

Облік інвестиційної нерухомості в умовах переходу на МСФЗ

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні визначають актуальність дослідження процедур переходу на МСФЗ. Це повною мірою стосується інвестиційної нерухомості, що є відносно новою обліковою категорією в нашій країні. При цьому слід врахувати зміни, внесені до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» у зв'язку з випуском МСФЗ 16 «Оренда». Метою статті є визначення процедур, пов'язаних з застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності до обліку інвестиційної нерухомості з урахуванням останніх змін, внесених до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Для досягнення поставленої мети було використано методи індукції та дедукції, монографічний метод, методи теоретичного узагальнення і порівняння. Установлено, що розбіжності між національними і міжнародними стандартами обліку інвестиційної нерухомості викликають необхідність застосування відповідних процедур коригування при переході на МСФЗ. Ці процедури передбачають уточнення складу та вартості інвестиційної нерухомості, її перекваліфікації, визначення змісту та форми розкриття інформації у примітках до фінансових звітів. Досліджено варіанти перекласифікації нерухомості та її відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням обраної моделі оцінювання інвестиційної нерухомості. Здійснено аналіз пропозицій науковців щодо побудови аналітичного обліку інвестиційної нерухомості. Запропоновано алгоритм визначення підходу до обліку нерухомості за МСФЗ і спосіб формування приміток до фінансових звітів з метою розкриття логічно-пов'язаної інформації про інвестиційну нерухомість. Надані у статті пропозиції сприяють процесу переходу вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, облік, міжнародні стандарти фінансової звітності, перехід, коригування, перекласифікація, розкриття інформації.

S.F. HOLOV

(International Institute of Management, Kyiv, Ukraine)

Accounting for Investment Property in the Transition to IFRS

The use of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Ukraine determine the relevance of the study of transition procedures to IFRS. This fully applies to investment property because the investment property is a relatively new accounting category in our country. Besides the changes made in IAS 40 "Investment Property" in connection with the release of IAS 16 "Leases" are very ponderable. The purpose of the article is to determine the procedures related to the application of International Financial Reporting Standards to the accounting of investment property, taking into account the recent changes made in IAS 40 "Investment Property". To achieve this goal, the methods of induction and deduction, the monographic method, the methods of theoretical generalization and comparison were used. It was established that the differences between national and international investment property accounting standards make it necessary to apply appropriate adjustment procedures during the transition to IFRS. These procedures include clarification of the composition and value of investment property, its retraining, determination of the content and form of disclosure of information in the notes to the financial statements. The options for the reclassification of real estate and its reflection in the accounting system, taking into account the chosen model of investment property valuation, are investigated. The analysis of the proposals of scientists on the construction of an analytical accounting of investment property was carry out. The algorithm for determining the approach to real estate accounting under IFRS and a method of forming notes to the financial statements in order to disclose logically-related information about investment property

* **Голов Сергій Федорович**, професор кафедри менеджменту та економіки ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту» (м. Київ), доктор економічних наук, професор.

were proposed. Provided in the article proposals contribute the transition of domestic enterprises to international financial reporting standards.

Keywords: investment property, accounting, international financial reporting standards, transition, adjustments, reclassification, disclosure of information.

Постановка проблеми. Поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у світі та їх застосування в Україні значною кількістю суб'єктів господарювання визначають актуальність дослідження процедур переходу на МСФЗ. Це повною мірою стосується інвестиційної нерухомості, що є відносно новою обліковою категорією в нашій країні. Періодичні зміни та уточнення положень МСФЗ щодо інвестиційної нерухомості вимагають оперативної реакції з боку академічної спільноти та практикуючих бухгалтерів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значна частина публікацій вітчизняних авторів присвячена питанням практичного застосування національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [1], яке набуло чинності з 1 січня 2008 року. Зокрема даній проблематиці були присвячені праці М.І. Бондаря, Т.А. Бондар, Л. Богущької, О.І. Міронової, І.В. Супрунової, Г.А. Юхименко-Назарук, Н.Ф. Яремчук та інших. Окремі автори [5-7] аналізували розбіжності між національними та міжнародними стандартами обліку інвестиційної нерухомості. Поряд з цим, вплив цих розбіжностей на облік інвестиційної нерухомості в процесі переходу на МСФЗ не були предметом дослідження науковців.

Метою статті є визначення процедур, пов'язаних з застосуванням МСФЗ до обліку інвестиційної нерухомості з урахуванням останніх змін, внесених до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».

Виклад основних результатів дослідження. Застосування МСФЗ передбачає передусім ідентифікацію нерухомості, що відповідає визначенню інвестиційної нерухомості. При цьому слід врахувати зміни, внесені до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» у зв'язку з випуском МСФЗ 16 «Оренда» [4].

У новій редакції МСФЗ 40 інвестиційна нерухомість визначена, як «нерухомість (земля чи будівля або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем як актив з права використання) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

- а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, надані послуг чи для адміністративних цілей, або
- б) продажу в звичайному ході діяльності [2].

В свою чергу П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» містить таке визначення:

Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримані 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» [1].

Як бачимо, визначення інвестиційної нерухомості в П(с)БО 32 і П(с)БО 14 «Оренда» не є ідентичними.

По-перше, в П(с)БО 32 до нерухомості віднесені ті будівлі та споруди, які розташовані на землі. Така умова в МСБО 40 відсутня. Тому, наприклад, будівлі і споруди, які розташовані на воді (морські платформи, теплоходи, переобладнані в готелі, ресторани тощо), не визнаються нерухомістю згідно з П(с)БО 32.

По-друге, П(с)БО 32, як і П(с)БО 14 не враховують суттєві зміни в підході до обліку оренди в орендаря, передбачені МСФЗ 16 «Оренда», що набуває чинності з 1 січня 2019 року. Тому, у складі інвестиційної нерухомості в обліку вітчизняних підприємств відсутня нерухомість отримана орендарем у вигляді активу з права користування.

По-третє, в МСБО 40 при визначенні інвестиційної нерухомості йдеться про продаж у «звичайному ході діяльності», а не «в процесі звичайної діяльності».

З урахуванням, розглянутих відмінностей, при переході на МСФЗ, підприємству слід уточнити і, у разі потреби, скоригувати склад інвестиційної нерухомості.

Наступним кроком є деталізація інформації про інвестиційну нерухомість, що підлягає обліку на субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» з метою аналітичного обліку, оцінки та контролю.

І.А. Юхименко-Назарук пропонує такі аналітичні розрізи за цим субрахунком:

- 1001 «Земельні ділянки в складі інвестиційної нерухомості»;
- 1002 «Будівлі в складі інвестиційної нерухомості»;
- 1003 «Споруди в складі інвестиційної нерухомості»;
- 1004 «Цілісні майнові комплекси в складі інвестиційної нерухомості»;
- 1005 «Інші об'єкти інвестиційної нерухомості» [8, с. 418].

Схожу пропозицію висловлює Н.Ф. Яремчук, який вважає за необхідне відкрити та зазначити у робочому плані рахунків рахунки наступного порядку:

- 100-1 «Інвестицій нерухомість у вигляді земельних ділянок»;
- 100-2 «Інвестицій нерухомість у вигляді будівель»;
- 100-3 «Інвестиційна нерухомість у вигляді споруд»;
- 100-4 «Інвестиційна нерухомість у вигляді багаторічних насаджень»;
- 100-5 «Інвестиційна нерухомість» (ставки, незавершене будівництво, частина будівлі чи споруди) [9, с. 148].

На нашу думку, визначальним для побудови аналітичного обліку інвестиційної нерухомості має бути спосіб її використання. Саме ця ознака впливає

Бухгалтерський облік

на підхід до обліку та аналізу інвестиційної нерухомості. Тому у складі інвестиційної нерухомості доречно виділяти такі аналітичні позиції:

1001 «Нерухомість, утримана для збільшення капіталу»;

1002 «Нерухомість передана в операційну оренду»;

1003 «Нерухомість у формі активу з права користування».

Складовою облікової політики підприємства є вибір і застосування методу оцінювання інвестиційної нерухомості.

МСБО 40 передбачає можливість відображати інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності за справедливою вартістю або за собівартістю.

Вітчизняні автори висловлюють різні точки зору щодо можливості оцінювання інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю.

Проте, І.В. Супрунова [10], Т.В. Головка, М.Р. Ліхацька [11] та інші вважають, що підприємствам, які складають або планують готувати фінансову звітність за міжнародними стандартами доречно використовувати оцінку за справедливою вартістю.

Отже, для багатьох підприємств це означатиме зміну облікової політики щодо інвестиційної нерухомості в процесі коригування при переході на МСФЗ.

Коригування інвестиційної нерухомості на дату переходу на МСФЗ є складовою стандартних процедур, передбачених МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [3]. Зокрема, суб'єкт господарювання у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду:

а) визнає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагає МСФЗ;

б) не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ на дозволяють такого визнання;

в) перекласифікує статті, які він визнав згідно з попередніми стандартами як один вид активу, зобов'язання або компонента капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонента капіталу;

г) застосовує МСФЗ під час оцінювання всіх визначених активів та зобов'язань [п. 10, МСФЗ 1].

Визнання або припинення визнання інвестиційної нерухомості здійснюється за результатами інвентаризації активів і зобов'язань підприємства.

Виявлені в процесі інвентаризації об'єкти нерухомості, що визнані активом, слід обліковувати залежно від намірів підприємства щодо їх використання (рис. 1).

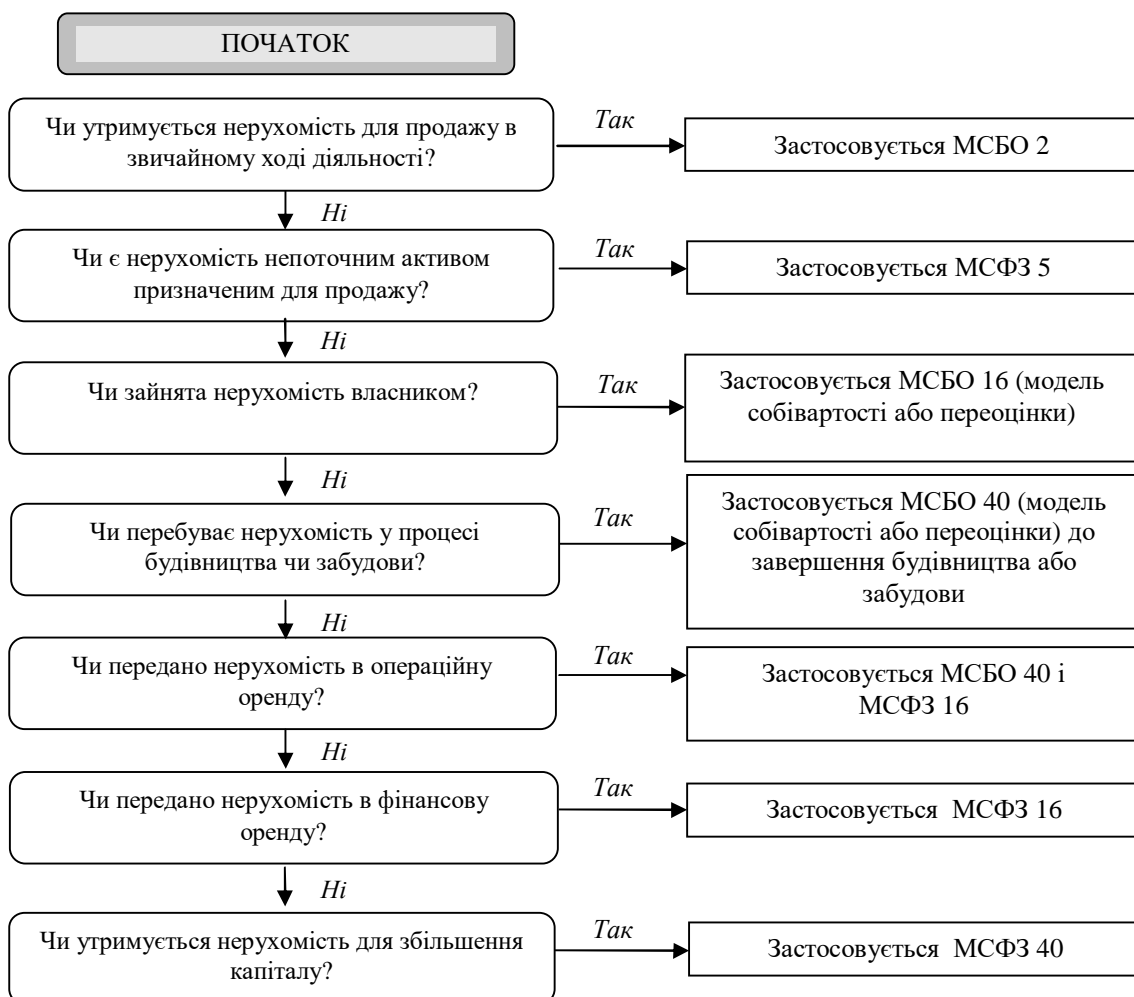


Рис. 1. Алгоритм визначення підходу до обліку нерухомості

Джерело: складено автором.

За результатами проведеного аналізу, у разі потреби здійснюють перекласифікацію нерухомості. Перекласифікація нерухомості по суті означає її переведення з (або) до складу інвестиційної нерухомості.

Тому, в даному випадку, слід дотримуватись п. 57-65 МСБО 40. При цьому, такі коригування залежатимуть також від обраної підприємством моделі оцінки інвестиційної нерухомості (табл. 1).

Таблиця 1

Приклади перекласифікації нерухомості в процесі переходу на МСФЗ

Переведення		Причина перекласифікації	Коригування	
зі складу	до складу		Модель собівартості	Модель справедливої вартості
Інвестиційної нерухомості	Нерухомості, зайнятої власником	Зайняття нерухомості власником	Д-т 135 «Знос інноваційної нерухомості» К-т 131 «Знос основних засобів» Д-т 103 «Будинки та споруди» К-т 100 «Інвестиційна нерухомість»	Д-т 103 «Будинки та споруди» К-т 100 «Інвестиційна нерухомість»
Інвестиційної нерухомості	Необоротних активів, утримуваних для продажу	Пошук покупця з метою продажу	Д-т 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» Д-т 135 «Знос інноваційної нерухомості» К-т 100 «Інвестиційна нерухомість»	Д-т 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» К-т 100 «Інвестиційна нерухомість»
Нерухомості зайнятої власником	Інвестиційної нерухомості	Закінчення зайняття нерухомості власником	Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість» К-т 103 «Будинки та споруди» Д-т 131 «Знос основних засобів» К-т 135 «Знос інноваційної нерухомості»	Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість» К-т 103 «Будинки та споруди»
Необоротних активів, утримуваних для продажу	Інвестиційної нерухомості	Відмова від продажу та оренда нерухомості іншою стороною	Д-т 441 «Прибуток нерозподілений» Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість» К-т 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість» К-т 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» К-т 441 «Прибуток нерозподілений»
Інвестиційної нерухомості	Дебіторської заборгованості	Заміна операційної оренди нерухомості фінансовою орендою	Д-т 135 «Знос інноваційної нерухомості» Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» К-т 100 «Інвестиційна нерухомість»	Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» К-т 100 «Інвестиційна нерухомість»

Джерело: складено автором.

Наведені в табл. 1 приклади охоплюють лише операції з нерухомістю у формі будівель і споруд та ґрунтуються на припущенні, що справедлива вартість нерухомості є вищою за її балансову вартість. У випадку операцій з нерухомістю у формі земельних ділянок в наведених у табл. 1 записах будуть відсутні рахунки з обліку зносу. Відповідно, у разі уцінки нерухомості на дату переходу на МСФЗ слід дебетувати субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений».

Переоцінка інвестиційної нерухомості при переході на МСФЗ звичайно пов'язана із зміною облікової політики. Порядок з тим коригування оцінки інвестиційної нерухомості можливо й тоді, коли підприємство продовжує оцінювати таку нерухомість за справедливою вартістю.

Справа в тому, що згідно з п. 50 МСБО 40, якщо офісне приміщення здається в оренду з меблями, у справедливую вартість офісу звичайно включається і

справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає меблі як окремих активів.

На відміну від цього, у П(с)БО 32 передбачено, що усі інші активи, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісна техніка тощо), оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю і відображаються в обліку відповідно до П(с)БО 7 «Основні засоби». Така розбіжність у підходах вимагає одночасно переоцінки та переоцінки інвестиційної нерухомості.

Приклад. Підприємство передало в операційну оренду офісну будівлю разом із меблями. Для оцінки інвестиційної нерухомості застосовується модель справедливої вартості.

Бухгалтерський облік

На цю дату балансова вартість будівлі дорівнювала 2,8 млн грн, а меблів 100 тис. грн (знос 50 тис. грн).

Відповідно, справедлива вартість будівлі була 3 млн грн, а меблів 120 тис. грн.

Виходячи з цього, така інвестиційна нерухомість за П(с)БО 32 буде відображена у балансі в сумі 3 000 тис. грн.

Отже, для переходу на МСФЗ необхідно таке коригування, тис. грн:

Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість»	20
К-т 746 «Інші доходи»	20
та одночасно	
Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість»	100
Д-т 131 «Знос основних засобів»	50
К-т 106 «Інструменти, прилади та інвентар»	150

Важливим аспектом застосування МСФЗ є розкриття інформації у примітках до фінансових звітів. Інформацію про інвестиційну нерухомість, що підлягає розкриттю, можна поділити на три групи.

Перша група – це інформація про оренду, розкриття якої передбачено МСФЗ 16. Таку інформацію мають розкривати:

– власники інвестиційної нерухомості, які є орендодавцями;

– утримувачі інвестиційної нерухомості як активу права користування, що передали його в суборенду.

До другої групи належить загальна інформація про інвестиційну нерухомість, розкриття якої вимагається п. 75 МСБО 40.

Зміст третьої інформаційної групи залежить від моделі оцінки інвестиційної нерухомості: справедливої вартості (пп. 76-78 МСБО 40) або собівартості (п. 79 МСБО 40).

При формуванні приміток до фінансових звітів логічно пов'язану цифрову інформацію про інвестиційну нерухомість доречно подавати у табличній формі, а решту – описово у текстовому форматі.

Висновки. Розбіжності між національними і міжнародними стандартами обліку інвестиційної нерухомості обумовлюють необхідність застосування відповідних процедур коригування при переході на МСФЗ.

Ці процедури передбачають уточнення складу та вартості інвестиційної нерухомості, її перекваліфікації, визначення змісту та форми розкриття інформації у примітках до фінансових звітів.

Надані у статті пропозиції та рекомендації сприяють процесу переходу вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності.

4 Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2007 р. № 779. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0823-07>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість». URL: http://www.minfin.gov.ua/document/92453/МСБО_40.pdf

3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку». URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/ifrs1.pdf>

4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS16%20ukr_AH%20\(1\)-compressed%20\(1\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%20(1).pdf)

5. Чижевская Л. В. Нормативное регулирование оценки инвестиционной недвижимости в бухгалтерском учете: национальный и международные уровни. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 17. С. 36-45.

6. Міронова О. І. Аналіз окремих положень ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість» та її порівняння з окремими положеннями МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2013. Вип. 15. С. 169-172.

7. Чудовець В. В., Шурановська І. В. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості за національними та міжнародними стандартами. *Бізнесінформ*. 2016. № 3. С. 183-187.

8. Юхименко-Назарук І. А. Методика бухгалтерського обліку нерухомості: перспективи розвитку. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2011. Випуск 3(21). URL: <https://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/46093/42670.pdf>

9. Яремчук Н. Ф. Нерухомість підприємства в контексті облікової політики. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 143-151.

10. Супрунова І. В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2015. Випуск 1(16). С. 273-283.

11. Головка Т. В., Ліхачька М. Р. Проблемні питання визнання та оцінки інвестиційної нерухомості. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 2(22). С.192-198.

4 References

1. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2007). Polozhennja (standart) bukhghaltersjkogho obliku 32 «Investycijna nerukhomistj» [National Accounting Standard 32 Investment Property]. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0823-07>

2. Mizhnarodnyj standart bukhghaltersjkogho obliku 40 «Investycijna nerukhomistj» [International Accounting Standard 40 Investment Property]. Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/document/92453/MSBO_40.pdf

3. Mizhnarodnyj standart finansovoji zvitnosti 1 «Pershe zastosuvannja Mizhnarodnykh standartiv bukhghaltersjkogho obliku» [International Financial Reporting Standard 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards]. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/ifrs1.pdf>

4. Mizhnarodnyj standart finansovoji zvitnosti 16 «Orenda» [International Financial Reporting Standard 16 Lease]. Retrieved from [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS16%20ukr_AH%20\(1\)-compressed%20\(1\).pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%20(1).pdf)

5. Chizhevskaya, L. V. (2011). Normativnoe regulirovanie otsenki investitsionnoy nedvizhimosti v buhgalterskom uchete: natsionalnyy i mezhdunarodnyie urovni [Regulatory regulation of investment property valuation in accounting: national and international levels]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, (17), 36-45.

6. Mironova, O. I. (2013). Analiz okremykh polozhenj PSBO 32 «Investycijna nerukhomistj» ta jiji porivnjannja z okremymy polozhennjamy MSBO 40 «Investycijna nerukhomistj» [Analysis of individual provisions of NAS 32 «Investment Property» and its comparison with certain provisions of IAS 40 «Investment Property»]. *Torghivlja, komercija, pidpryjemnytvo*, (15), 169-172.

7. Chudovets, V. V., Shuranovsja, I. V. (2016). Problemy obliku investycijnoji nerukhomosti za nacionaljnymy ta mizhnarodnymy standartamy [Problems with the region of investment planning for national

standards and international standards]. *Biznesinform*, (3), 183-187.

8. Jukhymenko-Nazaruk, I. A. (2011). Metodyka buhgaltersjkogho obliku nerukhomosti: perspektyvy rozvytku [Method of accounting of real estate: prospects of development]. *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh pracj*, (3(21)), 418-424. Retrieved from pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/46093/42670.pdf

9. Jaremchuk, N. F. (2017). Nerukhomistj pidpryjemstva v konteksti oblikovoji polityky [Property of the enterprise in the context of accounting policy]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualjni pytannja nauky i praktyky*, (4), 143-151.

10. Suprunova, I. V. (2015). Vyznannja ta ocinka investycijnoji nerukhomosti v buhgaltersjkomu obliku [Recognition and assessment of investment property in accounting]. *Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh pracj*, (1(16)), 273-283.

11. Holovko, T. V., Likhacjka, M. R. (2013). Problemni pytannja vyznannja ta ocinky investycijnoji nerukhomosti [Problem issues of recognition and evaluation of investment property]. *Finansy, oblik i audyt*, (2(22)), 192-198.