. посібник / За ред. П.Я. Хомина - Тернопіль: Астон, 2000. -288с.
8. Генералова Н.В. МСФО (IAS) 11 «Договори подряда»: Матеріали Інститута проблем підприємництва, 2006. – 45 с.
9. Генералова Н.В., Смирнова И.А. Инвестиционная недвижимость /Н.В. Генералова., И.А. Смирнова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 4: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=002713>.
10. Герасименко С.С. Передбачення фінансового стану підприємства при оцінці його здатності до продовження діяльності // Актуальні проблеми економіки 2003. -№4(22). с.2-4
11. Гладких Г.В. Фінансовий облік: Навчальний посібник. –К.: Центр навчальної літератури, 2007. –480с.

12. Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О.ткач. -К.: Основи, 1997. -943с.
13. Голов С. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Інвестиційна нерухомість» у вітчизняному форматі (коментар до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»). // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №9. – С. 8-17.
14. Голов С.Ф., Кравченко І.Ю., Костюченко В.М. Фінансови облік: Підручник, -Київ: Лібра, 2005. –976с.
15. Грачова Р. Нове П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» // Дебет-Кредит. – 2007. – № 33. – С. 11-14.
16. Жежера М. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 29(808) – С. 64-67.
17. Міжнародний стандарт фінансової звітності 40 “Інвестиційна нерухомість”, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92453/МСБО_40.pdf.
18. Пархоменко В. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності / В. Пархоменко // Бухгалтерія. – 2008. – № 29 (808). – С. 64-67.
19. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за №892/4185.
20. Погребной А.А. Земля как объект недвижимости // Одесская нива. – 1998. - №7. – с.2-7.
21. Податковий кодекс України зі змінами і доповненнями
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Оренда»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 року N 181.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджено наказом Міністерства фінансів України №290 від 29 листопада 1999 року;

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджено наказом № 318 Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. №779. // Законодавство України: Бібліотека “Інфодиск”. – 2009. – №6.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617// Бухгалтерія. – 2007. – № 46. – С. 12-17.

28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року №996-XIV з наступними змінами та доповненнями. // Законодавство України: Бібліотека “Інфодиск”. – 2009. – №6.

29. Чалий І. Інвестиційна нерухомість: подолання складнощів ідентифікації. // Бухгалтерія. – 2008. –№11. – С. 59-62.