



к.е.н., доцент кафедри  
обліку і аудиту СНУ  
ім. В. Даля

## ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ ТА ЇЇ ВИЗНАННЯ З МЕТОЮ ОБЛІКУ

## INVESTMENT PROPERTY AND ITS RECOGNITION FOR ACCOUNTING

*Розглянуто трактування поняття інвестиційної нерухомості з урахуванням чинних нормативно-правових актів. Досліджено питання її визнання в обліку згідно П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" з урахуванням визначення відмінності інвестиційної нерухомості від інших активів.*

*Рассмотрена трактовка понятия инвестиционной недвижимости с учетом действующих нормативно-правовых актов. Исследованы вопросы ее признания в учете согласно П(С)БУ 32 "Инвестиционная недвижимость" с учетом определения различия инвестиционной недвижимости от других активов.*

*Interpretation of the concept of investment property according to legal acts has been considered. The problems of its recognition according to the national accounting standards 32 "Investment property", with the consideration of the differences of investment property from other assets, have been investigated.*

**Ключові слова:** інвестиційна нерухомість, актив, облік, звітність

**Ключевые слова:** инвестиционная недвижимость, актив, учет, отчетность

**Keywords:** investment property, asset, accounting, reporting

## ВСТУП

Деякі підприємства не поспішають продавати (а іноді навіть спеціально придбають) землю та будови, що не використовуються в основній діяльності, а здають їх в оренду. Такі активи відображаються в Балансі (Звіті про фінансовий стан) та мають певні облікові особливості. Термін "інвестиційна нерухомість" в міжнародній практиці обліку існує з 2000 року. Чинний Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість" (далі МСБО 40) в Україні діє в редакції від 01.01.20012 року [6].

*Аналіз останніх досліджень та публікацій* показав, що питанням обліку інвестиційної нерухомості присвячена незначна кількість наукових праць. Так, інвестиційна нерухомість та порядок її обліку здебільшого розкривається в роботах авторів, виходячи з тлумачення норм МСБО 40 або П(С) БО 32. До таких авторів можна віднести: Бурденко І., Бровко О., Верхогляд В., Ловинську Л., Непиталюк А., Радостовец В., Тютюнникову О., Хорину Л. та ін. Проте в практичній діяльності бухгалтери намагаються уникнути відображення в обліку інвестиційної діяльності у зв'язку з проблемами її визнання як специфічного активу підприємства.

**МЕТОЮ** даної **РОБОТИ** є дослідження інвестиційної нерухомості як специфічного активу підприємства та проблем її визнання з метою обліку, враховуючи чинні вимоги до порядку його здійснення і відображення у звітності.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Наказом Міністерства фінансів України № 779 від 02.07.2007 р. було затверджене П(С)БО 32

"Інвестиційна нерухомість". Даний стандарт набрав чинності з 1 січня 2008 р. [8]. Він визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Нормативно-правове регулювання цих питань в державному секторі здійснюється ж згідно [7]. Слід зазначити, що текст та зміст П(С)БО 32 складався на прикладі МСБО (IAS) 40 "Інвестиційна нерухомість". Не зважаючи на те, що національні стандарти базуються на міжнародних, вони не ідентичні з міжнародними. На відміну від IAS чи загальноприйнятих стандартів обліку (GAAP(США)), П(С)БО менше пояснені та проілюстровані, що призводить до непорозумінь при використанні П(С)БО і зменшує можливість порівнювати і якісно робити фінансові звіти.

В літературі зустрічаються різні переклади МСБО 40: так, даний МСБО перекладають або як "інвестиційне майно", або як "інвестиційна власність", або як "інвестиційна нерухомість". Тож, слід зупинитися на єдиному варіанті перекладу, який би чітко відображав зміст та суть даного стандарту. Так, якщо в стандарті йде мова про землю, споруди та будівлі, то цілком логічним й вірним було б стверджувати, що мова йде саме про нерухомість. Хоча, виходячи з юридичної точки зору крім земельних ділянок, будівель та споруд до нерухомості відносять й повітряні та морські судна, й інші речі, права на які підлягають державній реєстрації. В бухгалтерському обліку такого немає, а поняття інвестиційної нерухомості чітко обмежене: земельні ділянки, будови та споруди. Якщо ж говорити про використання терміна "майно", то в такому випадку, слід згадати, що майно розрізняють:

рухоме та нерухоме, тож це більш широке поняття ніж поняття нерухомість. Тож, майно є дуже емким поняттям. Що до власності, то право власності передбачає право володіння, розпорядження та користування (закріплюється правовстановлюючим документом). Якщо ж важливою рисою інвестиційної нерухомості є те що власні або орендовані земельні ділянки та споруди можуть бути передані в подальшу оренду, то дана назва частково є вірною. Тож, найбільш вдалим є поняття інвестиційна нерухомість, бо воно умовно відображає вузьке та широко розповсюджене розуміння нерухомості, як землі або будівлі.

В п. 4 ПСБО 32 наведені визначення наступних видів нерухомості: інвестиційної та оперативної. 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. А під операційною нерухомістю – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях [5]. Таким чином, виходячи з визначення інвестиційної нерухомості, її можна класифікувати в обліку на: земельні ділянки і будівлі та споруди.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю: операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість; нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності; нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін; нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість; нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту на умовах фінансової оренди [5].

Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається ІНР за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу. За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до ІНР, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування [5]. У якості основних критеріїв для ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості можна використовувати: визнання лише земельних ділянок та будівель (споруд) як інвестиційна нерухомість; чіткість визначення форми оренди

(операційна або фінансова): здача землі або будівлі в операційну оренду іншому підприємству може бути визнана інвестиційною нерухомістю, а у випадку фінансової оренди – ні; визнання земельних ділянок та (або) будівель (споруд), що отримані орендаром та здаються ним в суборенду, як інвестиційна нерухомість, та закріплення відсотка частки інвестиційної нерухомості в загальній площі об'єкту тощо.

Інвестиційну нерухомість слід визнавати в якості активу тільки в тому випадку, коли є вірогідність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з інвестиційною нерухомістю та можна достовірно визначити вартість або справедливу вартість інвестиційної нерухомості.

Згідно з п. 33 П(С)БО 32 вартість інвестиційної нерухомості в балансі відображається окремою статтею. Відповідно до цієї норми в П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" передбачено, що у рядку з кодом 1015 Балансу (Звіту про фінансовий стан) відображається вартість об'єктів, що віднесені до інвестиційної нерухомості. Що підкреслює необхідність та значення визнання інвестиційної нерухомості як специфічного активу підприємства.

## ВИСНОВКИ

Виходячи з вищезазначеного, відмінності інвестиційної нерухомості від інших активів (основних засобів та запасів) в тому, що вона: є активом (лише земля, будівлі та споруди) утримувані виключно з метою отримання орендних платежів та (або) збільшення власного капіталу; обліковується згідно П(С)БО 32; генерує кошти не в сукупності з іншими активами, наприклад виробничим обладнанням, а самостійно; можливість обліку за справедливою вартістю говорить про можливу ліквідність такої нерухомості, й відповідно наявність на неї доступних ринкових цін; неможливість її використання у звичайній виробничій діяльності, в адміністративних цілях, в разі передачі по договору фінансової оренди, в разі будівництва або реконструкції.

Таким чином, для визнання інвестиційної нерухомості в обліку необхідно чітко відрізнити її від основних засобів та запасів, адже лише земельні ділянки, будівлі та споруди, утримувані виключно з метою отримання орендних платежів та (або) збільшення власного капіталу (неможливість утримання з іншою метою) та генерують кошти самостійно можна визнати як інвестиційну нерухомість.

## Література

1. Бровко О.Т. "Інвестиційна нерухомість": характеристика норм та оцінка суперечностей в контексті адаптації вітчизняної системи обліку до світових стандартів [Електронний ресурс] // О.Т. Бровко, А.В. Непиталюк / Офіційний сайт наукового товариства Івана Кушніра. - Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=5431>

2. Бурденко І.М. Методологічні основи обліку інвестиційної нерухомості [Електронний ресурс] / І.М. Бурденко // Проблеми і перспективи розвитку

банківської системи України. Зб. наук. праць. Вип. 28. - 2010. - Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/pprbsu/2010\\_28/10\\_28\\_03.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pprbsu/2010_28/10_28_03.pdf)

3. Верхогляд В. Фінзвітність за I квартал: вже за новими правилами! / В. Верхогляд // Баланс. - 2008. - № 30. - С. 19-21.

4. Інвестиційна нерухомість: знайомимось ближче [Електронний ресурс] // Дебет – Кредит. - № 35. - 2007. — Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid03259.html>

5. Ловинская Л. Инвестиционная недвижимость: те же основные средства, но на другой лад / Л. Ловинская // Все о бухгалтерском учете. — 2008. — № 2. - С. 4-10.

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний

ресурс] / Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_026)

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://invaconsult.com.ua/index.php/2011-07-12-10-47-18/1703-129->

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс] / Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість" [Електронний ресурс] / Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

## **КОНСУЛЬТАЦІЇ**

### **Яким чином здійснюється оподаткування операцій банків з відступлення права вимоги та факторингових операцій?**

*Матеріал підготовлено на основі звернення Незалежної асоціації банків України до Національного банку України щодо застосування податковими органами положень Податкового Кодексу України стосовно оподаткування операцій з відступлення права вимоги.*

На даний час почастишали випадки коли **фахівці податкових органів при проведенні перевірок банків не визнають договори відступлення права вимоги укладені банком з суб'єктами господарювання що не являються фінансовими установами**, – цивільно-правовими угодами, що укладені у зв'язку із заміною кредитора у зобов'язанні та передачею первісним кредитором своїх прав іншій особі, на підставі статті 512 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ). Представники податкової служби стверджують, що такі договори є договорами факторингу та повинні укладатися виключно з фактором - фінансовою установою.

*Детально про правову природу та суть договорів відступлення права вимоги та факторингу розглядалося у консультації "Договір відступлення права вимоги та факторинг – у чому різниця? Як захистити своє право на вимогу боргу?" Нагадаємо, що згідно ч. 3 ст. 1079 ЦКУ та Закону України "Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг" факторинг є фінансовою послугою, що має надаватися лише особами учасниками ринків фінансових послуг, які мають відповідні ліцензії.*

У Податковому кодексі України (надалі ПКУ) відсутнє визначення та чітке розмежування між поняттями відступлення права вимоги та факторингу,

а також розмежування між порядком оподаткування даних операцій.

У ПКУ зазначено, що при першому відступленні зобов'язань за фінансовими кредитами витрати, понесені платником податку – першим кредитором, визнаються в розмірі заборгованості за даними бухгалтерського обліку на дату здійснення такого відступлення, а за іншими цивільно-правовими договорами – у розмірі фактичної заборгованості, що відступається. До складу доходів включається сума коштів, отримана платником податку – першим кредитором від такого відступлення, а також сума його заборгованості, яка погашається, за умов, що така заборгованість була включена до складу витрат.

*Відповідно, наслідком таких дій податківців, а саме визнання договорів відступлення права вимоги нікчемними, в актах перевірки, є зобов'язання платника податку видалити зі складу витрат суму заборгованості, право на стягнення якої було предметом такого договору.*

Слід зауважити, що до повноважень податкових органів не входить визначення правової природи, змісту та економічної суті відносин суб'єктів господарювання, а також їх зміна чи припинення, адже підставами виникнення цивільних прав та обов'язків є договір чи інший правочин (ст. 1 ЦКУ). Відповідно, часткова або повна зміна таких прав та обов'язків можлива лише з підстав передбачених договором та його сторонами.

Сторони є вільними в укладенні договору, виборі контрагента та визначають умови і зміст такого договору, на власний розсуд за спільним погодженням, з обов'язковою умовою його виконання, на виконання статей 627, 628, 629 ЦКУ.

*(продовження на стор. 27)*