

## МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕРУХОМОСТІ: ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

*Досліджено господарські операції за етапами використання нерухомості, а також наведено пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** Існування різних підходів до встановлення складових інвестиційної і операційної нерухомості, відсутність окремих рахунків та субрахунків у чинному Плані рахунків зумовлює необхідність уточнення класифікації нерухомості відповідно до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку, відображення у фінансовій звітності підприємства. Динамічність сучасних умов господарювання зумовлює потребу в перегляді методичних положень бухгалтерського обліку нерухомості за складовими, виходячи з цілей її використання, що сприятиме розробці переліку типових операцій відповідно до циклу використання нерухомості.

**Мета дослідження** – проаналізувати існуючі підходи до відображення господарських операцій з нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку, розробити пропозиції щодо їх удосконалення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання методики бухгалтерського обліку складових нерухомості є відносно новим та потребує проведення дослідження з метою усунення суперечливих моментів. Бухгалтерське відображення операцій з нерухомістю активно досліджували практики, провідні науковці та вчені протягом 2007-2011 рр.: Богуцька Л.Т. [1], Бурденко І.М. [2], Варенич О., Шаповалова А. [3], Голов С.Ф. [4], М. Жежера [5], Золотухін О. [6], Міронова О. [8], Пархоменко В. [9], Чалий І. [12]. Однак, існуючі підходи до бухгалтерського відображення операцій з нерухомістю не дозволяють відобразити весь комплекс господарських операцій відповідно до циклу використання нерухомості.

**Викладення основного матеріалу.** Дослідивши підходи до облікового відображення операцій з нерухомістю встановлено, що даний об'єкт, з бухгалтерської точки зору, включає досить широкий спектр складових, а саме інвестиційну і операційну нерухомість. Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку ці складові мають відокремлені субрахунки. Було встановлено, що найголовнішими критеріями віднесення об'єкту нерухомості до того чи іншого субрахунку є спосіб генерування економічного ефекту та його фізичні характеристики.

Постає необхідність розмежувати в обліку об'єкти нерухомості більш деталізовано. Так об'єкти інвестиційної нерухомості обліковуються в складі рахунку 100 "Інвестиційна нерухомість", а операційної нерухомості в складі рахунків 101 "Земельні ділянки", 103 "Будинки і споруди".

Пропонуємо наступні розрізи аналітики за субрахунком, призначеним для обліку інвестиційної нерухомості, 100 "Інвестиційна нерухомість":

- 1001 "Земельні ділянки в складі інвестиційної нерухомості";
- 1002 "Будівлі в складі інвестиційної нерухомості";
- 1003 "Споруди в складі інвестиційної нерухомості";
- 1004 "Цілісні майнові комплекси в складі інвестиційної нерухомості";
- 1005 "Інші об'єкти інвестиційної нерухомості".

В подальшому дослідженні облікового відображення нерухомості будемо керуватися наведеною структурою, яку побудовано на основі існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку.

З огляду на те, що нерухомість є складовою основних засобів, дослідження потребує роль елементів методу бухгалтерського обліку при відображенні господарських операцій з операційною та інвестиційною нерухомістю (табл. 1).

**Таблиця 1. Реалізація елементів методу бухгалтерського обліку при відображенні господарських операцій з нерухомістю**

№ з/п	Група елементів методу бухгалтерського обліку	Елементи методу бухгалтерського обліку	Характеристика щодо нерухомості
1	Первинне спостереження	Документування	Відображення господарських операцій з нерухомістю у первинних бухгалтерських документах (акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1), акт на списання основних засобів (ф. № ОЗ-3), відомості розрахунку амортизації, інвентарний список основних засобів (ф. № ОЗ-9) тощо
		Інвентаризація	Виявлення фактичної наявності й стану залишків нерухомості підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку
2	Грошове вимірювання	Оцінка	На дату балансу інвестиційна нерухомість відображається 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
		Калькулювання	Визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості в залежності від джерел її надходження згідно з п. 10-14 П(С)БО 32 та операційної нерухомості (п. 8 П(С)БО 7)
3	Групкування	Рахунки бухгалтерського обліку	Облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості здійснюється на субрахунку 100 "Інвестиційна нерухомість", а операційної нерухомості – 101 "Земельні ділянки", 103 "Будинки і споруди"
		Подвійний запис	Подвійне відображення в бухгалтерському обліку кожної господарської операції з нерухомістю: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка однієї і тієї ж суми
4	Узагальнення даних	Бухгалтерський баланс	Відображається у активі бухгалтерського балансу (ф. № 1) у ряд. 030-032, 055-057 та входить до складу необоротних активів підприємства
		Бухгалтерська звітність	Баланс (ф. № 1) – ряд. 030-032, 055-057; Звіт про фінансові результати (ф. № 2) – ряд. 130, 160; Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3) – ряд. 190, 250; Звіт про власний капітал (ф. № 4) – в окремих рядках показники, пов'язані з об'єктами нерухомості, не відображаються; Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) – ряд. 105, 620

Жодна операція не відображається в бухгалтерському обліку, якщо вона не підтверджена документально. Окремих первинних документів щодо об'єктів нерухомого майна немає, але так як вони є складовою основних засобів, то документування операцій з визнання, обліку, оцінки та вибуття об'єктів нерухомого майна оформлюються наступними первинними документами:

- Акт приймання-передачі основних засобів;
- Акт приймання-здачі відремонтованих і модернізованих об'єктів;
- Акт на списання основних засобів;
- Інвентарна картка обліку основних засобів;
- Інвентарний список основних засобів;
- Розрахунок амортизації тощо.

Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1) застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, при оформленні внутрішнього переміщення, а також для виведення із складу основних засобів, внаслідок їх передачі іншому підприємству. Він оформляється комісією в одному примірнику в момент надходження чи вибуття основних засобів. Після цього, акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1) з даного технічного документу передається в бухгалтерію, підписується керівником та головним бухгалтером.

Акт здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2) підписується відповідним працівником відділу та представником організації (відділу), що проводила ремонт чи модернізацію основних засобів та передається в бухгалтерію. В технічну документацію об'єкта основних засобів вносяться необхідні зміни щодо характеристики об'єкта, пов'язані з ремонтом, реконструкцією чи модернізацією. Документ складається в двох примірниках: один передається організації, що здійснює ремонт; інший – в бухгалтерію.

В бухгалтерії на кожен об'єкт основних засобів відкривається інвентарна карта обліку засобів (ф. ОЗ-6) на підставі акту прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1), технічної та іншої документації. В інвентарній картці записуються тільки основні якісні та кількісні характеристики основного засобу (назву підприємства, місце знаходження, рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, первісну вартість, норму амортизаційних відрахувань, рік випуску, суму зносу, дату введення в експлуатацію, номер техпаспорту тощо). Всі зміни, що відбуваються з основними засобами, обов'язково реєструються в інвентарній картці.

Для реєстрації інвентарних карток використовують опис інвентарних карток обліку основних засобів (ф. ОЗ-7), записи в якому ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження матеріально відповідальна особа веде інвентарний список основних засобів (ф. ОЗ-9). Дані цього інвентарного списку повинні відповідати даним інвентарних карток, які ведуться в бухгалтерії.

Весь цикл використання об'єктів нерухомості, як і інших видів основних засобів, слід також розділити на такі етапи: процес надходження, процес експлуатації, процес вибуття. Для кожного із них характерні властиві тільки їм господарські операції (табл. 2).

**Таблиця 2. Розподіл господарських операцій за етапами використання нерухомості**

№ з/п	Етапи циклу використання нерухомості	Господарські операції
1	Процес надходження нерухомості	Купівля нерухомості за грошові кошти
		Будівництво та спорудження об'єктів нерухомості
		Безкоштовне надходження
		Отримання у вигляді внесків до статутного капіталу
		Отримання об'єктів нерухомості в оренду (або повернення із оренди)
2	Процес експлуатації нерухомості	Амортизація
		Ремонт, модернізація, реконструкція, вдосконалення та інші шляхи поліпшення
		Переоцінка (індексація)
		Консервація
		Іпотека
		Зменшення корисності, вартості об'єкту в результаті його зносу
3	Процес вибуття нерухомості	Реалізація за кошти
		Продаж за бартером
		Безкоштовна передача
		Передача внеску у статутному капіталі
		Передача (надання) в оренду
		Повернення орендованого об'єкту
		Ліквідація об'єкту в результаті повного зносу або інших причин

Відображення конкретного об'єкта нерухомого майна в обліку залежить від того, з якою метою він був придбаний, що й коли планується з ним робити.

Об'єкт нерухомості, що був придбаний для використання у власній діяльності, наприклад земельна ділянка, призначена для виробництва сільськогосподарських культур, будівництва виробничих приміщень чи об'єктів невиробничої сфери, повинна бути відображена в обліку як основний засіб. Те саме стосується і будівлі, придбані для власного використання – під офіс, склад, виробничий цех та інше.

Якщо, об'єкт нерухомості не буде використовуватись за його прямим призначенням у власній діяльності, але буде приносити дохід від оренди, то в такому випадку об'єкт нерухомого майна буде відображатись в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості.

Також, об'єкти нерухомості можуть входити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Але до даної групи вони частіше потрапляють не при первісному визнанні, а в результаті прийняття рішення про продаж об'єктів, які використовувались за прямим призначенням.

Розглянемо характеристику господарських операцій за етапами використання нерухомості детальніше.

Перший етап – процес надходження нерухомості. Операції з надходження об'єктів нерухомого майна на підприємство оформлюються наступними первинними документами: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, договір купівлі-продажу об'єктів нерухомого майна, договір дарування, договір оренди та інші.

Розглянемо особливості відображення господарських операцій на етапі експлуатації нерухомості. Амортизація об'єктів нерухомого майна – це систематизований розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу. Вона нараховується за методом, який обирається підприємством і зазначається в обліковій політиці, це може бути прямолінійний

метод, метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий методи для операційної нерухомості. Для нарахування амортизації інвестиційної нерухомості виробничий метод не використовується.

Переоцінка об'єктів основних засобів відбувається наступним чином: переоцінена первісна вартість і знос об'єкта основних засобів визначаються як добуток відповідно первісної вартості або зносу на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається шляхом ділення справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається в складі додаткового капіталу (рахунок 42 "Додатковий капітал", субрахунок 423 "Дооцінка активів"), а сума уцінки — в складі витрат звітного періоду (рахунок 975 "Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій"). Операції з переоцінки об'єктів нерухомого майна оформлюються обов'язково наказом керівника підприємства, а результати відображаються в регістрах аналітичного обліку – в інвентарній картці обліку основних засобів.

Паливода К.В. поділяє витрати на поліпшення нерухомості на капітальні (капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, переозброєння, інші) та поточні (поточний ремонт, профілактичні огляди) [7].

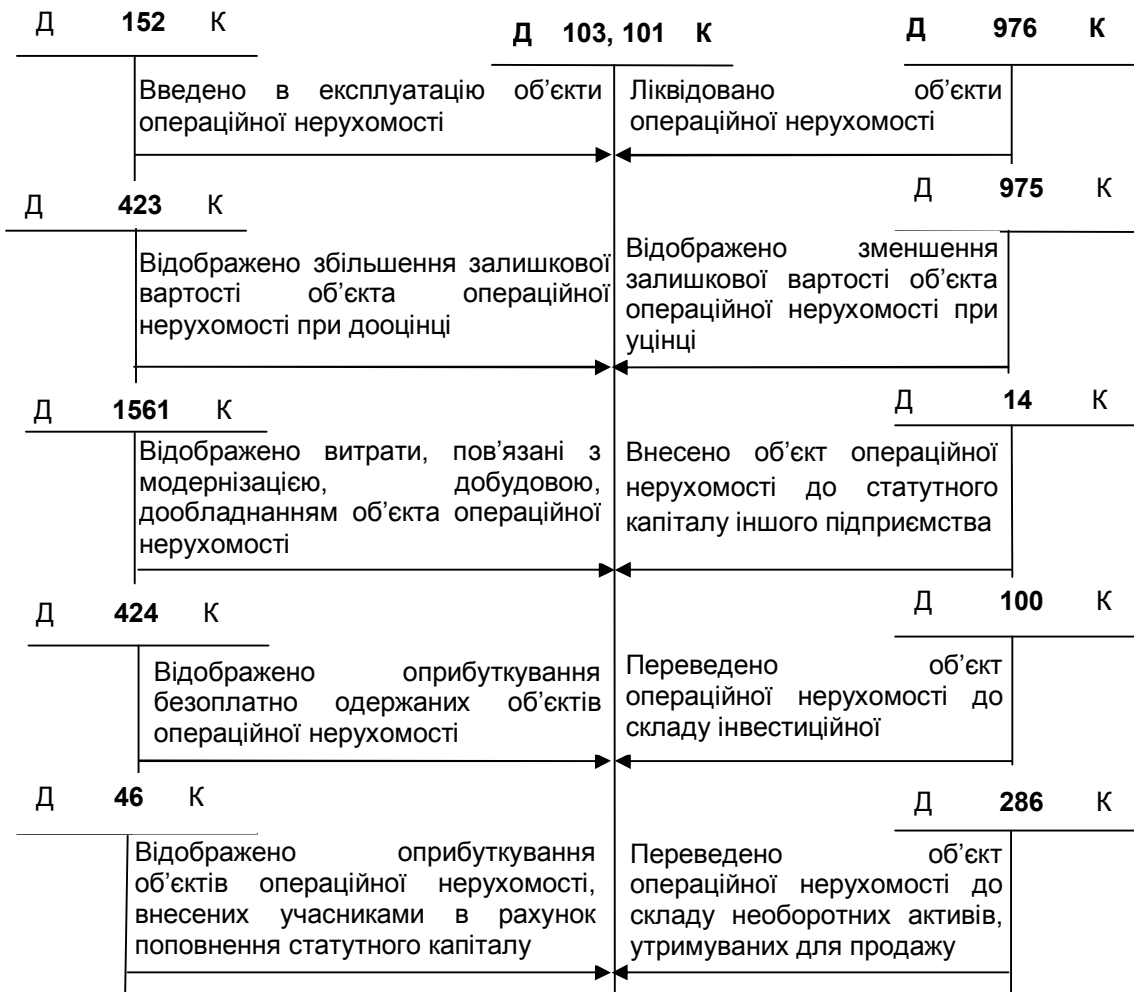
Реконструкція об'єктів нерухомого майна залежно від фінансових та виробничих можливостей підприємства можуть здійснюватись такими способами: господарським (власними силами); підрядним (за допомогою підрядних організацій); змішаний (частково власними силами, частково – із залученням підрядної організації). При здійсненні реконструкції об'єктів нерухомого майна повинна оформлюватись проектно-кошторисна документація, яка визначає обсяг, склад та вартість робіт. Результати реконструкції оформлюються актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2).

Третім етапом використання нерухомості є процес вибуття. Продаж може здійснюватися за кошти та їхні еквіваленти або шляхом обміну на матеріальні чи нематеріальні активи, а також в обмін на роботи або послуги. Порядок відображення в бухгалтерському обліку таких операцій з реалізації об'єктів нерухомого майна оформлюється такими первинними документами: акт прийому-передачі, платіжне доручення та договір купівлі продажу. Залишається не вирішеним питання щодо віднесення операцій з реалізації нерухомості до інвестиційної або іншої операційної діяльності, що потребує вирішення.

Операції з безоплатної передачі об'єктів нерухомого майна оформлюються в першу чергу договором дарування та актом приймання-передачі основних засобів. Якщо вартість безоплатно одержаних об'єктів нерухомого майна і сума додаткового капіталу відрізняються на суму додаткових витрат, пов'язаних з доведенням безоплатно одержаних основних засобів до стану, придатного для використання із запланованою метою, то сума доходу і сума нарахованої амортизації будуть різними.

Щодо операцій з ліквідації об'єкту нерухомого майна, то вони оформлюються актом на списання основних засобів (ф. ОЗ-3). Він складається у 2-х примірниках і затверджується керівником підприємства, потім передається в бухгалтерію, де на його підставі здійснюється запис до інвентарного списку основних засобів (ф. ОЗ-9) та вилучають інвентарну картку обліку основних засобів (ф. ОЗ-6), що відображається у відомості ф. ОЗ-7 "Опис інвентарних карток по обліку основних засобів". Причинами ліквідації нерухомості можуть бути: форс-мажорні обставини; самостійне рішення підприємства; псування об'єкта і при цьому неможливість його відновлення.

Розглянемо основні операції, що виникають з рахунками операційної нерухомості 101 “Земельні ділянки”, 103 “Будинки і споруди” (рис. 1).



**Рис. 1.** Основні операції, що виникають з рахунками операційної нерухомості 101 “Земельні ділянки”, 103 “Будинки і споруди”

Відсутність окремих рахунків для обліку поліпшення операційної та інвестиційної нерухомості зумовлює необхідність відкриття до рахунку 15 “Капітальні інвестиції” додаткового субрахунку 156 “Капітальні інвестиції на поліпшення основних засобів”, а в межах нього аналітичні рахунки 1561 “Капітальні інвестиції на поліпшення операційної нерухомості” та 1562 “Капітальні інвестиції на поліпшення інвестиційної нерухомості”.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Проаналізувавши існуючі підходи до відображення господарських операцій з нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку, можна зробити наступні висновки:

1. Об'єкти інвестиційної нерухомості обліковуються в складі рахунку 100 “Інвестиційна нерухомість”, а операційної нерухомості в складі рахунків 101 “Земельні ділянки”, 103 “Будинки і споруди”. Пропонуємо наступні розрізи аналітики за субрахунком, призначеним для обліку інвестиційної нерухомості, 100 “Інвестиційна нерухомість”:

- 1001 “Земельні ділянки в складі інвестиційної нерухомості”;
- 1002 “Будівлі в складі інвестиційної нерухомості”;
- 1003 “Споруди в складі інвестиційної нерухомості”;

1004 “Цілісні майнові комплекси в складі інвестиційної нерухомості”;

1005 “Інші об’єкти інвестиційної нерухомості”.

2. Цикл використання об’єктів нерухомості слід поділити на такі етапи, як процес надходження, процес експлуатації, процес вибуття. Під час дослідження операцій з вибуття, залишається відкритим питання щодо віднесення операцій з реалізації нерухомості до інвестиційної або іншої операційної діяльності. З’ясування даної неузгодженості забезпечить відображення у фінансовій звітності достовірної інформації про фінансові результати в розрізі видів діяльності.

3. Відсутність окремих рахунків для обліку поліпшення інвестиційної нерухомості зумовлює необхідність відкриття до рахунку 15 “Капітальні інвестиції” додаткового субрахунку 156 “Капітальні інвестиції на поліпшення основних засобів”, а в межах нього аналітичні рахунки 1561 “Капітальні інвестиції на поліпшення операційної нерухомості” та 1562 “Капітальні інвестиції на поліпшення інвестиційної нерухомості”.

Перспективами подальших досліджень є удосконалення відображення інформації про нерухомість у звітності підприємства.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Богуцька Л.Т.* Проблеми нормативно-правового регулювання обліку інвестиційної нерухомості в Україні / Л.Т. Богуцька // Облік, аудит і аналіз. – 2008. - № 6. – С. 274 – 283. [www.pdfactory.com](http://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. *Жежера М.* Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 29 (808) – С. 64-67.

6. *Золотухін О.* Основи обліку інвестиційної нерухомості: [Електронний ресурс] / О. Золотухін // Вісник податкової служби інвестиційної нерухомості. – 2009. – № 33. – Режим доступу: [http://www.visnuk.com.ua/article/one/Oleksandr\\_7883255.html](http://www.visnuk.com.ua/article/one/Oleksandr_7883255.html).

7. Капітальні інвестиції: на прикладі житлового будівництва в Україні [Текст] : монографія / К.В. Паливода. – К.: Знання, 2009. – 711 с.

8. *Міронова О.І.* Інвестиційна нерухомість: бух облік, оподаткування, страхування, оформлення та реєстрація прав власності / О.І. Міронова. – Х.: Фактор, 2008. – 448 с.

9. *Пархоменко В.* Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності / В. Пархоменко // Бухгалтерія. – 2008. – № 29 (808). – С. 64-67.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu32>.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7>.

12. *Чалий І.* Інвестиційна нерухомість: з чого розпочати / І.Чалий// Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2007. – № 47 (774). – С. 50-55.