

АНАЛІЗ ОКРЕМИХ ПОЛОЖЕНЬ МСБО 40 “ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ”

Розглянуто теоретичні і методологічні основи визнання інвестиційної нерухомості у відповідності до норм Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” та вивчаються окремі важливі положення Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість”

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Постановка проблеми. У відповідності до норм ст.12¹ Закону України від 16.07.1999 р. № 996 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 07.02.2012 р. № 84 “Про оприлюднення інформаційного повідомлення щодо переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності небанківськими фінансовими установами” з 01.01.2012 р. набрали чинності зміни до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, відповідно до яких фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з **1 січня 2012 року**, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з **1 січня 2013 року**; допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) – починаючи з **1 січня 2014 року**. Таким чином, знання норм усіх міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності необхідно взагалі та МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість”, в тому числі. Тому необхідно приділяти окрему увагу глибокому поступовому вивченню й аналізу міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності як таким, практика застосування яких (на відміну від практики застосування національних положень (стандартів)) не знайома багатьом українським бухгалтерам та практикуючим аудиторам.

Метою дослідження є вивчення та аналіз окремих положень Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість”. Цей аналіз є необхідним етапом для можливості його застосування в практичній діяльності підприємств. Актуальність цього питання існує саме тому, що вимоги складання окремим підприємствам фінансової звітності за міжнародними стандартами потребує глибокого знання положень усіх міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. А Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” – один з них.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.

Проблеми застосування норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в зв'язку з підготовкою та переходом великої кількості підприємств на застосування цих стандартів, досліджуються достатньо активно. Актуальність таких досліджень є об'єктивною, тому що багатьма підприємствами ці міжнародні стандарти тільки почали використовуватись у практичній діяльності. Але такі дослідження поки що у формі статей періодичних видань. Новизна проблеми, що виникла, дає великі перспективи для проведення більш глибоких та фундаментальних досліджень з питань застосування норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності на практиці. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” є таким, що потребує окремої уваги ще й тому, що національний стандарт – аналог цього міжнародного стандарту – є достатньо новим нормативним документом. Він затверджений тільки в 2007 році, а вступив в дію з 1 січня 2008 року. Це

невеликий термін для того, щоб глибоко зрозуміти нормативний документ та навчитися вільно застосовувати його на практиці. Вивчення норм Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” та порівняння його з національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” в останніх дослідженнях та публікаціях розглядається також і як один із допоміжних етапів в розумінні теоретичних і методологічних основ відображення окремих операцій з інвестиційною нерухомістю в обліку підприємств.

Викладення основного матеріалу. З 1 січня 2001 року вступив в дію Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” – “Investment Property” (далі за текстом – МСБО 40). А в грудні 2003 року МСБО 40 був переглянутий. В новій редакції МСБО 40 діє для фінансових звітів за рік, що почався з (або після) 1 грудня 2005 року. МСБО 40 визначає сферу застосування як через перелік операцій, на які він розповсюджується, так і через перелік операцій, до яких він не застосовується.

МСБО 40 застосовується:

При визнанні інвестиційної нерухомості (п.2 МСБО 40),
При оцінці інвестиційної нерухомості (п.2 МСБО 40),
При розкритті інформацію про інвестиційну нерухомість (п.2 МСБО 40),

Для оцінки часток інвестиційної нерухомості, що відображена у фінансових звітах орендарів за угодою про фінансову оренду (п.3 МСБО 40),

Для оцінки інвестиційної нерухомості, яка відображена у фінансових звітах орендодавців та надана в оренду за угодами про операційну оренду (п.3 МСБО 40).

МСБО 40 не застосовується до питань, охоплених МСБО 17 “Оренда”, включаючи такі:

– класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду (п.3 а МСБО 40);

– визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості (дані питання регулює МСБО 18 “Дохід”) (п.3 б МСБО 40);

– оцінка у фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду (п.3 в МСБО 40);

– оцінка у фінансових звітах орендодавця його чистих інвестицій у фінансову оренду (п.3 г МСБО 40);

– облік продажу та операцій зворотного лізингу (продаж майна з його подальшою орендою) (п.3 г МСБО 40);

– розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду (п.3 д МСБО 40).

МСБО 40 також не застосовується до наступних питань:

– біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (дані питання регулює МСБО 41 “Сільське господарство”) (п.4 а МСБО 40);

– прав на корисні копалини та родовища корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси. (п.4 б МСБО 40).

В розділі “Визначення” МСБО 40 не тільки надані терміни, а й роз'яснені окремі положення, які деталізують практику застосування та полегшують розуміння загальних вимог даного стандарту. Наприклад, в п.9 МСБО 40 наведено приклади статей, які не є інвестиційною нерухомістю, а тому виходять за межі сфери застосування цього Стандарту. Наявність прикладів дає чітке розуміння того, які об'єкти

нерухомості не можна визнавати інвестиційною нерухомістю. Такими об'єктами є:

а) нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності або яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення для такого продажу, наприклад, нерухомість, яка була придбана виключно з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для поліпшення та перепродажу. Регулювання даних питань є сферою застосування МСБО 2 "Запаси";

б) нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третій сторін. Регулювання даних питань є сферою застосування МСБО 11 "Будівельні контракти";

в) нерухомість, зайнята власником, включаючи (серед іншого) нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, утримувану для майбутнього поліпшення та подальшого використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують ці працівники, чи не сплачують орендну плату за ринковими ставками), та нерухомість, зайнята власником, вибуття якої очікується. Регулювання даних питань є сферою застосування МСБО 16 "Основні засоби";

г) нерухомість, що перебуває в процесі будівництва чи поліпшення для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості. МСБО 16 "Основні засоби" застосовується для такої нерухомості доти, поки будівництво або поліпшення не завершаться, після чого така власність стає інвестиційною нерухомістю та застосовується МСБО 40. Однак цей Стандарт застосовується до існуючої інвестиційної нерухомості, яка перебуває в процесі реконструкції для тривалого майбутнього використання як інвестиційної нерухомості. (слід дивитись параграф 58);

г) нерухомість, яка надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за угодою фінансової оренди.

В п.7 МСБО 40 підкреслює відмінність інвестиційної нерухомості від нерухомості, зайнятої власником. Одна з головних відмінностей, що відрізняє інвестиційну нерухомість, в наступному: "інвестиційна нерухомість утримується з метою отримання орендної плати або збільшення капіталу, або в їх поєднанні. Отже, інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником. Виробництво або постачання товарів та надання послуг (або використання власності для адміністративних цілей) генерує грошові потоки, які мають відношення не тільки до нерухомості, а й до інших активів, що використовуються у процесі виробництва або постачання". Саме з цих причин до нерухомості, зайнятої власником, необхідно застосовувати МСБО 16 "Основні засоби", а не МСБО 40.

Більш складним є процес визнання інвестиційної нерухомості в тому випадку, коли одна частка нерухомості утримується з метою отримання орендної плати або для збільшення капіталу, а друга частка нерухомості утримується для використання у виробництві або для постачання товарів чи надання послуг, або для адміністративних цілей. В даному випадку МСБО 40 передбачає наступне:

Якщо ці частки можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з угодою про фінансову оренду), то суб'єкт господарювання повинен обліковувати ці частки окремо. Тоді в залежності від характеру використання одна частка буде визнана інвестиційною нерухомістю, друга – нерухомістю, зайнятою власником;

Якщо ці частки не можуть бути продані окремо, нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо тільки незначна її частка утримується для використання у виробництві або в постачанні товарів чи наданні послуг, або для адміністративних цілей. Саме в цьому питанні – найбільша складність: достатньо складно піддається осмисленню словосполучення "незначна частка нерухомості".

Слід зазначити, що п.10 МСБО 40 не дає відповіді на те, як слід визначити критерії розмежування у таких випадках. Питанням розробки відповідних критеріїв МСБО 40 приділяє увагу в п.14 та п.75в). Якщо п.75в) зобов'язує суб'єкта господарювання розкривати інформацію про розроблені та прийняті критерії, то у випадках, коли нерухомість важко класифікувати, п.14 МСБО 40 ставить наголос на тому, що саме суб'єкту господарювання та керівництву надано право розробки та обрання цих критеріїв на підставі послідовного застосування професійного судження. МСБО 40 передбачає один об'єкт нерухомості поділити на частки та обліковувати ці частки самостійно кожному. Суттєвим та найбільш значущим фактором для обрання обліку часток нерухомості як окремих об'єктів є можливість ці частки продати або надати в оренду згідно з угодою про фінансову оренду саме окремо. Якщо можливість такого окремого надання у фінансову оренду або продаж можливі – такі частки нерухомості в обліку теж повинні відображатися як окремі облікові одиниці. МСБО 40 достатньо детально пояснює порядок відображення операцій у випадках, коли суб'єкт господарювання – власник інвестиційної нерухомості крім надання цих об'єктів в операційну оренду надає ще допоміжні послуги орендарям. Для того, щоб зрозуміти які послуги (надання оренди або допоміжні) є ключовими для визнання об'єкту нерухомості інвестиційною необхідно визначити: які послуги є найбільш значним компонентом угоди в цілому.

Таким чином, МСБО 40 підкреслює можливість застосування професійного судження, але розробка чітких критеріїв – обов'язкова. При цьому обов'язковою для визнання нерухомості інвестиційною є генерування грошових потоків такої нерухомістю достатньо окремо та незалежно від грошових потоків звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Важливим моментом є момент визнання нерухомості інвестиційною у випадках, коли взаємовідносини в рамках угоди про операційну оренду відбуваються між материнським та дочірнім підприємствами. В такому випадку МСБО 40 передбачає такий алгоритм дій:

В консолідованій фінансовій звітності об'єкт нерухомості, що є об'єктом орендних відносин між материнським та дочірнім підприємством, не вважається інвестиційною нерухомістю. Це є правильним, тому що з точки зору групи такі орендні відносини – це використання нерухомості власником,

В окремих звітах орендодавця об'єкт нерухомості, що є об'єктом орендних відносин між материнським та дочірнім підприємством, повинен відображатися саме як інвестиційна нерухомість, тому що вона відповідає визначенню, поданому в параграфі 5 МСБО 40. Отже, орендодавець розглядає таку нерухомість як інвестиційну нерухомість у своїх окремих фінансових звітах.

Інвестиційна нерухомість повинна визнаватися тоді і тільки тоді, коли виповнюються дві умови:

1. є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

2. собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити.

Цей принцип визнання потребує необхідної оцінки усіх витрат, що пов'язані з інвестиційною нерухомістю на момент їх здійснення: первісні на момент придбання інвестиційної нерухомості, подальші витрати на її збільшення, часткову заміну (наприклад, внутрішні стіни можуть бути заміною первісних стін) або обслуговування. При цьому витрати на поточне обслуговування цієї нерухомості в балансовій вартості інвестиційної нерухомості не визнаються. Такі витрати слід визнавати в складі прибутків чи збитків під час їх здійснення (п.18 МСБО 40). Для того, щоб не припустити помилки в процесі формування балансової інвестиційної нерухомості, слід визначити перелік витрат, які складають витрати на поточне обслуговування інвестиційної нерухомості. Такими витратами є: витрати на оплату праці, витрати витратні матеріали, інші витрати на **незначні** складові.

При визнанні інвестиційної нерухомості МСБО 40 виділяє можливість застосування двох методів оцінки: метод оцінки за собівартістю, метод оцінки за справедливою вартістю. Кожен з двох можливих для застосування методів оцінки має право на існування, та МСБО 40 чітко регламентує порядок їх застосування. Порядок застосування кожного з цих методів оцінки може бути предметом окремого наукового дослідження.

Висновки, та перспективи подальших досліджень. Як показав аналіз окремих положень МСБО 40 "Інвестиційна нерухомість" в питаннях визнання в бухгалтерському обліку об'єктів даного виду активів, МСБО 40 – достатньо складний нормативний документ. Але його необхідно розуміти підприємствам для можливості застосування на практиці при складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами. Норми цього стандарту (у відповідності до п.1 МСБО 40) мають мету – визначити обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації про інвестиційну нерухомість в фінансовій звітності. А це означає, що перспективним в подальших дослідженнях можна визначити **необхідність аналізу кожного** з розділів МСБО 40. МСБО 40 складається з таких розділів:

1. Мета.
2. Сфера застосування.
3. Визначення.
4. Визнання.
5. Оцінка при визнанні.
6. Оцінка після визнання.
7. Розкриття інформації.
8. Положення перехідного періоду.
9. Дата набрання чинності.
10. Вилучення МСБО 40 (2000).

Деякі з розділів МСБО 40 мають підрозділи, які окремо розглядають як різні методи оцінки, так і різні за характером операції з інвестиційною нерухомістю. Така структура МСБО 40 допомагає досягнути розуміння того, що:

по-перше, між інвестиційною нерухомістю та іншими необоротними активами існує велика різниця. Це різні види необоротних активів, бухгалтерський облік яких регламентується різними стандартами бухгалтерського обліку;

по-друге, до інвестиційної нерухомості, оціненої за різними методами, слід застосовувати різні підходи в обліку та при розкритті інформації в фінансовій звітності;

по-третє, різні операції з інвестиційною нерухомістю потребують окремої уваги, тому що у відповідності до МСБО 40 для окремих операцій передбачено застосовувати окремі підходи. Так, наприклад, оцінка при визнанні інвестиційної нерухомості та оцінка після її визнання – це різні операції. Вони передбачають можливість здійснення як різних процедур, так і різних підходів у відображенні цих процедур в облікових регістрах підприємства та його фінансової звітності.

Крім трьох останніх розділів, які стосуються вилучення МСБО 40 (2000) та пов'язаних з цим питаннями

перехідного періоду, що з об'єктивних причин є вже не актуальним за часом, кожний розділ МСБО 40 вимагає окремого розгляду, вивчення та аналізу. Саме ретельне та поступове вивчення усіх МСБО та МСБО 40 в тому числі може забезпечити полегшення застосування положень цих документів на практиці саме тепер, коли застосування МСФЗ стає в Україні більш широким та для окремих підприємств – необхідним та обов'язковим. Та, як не одноразово підкреслюється в різних наукових дослідженнях, саме теорія та наукова думка і можуть і повинні виступати необхідною базою для будь – якої практичної діяльності з метою забезпечення прогресу та необхідного руху уперед.

Список використаних літературних джерел:

1. ПСБО 32 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 4779 від 02 липня 2007 року.
2. МСБО 40 – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 "Інвестиційна нерухомість".
3. *Голов С.Ф.* Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – [2-ге вид., перероб. і доп.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2008. – 1008 с.
4. *Міронова О.І.* ПСБО 32 "Інвестиційна нерухомість": практикуючому бухгалтеру про інвестиційну нерухомість / О.І. Міронова // Вісник бухгалтера і аудитора України. – Київ. – 2007. – № 19-20, С. 19-26.
5. *Міронова О.І.* ПСБО 32: перші поради з практичного застосування / О.І. Міронова // Баланс. – Дніпропетровськ, 2007. – № 58. – С. 18-21.
6. *Міронова О.І.* Інвестиційна нерухомість та її справедлива вартість / О.І. Міронова // Баланс. – Дніпропетровськ, 2008. – № 48. – С. 39-43.
7. *Міронова О.І.* Бухгалтерський учет инвестиционной недвижимости: опыт Украины // Міжнародний збірник наукових праць, 2009. – № 3(15), С. 175-184.
8. *Міронова О.І.* Інвестиційна нерухомість: бухоблік, оподаткування, страхування, оформлення та реєстрація прав власності / О.І. Міронова. – Х.: Фактор, 2008. – 448 с.
9. *Міронова О.І.* Інвестиційна нерухомість і фінансові витрати: співставність окремих норм П(С)БО 31 "Фінансові витрати" і П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2010. – № 1 (51), С. 76.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі. / За ред. Я. Кавторевой. – Х.: Фактор, 2008. – 1328 с., С. 1213-1315.

МІРОНОВА Ольга Іванівна – аудитор, директор "Аудиторської фірми "Ольга – Аудит", здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання бухгалтерського та податкового обліку, аудиту необоротних активів підприємства та операцій з ними.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2013 р.