

УДК 657.1

Чудовець В. В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

ОЦІНКА ТА ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ПРАКТИЧНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

У статті досліджено питання визнання, оцінки, облікового відображення та оподаткування інвестиційної нерухомості в Україні. Автор на основі вивчення теоретичних аспектів та практичних особливостей застосування методики їх обліку за міжнародними і національними стандартами виділяє проблемні питання та шляхи їх вирішення.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, оцінка, визнання, справедлива вартість, собівартість.

ОЦЕНКА И УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ В УКРАИНЕ: ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИЧЕСКОЙ РЕАЛИЗАЦИИ

В статье исследовано вопрос признания, оценки, учетного отображения и налогообложения инвестиционной недвижимости, в Украине. Автор на основе изучения теоретических аспектов и практической особенности применения методики их учета за международными и национальными стандартами выделяет проблемные вопросы и пути их решения.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость, операционная недвижимость, оценка, признание, справедливая стоимость, себестоимость.

Chodovice V.

AN ESTIMATION AND ACCOUNT OF THE INVESTMENT REAL ESTATE IS IN UKRAINE: PROBLEMS OF PRACTICAL REALIZATION

In the article investigational a question of confession, estimation, registration reflection and taxation of the investment real estate, is in Ukraine. An author on the basis of study of theoretical aspects and practical features of application of method of their account after international and national standards selects problem questions and ways of their decision.

Important from point of account are questions of determination of fair value of objects of the investment real estate. Without regard to the wide enough list of existent methods of its determination, all of them have the certain failings: necessity of existence of active market for that locality and at those terms, complication of receipt of reliable

information from an active market, the last market price can not characterize a price level upon the current date, impossibility of clear authentication of substantial changes, absence of mechanisms of correction of the known market prices on the real estate taking into account the individual features of object of the investment real estate but other.

Other problem is development of criteria of differentiating and confession of the investment real estate an enterprise at presence of signs, for which an object of the fixed assets can be attributed and to the operating real estate, and to the investment.

It is well-proven in the article, that the use of the investment real estate for handing over in a lease and own capital of enterprise increase fully answers economic activity of enterprise, directed on the receipt of profit and stipulates confession of the proper charges through charging amortization.

Key words: investment real estate, operating real estate, estimation, confession, fair value, prime price.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Побудова фінансового обліку в Україні шляхом поступового впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає якісної підготовчої роботи щодо формування теоретичної, організаційної та методичної бази таких реформ. При цьому на практиці бухгалтери часто стикаються із проблемами, які стосуються розуміння нових облікових понять, принципів та механізмів, закладених в міжнародних стандартах фінансової звітності або національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), складених на їх основі. Так, із набуттям чинності з 01.01.2008 р. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [5] відбулися суттєві зміни в обліку нерухомості, що призначена для здавання в оренду та введено нове поняття – інвестиційна нерухомість.

Цілі статті. Метою цього дослідження є виявлення та вирішення проблем практичної реалізації положень з обліку і оподаткування інвестиційної нерухомості.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [5] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Відповідно до п. 4 цього положення, інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного

капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [5].

Відповідно до п.16 П(С)БО 32 [5] підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (далі – П(С)БО 28) [4].

В пунктах 19–21 П(С)БО 32 [5] містяться загальні вимоги щодо визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Так, оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

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 діє підприємство):

-поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних станах, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей щодо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість;

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

Незважаючи на достатньо широкий перелік наведених способів визначення справедливої вартості, всі вони мають певні недоліки:

- необхідність існування активного ринку в тій самій місцевості і за тих самих умов;

- складність отримання достовірної інформації з активного ринку;

- остання ринкова ціна не може характеризувати рівень цін на звітну дату;
- неможливість чіткої ідентифікації суттєвих змін;
- відсутність механізмів коригування відомих ринкових цін на нерухомість з урахуванням індивідуальних особливостей об'єкта інвестиційної нерухомості та ін.

Пункт 21 П(С)БО 32 [5] передбачає, що у разі відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11–14 П(С)БО 28 [4]. Однак визначення майбутніх чистих грошових надходжень та їх теперішньої вартості є складним процесом, результати якого можуть бути викривлені під дією об'єктивних та суб'єктивних факторів.

За таких умов найбільш достовірно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості можна, провівши оцінку майна із залученням професійного оцінювача. Практичною перепоною такого кроку є висока вартість проведення такої оцінки.

Окремі вчені вказують на відсутність розкриття в П(С)БО 32 питань визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості у разі її внесення до статутного капіталу 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 [6, с. 276].

Іншою проблемою є розробка підприємством критеріїв розмежування та визнання інвестиційної нерухомості за наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної. За таких умов Міронова О. І. підкреслює можливість застосування професійного судження [2, с. 153]. При цьому обов'язковим для визнання нерухомості інвестиційною є генерування грошових потоків такою нерухомістю, достатньо окремою та незалежною від грошових потоків звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Аналогічної точки зору щодо необхідності застосування професійного судження при ідентифікації інвестиційної нерухомості дотримується Супрунова І. В. [6, с. 274]. Автор пропонує межу «переважного» використання визначати підприємством самостійно, розробляючи критерії по розмежуванню операційної та інвестиційної

нерухомості, виходячи із специфіки діяльності підприємства та розкривати зазначені положення в обліковій політиці.

Альтернативність методів оцінки інвестиційної нерухомості, необхідність застосування професійного судження при його визнанні зумовлюють розкриття в обліковій політиці підприємства наступних питань [1, с. 94]:

- критерії віднесення нерухомості до інвестиційної, якщо об'єкт одночасно використовується для виробництва, постачання товарів, надання послуг або в адміністративних цілях, а також з метою отримання орендних платежів внаслідок операційної оренди або збільшення власного капіталу;

- методи оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу;

- методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;

- методи амортизації і діапазон строків корисності використання за умови оцінки інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням витрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Порядок визнання та оцінки інвестиційної нерухомості опосередковано впливає на оподаткування даного виду активів. Враховуючи відсутність в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) [3] поняття «інвестиційна нерухомість», частина платників податків дотримується фіскальної точки зору та не амортизує об'єкти інвестиційної нерухомості у випадку методу обліку таких активів за справедливою вартістю.

Однак на нашу думку, використання інвестиційної нерухомості для здавання в оренду та збільшення власного капіталу підприємства повністю відповідає господарській діяльності підприємства, спрямоване на отримання доходу та обумовлює визнання відповідних витрат через нарахування амортизації.

Згідно з п.145.1 ПКУ будівлі відносяться до 3-ї групи основних засобів в податковому обліку. Пункт 144.3 ПКУ, що містить перелік витрат, які не підлягають амортизації в податковому обліку не включає витрати на придбання, спорудження об'єктів інвестиційної нерухомості.

У п. 144.1 ПКУ перелічені витрати, які підлягають амортизації – витрати на придбання, самостійне виготовлення, поліпшення об'єктів основних засобів, які використовуються підприємством у

господарській діяльності з метою отримання доходу. Причому в цьому переліку не зроблено виняток для витрат з інвестиційної нерухомості, тобто з тих об'єктів основних засобів, балансова вартість яких в бухгалтерському обліку визначається за П(С)БО 32 [5].

Відсутність чітких правил у ПКУ щодо оподаткування інвестиційної нерухомості дозволяє у випадку виникнення спірних ситуацій з податковими органами посилалися на норми п.56.21 ПКУ згідно якого «у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків» [3].

Висновки. Проведене дослідження порядку відображення в обліку та оподаткуванні інвестиційної нерухомості виявило проблеми проведення оцінки і визнання цих об'єктів в бухгалтерському обліку та необхідність конкретизації норм податкового законодавства. Вирішення зазначених питань дозволить з більшою ступінню достовірності відображати такі активи у фінансовій звітності, сформулювати однозначні вимоги щодо їх оподаткування.

1. Веренич О. Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості / О. Веренич, А. Шаповалова // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2009. – № 1. – С. 88–94 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2009_1_13.pdf.
2. Міронова О. І. Аналіз окремих положень МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» / О. І. Міронова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 152–154 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vzhdtu_econ_2013_1_34.pdf.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

6. Супрунова І. В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1157/1/29.pdf&rct=j&q=&esrc=s&sa=U&ei=iTkVKPfJcbtaMi8gBg&ved=0CBM>