

В.Б. Моссаковський, д.е.н., проф.
ПВНЗ “Київський славістичний університет”

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З НЕРУХОМІСТЮ: ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ ПІДХІД

Розглянуто вплив нормативних документів з бухгалтерського обліку, цивільного та господарського законодавства на порядок визнання, оцінки та відображення операцій з нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку.

Ключові слова: *нерухомість, нерухоме майно.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Об'єкти нерухомості є складовими основних засобів підприємства. Як правило, нерухомість має досить велику вартість та є важливим для підприємства з різних аспектів: вартісного – як елемент збільшення вартості підприємства; виробничого – для здійснення основного виду діяльності; гарантійного – як об'єкт, що потенційно може бути використаний як забезпечення за кредитом; інвестиційного – як об'єкт вкладення коштів тощо.

Мета статті. Метою дослідження є розгляд впливу нормативних документів з бухгалтерського обліку, цивільного та господарського законодавства на порядок визнання, оцінки та відображення операцій з нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням бухгалтерського обліку операцій з нерухомістю займалися такі вчені, як Л.Т. Богуцька [1], І.М. Бурденко [2], О.Варенич, А.Шаповалова [3], С.Ф. Голов [4], М.Жежера [5], О.Золотухін [7], О.Міронова [8], Михальчишина Л.Г. [6], В.Пархоменко [9], І.Чалий [10]. Проте увага цих авторів переважно була зосереджена на об'єктах інвестиційної нерухомості як порівняно нового об'єкта бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. В цілому нерухомість за своїм призначенням поділяється на операційну та інвестиційну. Під інвестиційною нерухомістю розуміють об'єкти, які призначаються для їх продажу. Об'єкти операційної нерухомості призначаються для їх використання в ході здійснення основної діяльності підприємства. Кожен з об'єктів нерухомого майна проходить певні стадії життєвого циклу: надходження, використання, вибуття. На кожному з цих етапів життєвого циклу (надходження, використання, вибуття) бухгалтерський облік має надзвичайно

важливе значення, оскільки саме від системи обліку залежить вартість, режим використання та ефективність такого використання даного об'єкта. На кожній із стадій життєвого циклу об'єкта нерухомого майна бухгалтерський облік проявляється через реалізацію елементів методу, що застосовуються для формування інформації про об'єкт.

Разом з тим, життєвий цикл об'єкта нерухомості є ні чим іншим, як рухом вартості цього об'єкта, що повинен розглядатися в двох аспектах: з бухгалтерської точки зору та з точки зору теорії прав власності (рис. 1).



Рис. 1. Рух вартості об'єкта нерухомості з урахуванням економічного та правового підходу

У зв'язку із тим, що в Україні відбуваються трансформаційні процеси інституту права власності, актуальності набуває підхід до розуміння економічних явищ саме з позиції теорії прав власності. Відповідно до положень даної теорії, саме права власності визначають, які витрати і винагороди чекають агентів ринкових відносин внаслідок взаємного обміну. Тобто формування вартості об'єкта є формуванням сукупності прав на даний об'єкт. Під час надходження об'єкта нерухомості на підприємство різними шляхами, з

точки зору бухгалтерського обліку, відбувається передача активів – певних матеріальних цінностей, що раніше були створені. В ході проведення транспортування, монтажу, налагодження та установки здійснюється капіталізація витрат, що формують первісну вартість об'єкта. По суті, це означає, що до вартості об'єкта нерухомості включається паливо, що було витрачене на перевезення об'єкта, амортизація транспорту, яким він перевозився, амортизація інструментів, за допомогою яких проводились монтаж, установка та налагодження, заробітна плата працівників, які все це здійснювали. Але з позиції теорії прав власності, в це й же самий час відбувалася передача окремих елементів права власності на складові, що формували вартість об'єкта.

Таким чином, об'єкт нерухомості у завершеному вигляді та придатний до використання є сукупністю прав власності на елементи матеріальних та нематеріальних складових, що його формують. Після того, як об'єкт було сформовано із складових елементів права власності на різні його складові, власник такого об'єкта набуває усіх елементів права власності на цей об'єкт. Відбувається своєрідна трансформація набутих прав у нові. При цьому неважливо, які саме складові права власності передавались під час створення об'єкта, оскільки після того, як він був створений, власник має повний “пучок” прав власності на нього (рис. 2).

Враховуючи двоякий характер нерухомого майна, що з одного боку є матеріальним об'єктом, а з іншого – сукупністю прав власності, доцільно розрізняти в обліку бухгалтерський та правовий аспект даного об'єкта.



Рис. 2. Первісна вартість об'єкта нерухомості з позиції економічного та правового підходу

Оприбутковуючи матеріальний об'єкт, підприємство отримує і права щодо цього об'єкта, які повинні бути відображені в обліку, оскільки вони також формують вартість такого об'єкта. Для відображення в системі бухгалтерського обліку прав власності на нерухоме майно, пропонуємо ввести позабалансовий рахунок 010 "Права власності на майно" та субрахунок до нього 010.1 "Права власності на нерухоме майно".

Рахунок 010.1 "Права власності на нерухоме майно" призначено для узагальнення інформації про вартість прав власності, що прикріплені до об'єктів нерухомого майна. Зарахування на позабалансовий рахунок 010.1 суми здійснюється одночасно із оприбуткуванням об'єктів нерухомого майна. Суми обліковуються на рахунку 010.1 протягом усього часу обліку на балансі підприємства об'єктів нерухомого майна, вартість прав власності, щодо яких відображається на цьому рахунку (рис. 3).

Проте вартість матеріального об'єкта нерухомого майна може не завжди збігатися із вартістю прав власності на нього (оскільки вартість прав власності на нерухомість формується виключно на основі попиту та пропозиції на ринку). Так, враховуючи існування різних ринкових

структур (конкурентного ринку, олігополії, монополії), вартість економічних вигід від володіння об'єктом нерухомого майна може перевищувати вартість самого об'єкта нерухомості як матеріального об'єкта. За таких умов, виникає розбіжність між вартістю об'єкта нерухомого майна та сукупністю прав власності на нього.

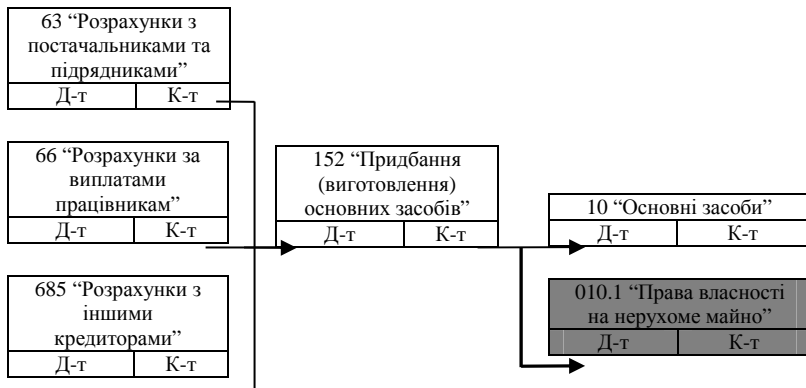


Рис. 3. Відображення права власності на нерухоме майно.

Примітка: затемненим виділено пропозиції автора

В ході проходження життєвого циклу, нерухомість, як і інші види основних засобів, змінює свою вартість у зв'язку із старінням. Старіння переважної частини нерухомості проявляється через її знос (за виключенням землі, амортизація на яку не нараховується). Виділяють три види зносу: фізичний, функціональний та економічний. Фізичний знос являє часткову або повну втрату об'єктом нерухомості своїх початкових технічних якостей, що впливає на ефективність його використання. Функціональний знос являє зменшення споживчої привабливості об'єкта нерухомості для потенційного покупця. Економічний знос – це втрата вартості активу у зв'язку із зовнішніми чинниками, наприклад, поява на ринку більш досконаліх та технічно кращих зразків. Функціональний та економічний знос ще називають моральним зносом.

Відповідно до П(с)БО 7, нарахування амортизації основних засобів, в т. ч. нерухомості, починається з місяця, наступного за місяцем введення такого об'єкта в експлуатацію, а припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта. Оскільки права власності не зношуються, то і амортизації вони не підлягають.

Проведення переоцінки нерухомості, відповідно до П(с)БО 7, відбувається у випадку, якщо залишкова вартість об'єкта основних

засобів суттєво відрізняється від справедливої вартості. При цьому, ступінь суттєвості визначається підприємством самостійно. Слід зазначити, що Міністерством фінансів України межа суттєвості визначена у розмірі 5 % від загальної вартості активів, капіталу та зобов'язань [5].

У випадку переоцінки об'єкта основних засобів, проводиться переоцінка усіх об'єктів даної групи. Переоцінка об'єктів нерухомого майна може проводитись у двох напрямках:

- 1) уцінка – зменшення первісної (балансової) вартості;
- 2) дооцінка – збільшення первісної (балансової) вартості.

Частота проведення переоцінки об'єктів нерухомого майна залежить від коливання залишкової вартості та проводиться за відповідним рішенням керівника підприємства.

Відповідно до положень П(с)БО 7, результати проведеної переоцінки можуть відображатися у бухгалтерському обліку залежно від того, проводилась уцінка або дооцінка, та проводилась вперше чи повторно. Таким чином, під час переоцінки об'єктів нерухомого майна проводиться переоцінка балансової вартості та накопиченого зносу. Результати дооцінки балансової вартості належать до складу додаткового капіталу, а результати уцінки – до витрат.

Переоцінка прав власності щодо об'єктів нерухомого майна також повинна проводитись одночасно із переоцінкою об'єкта нерухомого майна. За своєю сутністю, права власності є втіленням певної можливості щодо використання об'єкта, на який існують такі права. Таким чином, права власності нерозривно пов'язані із об'єктом, до якого вони прикріплені. Переоцінюючи вартість матеріального об'єкта, відбувається переоцінка і прав, що прикріплені до цього об'єкта.

Проте, на відміну від об'єкта нерухомого майна, на переоцінену балансову вартість якого впливає накопичена амортизація, на вартість прав власності такого впливу вона здійснювати не буде. Тому, по суті, при переоцінці вартості прав власності буде здійснюватись переоцінка їх первісної вартості для приведення її до справедливої.

У випадку переоцінки прав власності, що прикріплені до певного об'єкта нерухомого майна, сума дооцінки відображається за дебетом рахунку 010.1 “Права власності на нерухоме майно”, а сума уцінки – за кредитом рахунка 010.1 “Права власності на нерухоме майно”.

При цьому, якщо відносно об'єкта нерухомого майна враховується результат попередньої переоцінки в частині розподілу дооцінки та уцінки до складу додаткового капіталу та інших витрат діяльності, то щодо переоцінки прав власності такий розподіл не здійснюється, а

відбувається зменшення або збільшення вартості прав власності на нерухоме майно на позабалансовому рахунку 010.1 “Права власності на нерухоме майно”.

Проведення ремонтних робіт об’єктів нерухомого майна також впливає як на вартість самих об’єктів, так і на вартість прав власності, що пов’язані з ними. Проте слід враховувати, що існує два види ремонту: 1) поточний – такий, що здійснюється для підтримання об’єкта у робочому стані і не призводить до підвищення економічних вигід від його використання; 2) капітальний – передбачає модернізацію та удосконалення об’єкта, що призводить до збільшення економічних вигід від його використання. Збільшення вартості об’єкта нерухомого майна відбувається лише у випадку капітального ремонту, а у випадку поточного – усі понесені витрати відносяться до витрат періоду. Аналогічно цьому, збільшенням вартості прав власності відбувається лише у випадку капітального ремонту об’єкта нерухомості, а поточний ремонт на вартість прав власності не впливає, оскільки він не забезпечує збільшення потенційних вигід.

Відображення в обліку збільшення вартості прав власності в результаті капітального ремонту об’єкта нерухомого майна здійснюється аналогічно до відображення результатів дооцінки – відображення суми капітального ремонту за дебетом рахунку 010.1 “Права власності на нерухоме майно”.

З точки зору теорії прав власності, при реалізації, списанні або передачі об’єкта нерухомого майна, автоматично передаються і права власності, що прикріплені до такого об’єкта. Відповідно, вартість прав власності списується з рахунку 010.1 “Права власності на нерухоме майно” у момент списання об’єкта нерухомого майна з балансу.

Проте у випадку операційної оренди об’єкт нерухомого майна залишається на балансі орендодавця, але фактично права власності щодо нього обмежені, оскільки частина їх була передана орендарю. Тому у цьому випадку частина вартості прав власності, що були передані орендарю, повинна бути списана з рахунку 010.1 “Права власності на нерухоме майно”.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Трансформаційні процеси в українській економіці здійснюють вплив на систему бухгалтерського обліку. В результаті проведеного дослідження встановлено необхідність врахування змін вартості нерухомого майна не лише як матеріального об’єкта, але й як сукупності прав власності на нього. Для відображення прав власності на нерухоме майно та зміни їх вартості запропоновано використовувати позабалансовий рахунок 010.1 “Права власності на

нерухоме майно”, що дозволить розширити інформаційні можливості бухгалтерського обліку для потреб управління та задоволення інформаційних потреб користувачів інформації про права власності на нерухоме майно підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Богущька Л.Т.* Проблеми нормативно-правового регулювання обліку інвестиційної нерухомості в Україні / *Л.Т. Богущька* // Облік, аудит і аналіз. – 2008. – № 6. – С. 274–283 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.pdfactory.com.
2. *Бурденко І.М.* Методологічні основи обліку інвестиційної нерухомості / *І.М. Бурденко* // ДВНЗ “Українська академія банківської справи НБУ”. – 2010. – № 336. – С. 14–23.
3. *Варенич О.* Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості / *О.Варенич, А.Шаповалова* // Вісник КНТЕУ : Облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 88–94.
4. *Голов С.Ф.* Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку “Інвестиційна нерухомість” у вітчизняному форматі (коментар до П(с)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”) / *С.Ф. Голов* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 8–15.
5. Лист Міністерства фінансів України “Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.61.0>.
6. *Михальчишина Л.Г.* Бухгалтерський облік операцій з управління нерухомим майном : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / *Л.Г. Михальчишина*. – Житомир, 2012. – 20 с.

МОССАКОВСЬКИЙ Валерій Борисович – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ПВНЗ “Київський славістичний університет”.

Наукові інтереси:

- нерухоме майно;
- бухгалтерський облік та операції з нерухомістю.

Стаття надійшла до редакції 23.10.2013