

В. М. Шевченко,  
к. держ. упр., доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту,  
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ

## ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СТОСОВНО ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

V. Shevchenko,  
PhD in Public Administration,  
Associate Professor of Department of International Audit and Accounting Dnipropetrovs'k Alfred Nobel University

### APPROACHES TO THE FORMATION OF ACCOUNTING POLICY FOR INVESTMENT PROPERTY

*На ефективність стратегічного, тактичного та оперативного управління господарською діяльністю підприємства значно впливає якість його інформаційного забезпечення, вагому частку якого становить бухгалтерська звітність. Активізація інвестиційних процесів підвищує значення бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості підприємств. Дана стаття присвячена дослідженню критеріїв облікової ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості. Автор розкрив елементи облікової політики, поділивши їх на дві складові, а саме організаційну та методичну. Як свідчать результати проведеного дослідження основні критерії ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості регламентовані національними стандартами, однак визначення таких активів здійснюється на основі професійної думки. Запропоновано застосовувати при визначенні одиниць обліку об'єктний підхід, за яким всі об'єкти можна поділити як балансові, небалансові і позабалансові. Це надасть можливість враховувати певні правові аспекти при їх обліку.*

*The effectiveness of strategic, tactical and operational management of business activities of enterprises significantly affects the quality of its information management, which is a significant part of the financial statements. Activation of investment processes increases the value of the investment property accounting companies. This article is dedicated to the research criteria for identification of accounting for investment property. The author revealed elements of accounting policy, dividing them into two components, namely, organizational and methodical. According to the results of the study identify the main criteria of investment property are governed by national standards, but the definition of such assets is based on professional opinion. An applied in determining the units of account object approach, in which all objects can be grouped as balance, off-balance and imbalance. This will provide an opportunity to consider certain legal aspects at their accounting.*

*Ключові слова: інвестиційна нерухомість, облікова політика, земельні ділянки, будівлі, споруди.  
Key words: investment property, accounting policy, property, plant, equipment.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На ефективність стратегічного, тактичного та оперативного управління господарською діяльністю підприємства значно впливає якість його інформаційного забезпечення, вагому частку якого становить бухгалтерська звітність. Водночас побудова нових економічних відносин неможливо без активізації інвестиційних процесів і поліпшення якості управління ними на рівні підприємств. У зв'язку з цим особливого значення набувають бухгалтерський облік і аналіз інвестицій в нерухомість як сполучна ланка між збором та обробкою інформації про реалізацію інвестицій, з одного боку, та прийняттям управлінських рішень, що стосу-

ються інвестування, — з іншого. Однією з форм реалізації капітальних інвестицій на рівні підприємства є інвестиційна нерухомість.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Свій внесок у розробку концептуальних аспектів обліку інвестиційної нерухомості зробили такі вчені, як С.Ф. Голов [1], Г.Г. Кірейцев [2], М.В. Кужельний [3], В.В. Сопко [4] та інші. Окремим питанням обліку інвестиційної нерухомості присвячені праці М.І. Бондаря [5], Р.Е. Грачової [6], Л.Г. Ловінської [7], І.В. Супрунової [8]. Прикладними питаннями організації операцій з нерухомістю, її оцінки, розвитку ринку нерухомості зай-

малися такі зарубіжні та вітчизняні вчені: Н.В. Генералова [9], Джордж Р. Дитріх (J.R. Dietrich) [10], І. Жентовська (I. Zietowska) [11], М. Тужинський (M. Turzynski) [12] та інші. Однак, незважаючи на наявність наукових досліджень з обліку інвестиційної нерухомості, питання формування облікової політики підприємства залишаються недостатньо вивченими.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Національні та міжнародні стандарти, які регламентують формування облікової політики суб'єктів господарювання допускають вибір принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Однак ці норми не завжди конкретизовані, що не дає можливості достовірно оцінити фінансовий стан і результати діяльності підприємства. З метою забезпечення раціонального та ефективного управління довгостроковими активами, в тому числі й інвестиційною нерухомістю, доцільно визначити уніфіковані принципи облікової політики підприємства.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є визначення та обґрунтування уніфікованих підходів до формування облікової політики стосовно інвестиційної нерухомості підприємства.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Сучасне формування ринкових відносин пов'язано з масштабною глобалізацією економік різних країн, у тому числі й України, і формуванням єдиної міжнародної системи бухгалтерського обліку. Вже сьогодні поступово відбувається впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності, і вносяться зміни в національні стандарти, наближаючи їх до міжнародних вимог, що безумовно скорочує розрив між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською.

Так, для якісного здійснення інтеграції було введено ряд законодавчих актів і розроблена стратегія впровадження в національну систему обліку міжнародних стандартів фінансового обліку і звітності. Виконання даної стратегії призвело до істотних змін в Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [13], які полягають у необхідності подавати звіти за міжнародними стандартами публічними акціонерними товариствами та фінансовими установами. Даний процес у майбутньому буде поширюватися і на інші підприємства та галузі національної економіки. Тож, в сучасних умовах при прийнятті нормативів, що регулюють основну базу обліку, необхідно уникати їх поверхневого тлумачення, детально вивчати всі можливі альтернативи і враховувати максимально можливу кількість факторів, які можуть негативно вплинути в майбутньому на кінцевий результат економічних реформ.

Важливим аспектом підготовки головного розпорядчого документа підприємства є вивчення нормативно-правової бази, що регламентує формування облікової політики, а саме:

— Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", в якому розкриваються питання щодо визначення сутності облікової політики [13];

— НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", в якому наведено визначення суттєвої інформації, принцип послідовності застосування підприємством обраної облікової політики [14];

— П(С)БО 6 "Виправлення помилок і змін у фінансових звітах", в якому регламентуються підґрунтя зміни облікової політики та порядок розкриття загальної інформації [15];

— МСБО (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", в якому визначаються критерії до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках [16];

— Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, в яких визначаються напрями формування облікової політики [17];

— Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику", в якому надається перелік елементів, що мають визначатися в розпорядчому документі [18].

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Хоча розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності можуть вноситися зміни з визначеного часу.

Інвестиційна нерухомість є достатньо новим об'єктом обліку для вітчизняних підприємств, тож методика формування її облікової політики потребує детального розгляду.

В цьому контексті слід зазначити, що в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства підкреслюється окремим підпунктом (пп. 2.7), що "методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первинною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання" [17]. Тобто, формуючи облікову політику, потрібно документально закріпити основні її елементи та прописати альтернативні підходи до методики ведення обліку інвестиційної нерухомості відповідно до національних і міжнародних стандартів. Елементи облікової політики щодо об'єктів інвестиційної нерухомості можна поділити на дві складові: організаційну та методичну.

До організаційної складової можна віднести такі процедури:

— затвердження графіку документообігу, в якому мають бути перелічені документи, на підставі яких відображатимуться операції з інвестиційною нерухомістю та кола осіб, які відповідатимуть за їх складання і подання до бухгалтерії;

— визначення форм реєстрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з інвестиційною нерухомістю та відповідальних осіб за їх ведення і збереження;

— визначення періодичності проведення інвентаризації таких активів, а також затвердження складу постійно діючої інвентаризаційної комісії;

— затвердження положень щодо оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості.

До методичної складової можна віднести процедури, які мають висвітлювати методичні аспекти облікової політики, а саме:

— обрання принципів оцінки за кожною групою облікових одиниць інвестиційної нерухомості;

— обрання методів обліку щодо окремих об'єктів інвестиційної нерухомості;

— визначення критеріїв облікової ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості.

У цьому контексті слід зазначити, що методологічні засади формування інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" [19]. У таблиці 1 пропонується розглянути критерії облікової ідентифікації таких об'єктів.

За даними таблиці 1 можна констатувати, що майже всі основні критерії ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості регламентовані національними стан-

Таблиця 1. Критерії облікової ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості

Критерії	Характеристика	Примітка
1. Облікова одиниця інвестиційної нерухомості	власні або орендовані на умовах фінансової оренди <u>земельні ділянки, будівлі, споруди</u>	п. 4 П(С)БО 32
2. Ознаки розмежування	розташовуються на землі, <u>утримувані з метою</u> отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, <u>а не для</u> виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності підприємства самостійно повинно їх розробити	п. 4 П(С)БО 32
3. Критерії розмежування, за яких об'єкт має бути віднесеним до інвестиційної або операційної нерухомості		п. 6 П(С)БО 32
4. Термін корисного використання	не регламентовано, тому підприємство самостійно повинно визначати	X
5. Можливість оцінки	первинна вартість об'єкта може бути достовірно визначена	п. 8 П(С)БО 32
6. Визначення справедливої вартості	- за поточними цінами; - за середніми цінами; - за іншими методами	п. 20 П(С)БО 32
7. Необхідність амортизації інвестиційної нерухомості (оцінка за моделлю собівартості)	підприємство самостійно може обрати найбільш необхідний метод амортизації	П(С)БО 7 «Основні засоби»
8. Оцінка на дату балансу	підприємство може самостійно обирати <u>модель за справедливою вартістю</u> або <u>модель за собівартістю</u> для розрахунку на дату балансу	п. 16 П(С)БО 32
9. Переоцінка	не застосовується навіть якщо об'єкти оцінюються за первинною вартістю	п. 18 П(С)БО 32
10. Зменшення корисності та відновлення корисності	застосовується відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [20]	п. 16 П(С)БО 32

дартами, однак визначення таких активів здійснюється на основі професійної думки. Однак дослідження методів обліку щодо окремих об'єктів інвестиційної нерухомості виявило, що важливим моментом при їх застосуванні в бухгалтерському обліку є об'єктний підхід, за яким всі об'єкти, що мають оцінюватися, можна поділити за такими групами, як: балансові, небалансові і позабалансові [8].

До балансових об'єктів інвестиційної нерухомості можна відносити земельні ділянки, будівлі, споруди, які утримуються безпосередньо на балансі підприємства.

До небалансових об'єктів інвестиційної нерухомості можна відносити орендовані (на умовах фінансової оренди) земельні ділянки, будівлі, споруди.

До позабалансових об'єктів інвестиційної нерухомості можна відносити фонди забезпечення майбутніх витрат і платежів, а саме: створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта інвестиційної нерухомості та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель).

Особливої уваги при ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості потребує земля, оскільки об'єктом обліку є не сама земля взагалі, а окремі земельні ділянки. За об'єктним підходом й відповідно до чинного законодавства можлива така класифікація з певними видами прав на землю:

а) право власності на земельну ділянку, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельною ділянкою (балансовий об'єктів інвестиційної нерухомості);

б) право користуватися земельною ділянкою, тобто постійне користування та право оренди земельної ділянки (небалансовий об'єктів інвестиційної нерухомості);

в) право земельного сервіту, тобто право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (позабалансовий об'єктів інвестиційної нерухомості).

Також слід зауважити, що на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація і такий об'єкт не може бути ліквідований, а збільшення первісної вартості його можливе лише у разі дооцінки. Якщо виникають в обліку капітальні витрати на поліпшення земель (мелі-

оративні, іригаційні та інші роботи) первинна вартість земельної ділянки не збільшується, а сума на поліпшення має визначатися як окремий об'єкт обліку.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, проведений аналіз показав що формуючи головний розпорядчий документ підприємства стосовно інвестиційної нерухомості, потрібно визначити основні його елементи та прописати критерії облікової ідентифікації таких об'єктів. Визначені елементи облікової політики можна поділити на дві складові, а саме на організаційну та методичну, що надасть можливість детальніше визначити всі аспекти облікового процесу та відповідальних за їх реалізацію.

Результати дослідження свідчать, що майже всі основні критерії ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості регламентовані національними стандартами, однак визначення таких активів здійснюється на основі професійної думки. Важливим моментом при їх застосуванні в бухгалтерському обліку є об'єктний підхід, за яким всі об'єкти, що мають оцінюватися, можна поділити за такими групами, як: балансові, небалансові і позабалансові. Дана класифікація об'єктів інвестиційної нерухомості надасть можливість враховувати певні правові аспекти при їх обліку.

Порушені в статті питання не є вичерпаними й потребують доповнень і уточнень для задоволення інформаційних потреб потенційних інвесторів, які зацікавлені в оцінці нерухомості підприємства щодо можливості генерувати грошові потоки в майбутньому.

## Література:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклад та коментарі: практ. посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. — К., 2006. — 860 с.
2. Кирейцев Г.Г. Глобалізація економіки і унифікація методології бухгалтерського учета: науч. доклад / Г.Г. Кирейцев — [изд. 2-е, перераб. и доп.]. — Житомир: ЖГТУ, 2008. — 76 с.
3. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. — К.: КНЕУ, 1998. — 448 с.
5. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та

організація обліку і контролю: [монографія] / М.І. Бондар. — К.: КНЕУ, 2008. — 256 с.

6. Грачева Р.Е. Инвестиционная недвижимость: по статусу и оценка / Р.Е. Грачева // Методология бухгалтерского учета от Риммы Грачовой [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/bukhgalterskij-uchet-po-psbu-ukr/investitsionnaya-nedvizhimost-po-statusu-i-otsenka.html>

7. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст]: монографія / Л.Г. Ловінська. — К.: КНЕУ, 2006. — 256 с.

8. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 / І.В. Супрунова. — Житомир, 2010. — 195 с.

9. Генералова Н.В. Понятие "инвестиционная недвижимость" / Н.В. Генералова // Институт независимой оценки [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002713#top>

10. Dietrich J.R., Harris M.S., Muller III K.A. The reliability of investment property fair value estimates // J Richard Dietrich, Mary S Harris and Karl A Muller III // Journal of Accounting and Economics [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410101000027>

11. Zietowska I. Wycena nieruchomosci inwestycyjnych / I. Zietowska // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-00112355560>.

12. Turzynski M. Rachunkowosc leasingu: badania empiryczne / M. Turzynski // Globalizacja a rozwoj rachunkowosci finansowej i zarzadczej [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000096-688121?q=7bda47cf-3232-48f4-b3b2-64114fb2f68f\\$-18&qt=IN\\_PAGE](http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000096-688121?q=7bda47cf-3232-48f4-b3b2-64114fb2f68f$-18&qt=IN_PAGE)

13. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затв. наказом Мініфіну від 07.02.2013 р. № 73 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і змін у фінансових звітах", затв. наказом Мініфіну від 28.05.1999 р. № 137 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки": Міжнародний документ від 01.01.2005 р. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://medsprava.com.ua/regulations/2342/2538/290976/>

17. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>.

18. Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.rada.gov.ua>

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів", затв. наказом Мініфіну від 24.12.2004 р. № 817 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua>

## References:

1. Holov, S.F. (2006), Bukhhalters'kyj oblik za mizh-

narodnymy standartamy: pryklad ta komentari [Accounting according to international standards: an example and commentaries], Kyiv, Ukraine.

2. Kirejcev, G.G. (2008), Globalizacija jekonomiki i unifikacija metodologii buhgalterskogo ucheta [Economic globalization and unification of accounting methodology], ZhGTU, Zhytomyr, Ukraine.

3. Kuzhel'nyj, M.V. (2001), Teoriia bukhalters'koho obliku [Theory of book keeping], KNEU, Kyiv, Ukraine.

4. Sopko, V.V. (1998), Bukhhalters'kyj oblik [Bukhhalters'kyj oblik], KNEU, Kyiv, Ukraine.

5. Bondar, M.I. (2008), Investytsijna diial'nist': metodyka ta orhanizatsiia obliku i kontroliu [Investment activities: methods and organization of accounting and control], KNEU, Kyiv, Ukraine.

6. Gracheva, R.E. (2015), "Investment real estate: on the status and evaluation", Metodologija buhgalterskogo ucheta ot Rimmy Grachovoj, available at: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/bukhgalterskij-uchet-po-psbu-ukr/investitsionnaya-nedvizhimost-po-statusu-i-otsenka.html> (Accessed 2 June 2015).

7. Lovins'ka, L.H. (2006), Otsinka v bukhalters'komu obliku [Evaluation of accounting], KNEU, Kyiv, Ukraine.

8. Suprunova, I.V. (2010), "Development of evaluation in accounting", Abstract of Ph.D. dissertation, Zhytomyr, Ukraine.

9. Generalova, N.V. (2015), "The concept of "investment property", Institut nezavisimoy ocenki, available at: <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=002713#top> (Accessed 2 June 2015).

10. Dietrich, J.R., Harris, M.S., Muller, III K.A. (2000), "The reliability of investment property fair value estimates", Journal of Accounting and Economics, vol.30, [online], available at: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410101000027> (Accessed 2 June 2015).

11. Zietowska, I. (2015), "Valuation of investment property" available at: <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-00112355560> (Accessed 2 June 2015).

12. Turzynski, M. (2005), "Accounting of Leasing : a Empirical Research" available at: [http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000096688121?q=7bda47cf-3232-48f4-b3b2-64114fb2f68f\\$18&qt=IN\\_PAGE](http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000096688121?q=7bda47cf-3232-48f4-b3b2-64114fb2f68f$18&qt=IN_PAGE) (Accessed 2 June 2015).

13. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon.rada.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "National provision (Standard) 1 "General Requirements for Financial Reporting", available at: <http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

15. Ministry of Finance of Ukraine (1999), " Position (Standard) Accounting 6 "Correction of errors and changes in financial statements", available at: <http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

16. IASB (2005), "International Accounting Standard 8 (FRS 8)

Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors", available at: <http://medsprava.com.ua/regulations/2342/2538/290976/> (Accessed 2 June 2015).

17. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Methodical recommendations on accounting policies of the enterprise", available at: <http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

18. Ministry of Finance of Ukraine (2005), "On accounting policies", available at: <http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

19. Ministry of Finance of Ukraine (2007), "Regulations (standard) accounting 32 "Investment Property", available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

20. Ministry of Finance of Ukraine (2004), Position (Standard) Accounting 28 "Impairment of Assets", available at: <http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 2 June 2015).

Стаття надійшла до редакції 05.06.2015 р.