

УДК 657.47

М. І. Бондар,
д. е. н, професор кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ "КНЕУ ім. Вадима Гетьмана"
Т. А. Бондар,
к. е. н, доцент кафедри бухгалтерського обліку діяльності,
ДВНЗ "КНЕУ ім. Вадима Гетьмана"

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ В ПОТОЧНОМУ ОБЛІКУ

Визначено методичні підходи до порядку відображення в поточному обліку інвестиційної нерухомості. Запропоновано кореспонденцію рахунків щодо розробки та запровадження методичних рекомендацій з обліку придбання інвестиційної нерухомості, її обслуговування та добудови.

Ключові слова: нерухомість, інвестиційна нерухомість, перекласифікація інвестиційної нерухомості, операційна нерухомість, справедлива вартість.

ВСТУП

Відсутність офіційно затверджених методичних рекомендацій з обліку інвестиційної нерухомості на основі запровадженого П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" обумовлює потребу в додатковому обґрунтуванні порядку відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, добудови та обслуговування інвестиційної нерухомості. Це зумовлено і варіативною частиною окремих положень П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", тому тема статті є актуальною і потребує досконалого вивчення.

Метою статті є визначення методичного підходу до порядку відображення в обліку надходження, добудови та обслуговування інвестиційної нерухомості.

РЕЗУЛЬТАТИ

Враховуючи варіативну частину П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", в обліковій політиці підприємства додатково потрібно передбачити врегулювання таких питань:

- групи інвестиційної нерухомості;
- основні критерії для розмежування інвестиційної та операційної нерухомості;
- оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу за справедливою або первісною вартістю;
- методи амортизації інвестиційної нерухомості, що застосовуються на підприємстві;
- діапазон термінів корисного використання інвестиційної нерухомості.

У разі наявності декількох варіантів оцінювання, обліку та інших процедур, що передбачені в нормативно-правових документах, наказом про облікову політику підприємства обирається порядок використання таких методів.

Об'єкти інвестиційної нерухомості за своїми натурально-речовими характеристиками відповідають ознакам основних засобів. Тому для первинного обліку наявності об'єктів інвестиційної нерухомості та окремих операцій з ними необхідно використовувати такі типові форми документів, за допомогою яких здійснюється облік наявності, руху і використання об'єктів основних засобів (див. розділ "Облік основних засобів").

Для поточного обліку об'єктів інвестиційної нерухомості призначено субрахунок 100 "Інвестиційна нерухомість" до рахунка 10 "Основні засоби".

По дебету субрахунка 100 "Інвестиційна нерухомість" відображається інформація про:

- наявність і надходження об'єктів інвестиційної нерухомості;
- переведення інших активів до складу інвестиційної нерухомості;
- прибуток від зміни справедливої вартості (якщо облік інвестиційної нерухомості здійснюється за справедливою вартістю);
- вигоди від відновлення корисності об'єктів інвестиційної нерухомості (якщо облік здійснюється за первісною вартістю);

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків з обліку придбання об'єктів інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Сплачено кошти з поточного рахунка	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	240 000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ (одержана податкова накладна)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	40 000
3.	Сплачено збір до ПФУ	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2 000
4.	Сплачено кошти за нотаріальні послуги та за оформлення реєстраційних документів	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	4 000
5.	Одержано будівлю від постачальника, підписано акт приймання-передачі основних засобів: — вартість без ПДВ	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200 000
6.	— сума ПДВ	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	40 000
7.	Відображені витрати на пенсійний збір при придбанні будівлі	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	651 «Розрахунки за пенсійним забезпеченням»	2 000
8.	Відображені витрати на послуги нотаріуса та оформлення реєстраційних документів	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4 000
9.	Відображені витрати на доведення будівлі до стану, придатного для здачі в оренду	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням» і т.д.	25 000
10.	Здійснено взаємозалік заборгованостей (по вартості придбання, нотаріальних послугах, послугах з оформлення документів)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	244 000
11.	Будівлю введено в експлуатацію за первісною вартістю	100 «Інвестиційна нерухомість»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	231 000

— витрати, пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією інвестиційної нерухомості, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від її використання.

По кредиту субрахунок 100 "Інвестиційна нерухомість" відображається інформація про:

- вибуття інвестиційної нерухомості;
- переведення її до складу інших активів;
- збиток від зміни справедливої вартості (якщо облік інвестиційної нерухомості здійснюється за справедливою вартістю);
- втрати від зменшення корисності об'єктів інвестиційної нерухомості (якщо облік здійснюється за первісною вартістю).

Інвестиційна нерухомість може надходити на підприємство внаслідок її придбання в інших фізичних та юридичних осіб, будівництва господарським чи підрядним способом, обміну, отримання від засновників

як внеску до статутного капіталу, безоплатного надходження за договором дарування, укладання договору фінансової оренди, виявлення неврахованих об'єктів інвестиційної нерухомості у ході інвентаризації тощо.

Відображення в обліку процесу формування первісної вартості інвестиційної нерухомості розглянемо за допомогою прикладу.

Приклад 1. ТОВ "AAA" прийняло рішення про придбання будівлі з метою подальшої передачі її в операційну оренду. Придбання будівлі здійснювалося на умовах передоплати, причому вартість будівлі за договором купівлі-продажу складала 240 000 грн. (у т.ч. ПДВ), пенсійний збір — 2 000 грн., вартість послуг нотаріуса та оформлення реєстраційних документів — 4 000 грн. Витрати на доведення будівлі до стану, придатного для здачі в оренду, склали 25 000 грн. (вказані витрати були здійснені господарським способом).

Шляхи надходження інвестиційної нерухомості такі ж, як і шляхи надходження основних засобів. Тому поточний облік надходження інвестиційної нерухомості аналогічний до обліку операцій з надходження об'єктів основних засобів. У табл. 2. схематично представлено відображення в обліку операцій щодо надходження об'єктів інвестиційної нерухомості.

Об'єкти інвестиційної нерухомості можуть відображатися в обліку за первісною вартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації (згідно П(С)БО 7 "Основні засоби") з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення (відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів"). Отже, у даному випадку йдеться про облік інвестиційної нерухомості, який здійснюється аналогічно до обліку об'єктів основних засобів.

Якщо об'єкт інвестиційної нерухомості обліковується за первісною вартістю, то щомісяця необхідно нараховувати амортизацію згідно П(С)БО 7. Ключовими поняттями при цьому виступають: амортизація, вартість, яка амортизується, ліквідаційна вартість, строк корисного використання, знос основних засобів, метод нарахування амортизації. Вказані поняття і порядок розрахунку амортизації різними методами були висвітлені у розділі "Облік основних засобів", тому в даному розділі зупинимося лише на особливостях на-

рахування амортизації інвестиційної нерухомості.

Припустимо, що, відповідно до прикладу 1, ТОВ "ААА" вирішило обліковувати придбану будівлю за первісною вартістю. Тоді, згідно П(С)БО 7, ТОВу "ААА" необхідно обрати метод нарахування амортизації. Щомісячну суму нарахованої амортизації необхідно відображати у складі витрат підприємства. Причому вибір рахунку витрат повинен ґрунтуватися на тому, яким видом доходів визнані доходи від здавання в оренду певної будівлі (див. табл. 3).

Також слід пам'ятати, що амортизація вартості земельних ділянок не нараховується, тому що земля не є об'єктом амортизації.

Разом із тим, вартість об'єктів інвестиційної нерухомості, які обліковуються за первісною вартістю, може змінюватися внаслідок зміни їх корисності. В обліку зміну вартості інвестиційної нерухомості від зміни їх корисності слід відображати відповідно до П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів". Ключовими термінами, якими слід оперувати при визначенні вартості інвестиційної нерухомості від зміни її корисності, є: вигоди від відновлення корисності, втрати від зменшення корисності, сума очікуваного відшкодування активу, чиста вартість реалізації активу.

Відображення в обліку результатів зміни корисності інвестиційної нерухомості розглянемо за допомогою прикладів.

Приклад 2. Первісна вартість будівлі, придбаної з метою здавання її оренду, ТОВ "ААА" (див. прикл. 1) становила 231 000 грн. Строк корисного використання будівлі становив 20 років. Для нарахування амортизації використовувався прямолінійний метод. Ліквідаційна вартість — 0.

Через 4 роки сума очікуваного відшкодування будівлі була оцінена у 160 000 грн.

Втрати від зменшення корисності активу розраховуються як різниця між балансовою (залишковою) вартістю будівлі та сумою очікуваного відшкодування, тобто:

Втрати від зменшення корисності	-	Залишкова вартість інвестиційної нерухомості		-	Сума очікуваного відшкодування
24 800		231 000	-	46 200	= 184 800
					160 000

У обліку втрати від зменшення корисності інвестиційної нерухомості будуть відображені записом, грн.:

Дебет 972 "Втрати від зменшення корисності активів" — 24 800;

Кредит 135 "Знос інвестиційної нерухомості" — 24 800.

При цьому слід переглянути річну суму амортизації

Таблиця 2. Кореспонденція рахунків з обліку надходження об'єктів інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Одержано об'єкт інвестиційної нерухомості, збудований підрядним способом: – вартість без ПДВ	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
2.	– суми ПДВ (у момент одержання податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3.	Відображені витрати з будівництва інвестиційної нерухомості господарським способом	151 «Капітальне будівництво»	20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за соціальним страхуванням» і т.д.
	Збудовану будівлю введено в експлуатацію (визнано об'єкт інвестиційної нерухомості)	100 «Інвестиційна нерухомість»	151 «Капітальне будівництво»
4.	Одержано об'єкт інвестиційної нерухомості у фінансову оренду (лізинг)	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
	Придбаний у фінансовий лізинг об'єкт нерухомості введено в експлуатацію (визнано об'єкт інвестиційної нерухомості)	100 «Інвестиційна нерухомість»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
5.	Одержано об'єкт інвестиційної нерухомості від засновника як внесок у статутний капітал підприємства	100 «Інвестиційна нерухомість»	46 «Неоплачений капітал»
6.	Одержано об'єкт інвестиційної нерухомості за договором дарування	100 «Інвестиційна нерухомість»	424 «Безоплатно одержані необоротні активи»

будівлі, яка для наступних 16 років ставитиме 10 000 грн. (160 000 грн. : 16 років)

Приклад 3. Припустимо, що в кінці шостого року експлуатації будівлі (див. прикл. 2) сума її очікуваного відшкодування зростає до 180 000 грн. Тоді вигоди від відновлення корисності будуть складатися:

Вигоди від відновлення корисності	-	Сума очікуваного відшкодування	-	Залишкова вартість інвестиційної нерухомості	
40 000		180 000		160 000	- 20 000 = 140 000

У обліку вигоди від відновлення корисності інвестиційної нерухомості будуть відображені записом, грн.:

Дебет 135 "Знос інвестиційної нерухомості" — 40 000;

Кредит 742 "Дохід від відновлення корисності активів" — 40 000.

При цьому знову необхідно переглянути річну суму амортизації, яка для наступних 10 років буде складати 18 000 грн. (180 000 : 10 років).

За рішенням власника об'єкти інвестиційної нерухомості також можуть відображатися в обліку за справедливою вартістю.

Вибір даного методу обліку об'єктів інвестиційної нерухомості повинен ґрунтуватися на таких важливих моментах:

— існує імовірність того, що справедливу вартість об'єкта можна достовірно визначити на кожен дату балансу;

— облік об'єктів за справедливою вартістю може здійснюватися до настання одного із перелічених мо-

Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку нарахування амортизації об'єктів інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію (знос) інвестиційної нерухомості, якщо доходи від оренди визнані основним видом діяльності	23 «Виробництво»	135 «Знос інвестиційної нерухомості»
		903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
2.	Нараховано амортизацію (знос) інвестиційної нерухомості, якщо вказана будівля одночасно використовується і в інвестиційній, і в операційній діяльності (для потреб адміністрації чи відділу збуту), проте згідно прийнятих критеріїв будівля визнана інвестиційною нерухомістю	92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»	135 «Знос інвестиційної нерухомості»
3.	Нараховано амортизацію (знос) інвестиційної нерухомості, якщо дохід від оренди визнано іншим операційним доходом	949 «Інші витрати операційної діяльності»	135 «Знос інвестиційної нерухомості»

Таблиця 4. Інформаційні дані про справедливу

№ з/п	Показник	Сума, грн.
1	Справедлива вартість будівлі станом на 31.12.09 р.	260 000
2	Справедлива вартість будівлі станом на 31.12.10 р.	220 000

ментів: вибуття об'єкту; переводу інвестиційної нерухомості до складу операційної або такої, що утримується для продажу; якщо неможливо достовірно визначити справедливу вартість інвестиційної нерухомості на дату балансу;

— якщо об'єкти оцінюються за справедливою вартістю, то по таких об'єктах інвестиційної нерухомості амортизація не нараховується;

— оцінка за справедливою вартістю не враховує майбутні витрати на поліпшення нерухомості й відповідно майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості (тобто в обліку не відображаються втрати від зменшення корисності та вигоди від її відновлення);

— оцінка за справедливою вартістю заснована на цінах активного ринку або певних механізмах визначен-

Таблиця 5. Кореспонденція рахунків з обліку зміни справедливої вартості об'єктів інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Відображено збільшення справедливої вартості будівлі станом на 31.12.09 р.	100 «Інвестиційна нерухомість»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	29 000
2.	Відображено зменшення справедливої вартості будівлі станом на 31.12.10 р.	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	100 «Інвестиційна нерухомість»	40 000

ня такої вартості за умов відсутності активного ринку;

— прибуток (збиток) від зміни справедливої вартості відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно у періоді, в якому вони виникли, тобто відображається в звіті про фінансові результати.

Припустимо, що, відповідно до прикладу 1, ТОВ "ААА" вирішило обліковувати придбану будівлю (первісною вартістю 231 000 грн.) за справедливою вартістю. Отже, на дату балансу придбана будівля повинна бути відображена у поточному обліку і звітності за справедливою вартістю. ТОВ "ААА" здійснило оцінку будівлі

шляхом залучення суб'єкта оціночної діяльності, і одержало інформацію, представлену у табл. 4.

Відповідно в обліку необхідно відобразити прибуток від зміни справедливої вартості у складі іншого операційного доходу станом на 31.12.09 р., а також збиток у складі інших витрат операційної діяльності станом на 31.12.10 р. (табл. 5)

Перехід від однієї моделі обліку до іншої розглядається як зміна облікової політики. Ініціативні зміни облікової політики здійснюються тільки в тому випадку, коли це призводить до точнішого відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Навряд чи перехід від моделі обліку за справедливою вартістю до моделі обліку за первісною вартістю забезпечить якісніше відображення інформації. Тому підприємство, що обрало облік за справедливою вартістю, практично не має можливості повернутися до обліку за первісною вартістю, швидше зміна методу виражатиметься у переході від обліку за первісною вартістю до обліку за справедливою вартістю.

Протягом періоду використання об'єктів інвестиційної нерухомості у підприємства можуть виникати витрати, пов'язані з утриманням таких об'єктів. Усі такі витрати можна поділити на певні групи:

1) прямі витрати (які розподіляються окремо на ремонт і обслуговування), визнанні у зв'язку із утриманням інвестиційної нерухомості, яка генерує доходи від оренди протягом звітного періоду;

2) прямі витрати (які розподіляються окремо на ремонт і обслуговування), визнанні у зв'язку із утриманням інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходи від оренди протягом звітного періоду;

3) прямі витрати, пов'язані з поліпшенням інвестиційної нерухомості (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від її використання.

Таблиця 6. Відображення в обліку прямих витрат, пов'язаних з утриманням інвестиційної нерухомості, яка генерує доходи від оренди

№ з/п	Вид доходів від оренди інвестиційної нерухомості	Витрати на ремонт	Витрати на обслуговування
1	Доходи від основної діяльності	23 «Виробництво» 231	232
2	Інші доходи операційної діяльності	949 «Інші витрати операційної діяльності» 9491	9492

Таблиця 7. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на ремонт об'єктів інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Відображені витрати на ремонт будівлі, виконаний підрядним способом: – вартість без ПДВ	9491 «Інші витрати операційної діяльності»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	15 000
2.	– податковий кредит з ПДВ (у момент одержання податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3 000
3.	Здійснено розрахунки за переведений ремонт	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	18 000
4.	Віднесено на фінансовий результат витрати на ремонт будівлі	791 «Результат операційної діяльності»	9491 «Інші витрати операційної діяльності»	15 000

Витрати першої групи відображаються в обліку на відповідних рахунках витрат. Вибір рахунків витрат повинен ґрунтуватися на тому, що витрати на ремонт та витрати на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості в обліку відображаються окремо, тобто на окремих субрахунках. Також необхідно обов'язково врахувати, до якого виду доходів належать доходи від здавання в оренду об'єктів інвестиційної нерухомості (табл. 6).

Витрати другої групи відображаються в обліку у

Таблиця 8. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1.	Списані запаси на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості	9492 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»	500
2.	Нарахована оплата праці обслуговуючого персоналу	9492 «Інші витрати операційної діяльності»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	3 000
3.	Нараховані внески на соціальне страхування працівників, задіяних на обслуговуванні інвестиційної нерухомості	9492 «Інші витрати операційної діяльності»	65 «Розрахунки за страхування»	1 200
4.	Відображені послуги власного ремонтного цеху	9492 «Інші витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»	600
5.	Віднесено на фінансовий результат витрати на обслуговування інвестиційної нерухомості	791 «Результат операційної діяльності»	9492 «Інші витрати операційної діяльності»	5 300

складі витрат іншої операційної діяльності (рахунок 949), на окремих субрахунках (9491 "Витрати на ремонт об'єктів інвестиційної нерухомості", 9492 "Витрати на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості").

Якщо підприємство володіє декількома різними об'єктами інвестиційної неру-

хомості (і тими, що генерують доходи від оренди; і тими, що не генерують такі доходи; і тими, що генерують доходи від основної діяльності; і тими, що генерують доходи від іншої операційної діяльності), тоді доцільно розробити детальнішу нумерацію субрахунків для обліку витрат, пов'язаних з утриманням об'єктів інвестиційної нерухомості. Докладна деталізація субрахунків забезпечить достовірне відображення інформації про вказані витрати у фінансовій звітності підприємства (відповідно до П(С)БО 32).

Також слід зазначити, що облік вказаних витрат не залежить від того, який метод обліку інвестиційної нерухомості обрано підприємством (за першою чи за справедливою вартістю).

Відображення в обліку витрат, пов'язаних з утриманням об'єктів інвестиційної нерухомості, розглянемо на конкретному прикладі.

Приклад 4. ТОВ "ААА" здійснило ремонт будівлі (об'єкту інвестиційної нерухомості, який генерує доходи від оренди (іншої операційної діяльності)). Ремонт будівлі був виконаний підрядним способом. Вартість ремонту склала 18 000 грн. (у т.ч. ПДВ).

Витрати на ремонт інвестиційної нерухомості в обліку ТОВ "ААА" відображаються на окремому субрахунку до рахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності" (див. табл. 7).

П(С)БО 32 є спеціальним нормативним документом, який відноситься до інвестиційної нерухомості, і не розкриває сутності поняття "обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості". Проте, скориставшись положеннями П(С)БО 16 "Витрати" і зробивши припущення, що утримання об'єкта інвестиційної нерухомості — це обслуговування виробничого процесу, до витрат на обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості можна віднести:

- витрати виробничих запасів;
- оплату праці персоналу, який обслуговує інвестиційну нерухомість;
- внески на соціальні заходи за рахунок роботодавця;
- медичне страхування вказаного персоналу і т.д.

Таким чином, витрати, які прямо пов'язані

Таблиця 9. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості (модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо)

№ з /п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
Поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості із залученням підрядної організації				
1.	Відображена заборгованість підрядній організації за виконані роботи з реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання об'єкта інвестиційної нерухомості: – вартість виконаних робіт без ПДВ	151 «Капітальне будівництво»	631 «Розрахунки з постачальниками»	20 000
2.	– податковий кредит з ПДВ (у момент одержання податкової накладної)	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4 000
3.	Здійснено розрахунки за виконані роботи	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	24 000
4.	Витрати на поліпшення об'єкта включені до первісної вартості інвестиційної нерухомості	100 «Інвестиційна нерухомість»	151 «Капітальне будівництво»	20 000
Поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості виконано господарським способом				
1.	Списано будівельні матеріали на поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості	151 «Капітальне будівництво»	205 «Будівельні матеріали»	6 000
2.	Нарахована оплата праці персоналу, зайнятого на роботах щодо поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості	151 «Капітальне будівництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	10 000
3.	Нараховано внески на соціальне страхування вищевказаного персоналу (цифра умовна)	151 «Капітальне будівництво»	65 «Розрахунки за страхування»	4 000
4.	Нараховано знос основних засобів, задіяних на виконанні робіт щодо поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості	151 «Капітальне будівництво»	131 «Знос основних засобів»	2 000
5.	Відображені послуги власного ремонтного цеху щодо поліпшення об'єкта інвестиційної нерухомості	151 «Капітальне будівництво»	23 «Виробництво»	5 000
6.	Витрати на поліпшення об'єкта включені до первісної вартості інвестиційної нерухомості	100 «Інвестиційна нерухомість»	151 «Капітальне будівництво»	27 000

з об'єктом інвестиційної нерухомості і не пов'язані з його ремонтом, можна назвати витратами на обслуговування цього активу, або експлуатаційними витратами.

Приклад 5. ТОВ "ААА" має будівлю (об'єкт інвестиційної нерухомості, який генерує доходи від оренди (іншої операційної діяльності)). За поточний місяць на обслуговування вказаного об'єкту були понесені такі витрати:

- витрати матеріалів склали 500 грн.;
- оплата праці обслуговуючого персоналу — 3000 грн.;
- внески на соціальні заходи — 1200 грн. (умовна цифра);

— вартість послуг власного ремонтного цеху — 600 грн.

Витрати на обслуговування інвестиційної нерухомості в обліку ТОВ "ААА" відображаються на окремому субрахунку до рахунка 949 "Інші витрати операційної діяльності" (див. табл. 8).

Окрім зазначених вище витрат на ремонт і обслуговування об'єктів інвестиційної нерухомості, існують витрати на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), у результаті здійснення яких еко-

номічні вигоди, первісно очікувані від використання об'єктів, зростають. Витрати на проведення таких заходів збільшують вартість об'єктів інвестиційної нерухомості і підлягають відображенню на рахунку 151 "Капітальне будівництво" (на підставі акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, ф. 03-2), з подальшим віднесенням на дебет субрахунка 100 "Інвестиційна нерухомість".

Прийняття завершених робіт з добудови і дообладнання об'єкта проводиться у порядку здійснення капітальних інвестицій.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат щодо поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості, виконаних підрядним чи господарським способом представлено у табл. 9.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження та розроблених пропозицій щодо відображення в обліку надходження, добудови та обслуговування інвестиційної нерухомості стає очевидним необхідність розробки та запровадження в облікову практику методичних рекомендацій з обліку інвестиційної нерухомості. Запропонована кореспонденція рахунків з обліку інвестиційної нерухомості забез-

печує збереження основних принципів бухгалтерського обліку та розмежує різні види операцій з придбання та обслуговування інвестиційної нерухомості.

Література:

1. Положення стандарту бухгалтерського обліку № 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. N 779. <http://www.rada.kiev.ua>.
2. Грачова Р. Інвестиційна нерухомість: статус і оцінка // Дебет-Кредит. — 2008. — № 37. — С. 49—51.
3. 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.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість". www.minfin.gov.ua
5. Міронова О. Інвестиційна нерухомість: бухоблік, оподаткування, страхування, оформлення та реєстрація прав власності. — Х.: Фактор, 2008. — 448 с. *Стаття надійшла до редакції 03.09.2009 р.*