

СКЛАД НЕРУХОМОСТІ: ІДЕНТИФІКАЦІЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено підходи до складу нерухомого майна відповідно до чинного законодавства України, різних авторів, удосконалено складові нерухомості для цілей бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Операції з нерухомим майном складають сьогодні значну частину господарського обороту і мають велике значення в житті та діяльності фізичних і юридичних осіб, а також у цивільному обороті. Але для того, щоб уникнути негативних наслідків таких операцій для будь-якого підприємства потрібно ідентифікувати наявні об'єкти нерухомого майна та класифікувати їх, оскільки залежно від виду відрізняється облік та відображення таких об'єктів та операцій, пов'язаних з ними у звітності.

В 2010 році порівняно з 2009 роком вартість необоротних активів за видами економічної діяльності в Україні зросла на 7,21 %¹. Причому питома вага основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості (за залишковою вартістю) у структурі необоротних активів щороку зростає, так у 2008 р. вона становила 64,17 %, у 2009 р. – 70,05 %, а у 2010 р. – 70,64 %, що зумовлює необхідність детального дослідження складових нерухомого майна.

Науковці мають різні підходи до класифікації об'єктів нерухомого майна, в результаті чого виникають суперечності щодо класифікаційних ознак, що, в свою чергу, породжує викривлення інформації, що надає бухгалтерський облік щодо ступеня зношеності об'єкта, податкових розрахунків за операціями з нерухомістю. Тому слід систематизувати існуючі підходи до класифікації нерухомості для її удосконалення, що забезпечить раціональну організацію бухгалтерського обліку об'єктів нерухомого майна.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням класифікації та характеристик окремих складових об'єктів нерухомого майна присвячені праці таких науковців, як Адамчук А.А. [1], Іваницький В.С. [3], Кравченко О.Г. [4], Маляревський Ю.Д., Тютюнник П.С. [5], Гарина С.А., Айтмухаметова І.Р. [8], Шило Ю.М. [10]. Однак єдиний підхід до виділення складових нерухомого майна з врахуванням вимог чинного законодавства відсутній, що спричиняє неможливість відображення всього комплексу господарських операцій з нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку.

Мета дослідження – визначити можливість і доцільність практичного застосування існуючої класифікації нерухомості з метою приведення її у відповідність до цілей бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Протягом декількох останніх років нерухомість є об'єктом зацікавленості багатьох науковців і досить широко досліджується у всіх її аспектах. Це викликано тим, що будь-яке підприємство в будь-якому випадку має на балансі об'єкт нерухомості, незалежно від того чи є він безпосередньо у власності підприємства, чи використовується на правах оренди, внаслідок чого виникає велика кількість питань щодо правомірного здійснення операцій з такими об'єктами та відображення їх в бухгалтерському обліку.

¹ За даними сайту Державного комітету статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Для того, щоб правильно відобразити в обліку об'єкт нерухомості для початку потрібно визначити чи відносити його до оборотних, чи до необоротних активів. До 2008 року об'єкти нерухомості могли бути відображені в обліку або у складі основних засобів (якщо їх придбавали для використання за призначенням і передбачалося, що строк такого використання більше року), або у складі товарів (якщо їх придбавали для продажу). Інших варіантів не було. І з 1 січня 2008 року, коли набрали чинності П(С)БО-32 і нова редакція П(С)БО-27, облікове "життя" об'єктів нерухомості стало більш різноманітним. Тепер їх можна відображати в обліку як:

- об'єкти основних засобів (або, в тлумаченні, П(С)БО-32, об'єкти операційної нерухомості) згідно з П(С)БО-7;
- об'єкти інвестиційної нерухомості згідно з П(С)БО-32;
- необоротні активи, утримувані для продажу, згідно з П(С)БО-27;
- запаси (товари) згідно з П(С)БО-9.

Причому у перших двох випадках об'єкти нерухомості потраплять до складу необоротних активів, у четвертому — до складу активів оборотних. Що стосується необоротних активів, призначених для продажу, то вони займають особливе (окреме) місце у фінансовій звітності. З часом один і той самий об'єкт нерухомості може змінювати свій обліковий статус і переходити з однієї категорії активів до іншої [2, с. 21].

Питанням класифікації об'єктів нерухомого майна займалось багато науковців, кожен з яких пропонував свої класифікаційні ознаки.

У праці Адамчука А.А. пропонується розглядати нерухомість не як господарський засіб, а за джерелами їх фінансування, відповідно до яких об'єкти поділяються на 2 групи:

- 1) нерухомість, яка фінансується за рахунок джерел власних коштів (бюджетне фінансування, прибуток, фонди, резерви та ін.);
- 2) нерухомість, яка фінансується за рахунок джерел позикових коштів (кредитів банку, кредиторська заборгованість різного виду, тощо) [1, с. 13].

Такі науковці, як Малярєвський Ю.Д. та Тютюнник П.С. виділяють за функціональним призначенням виробничі та невиробничі об'єкти нерухомості, за належністю власні і орендовані, за використанням ті, які ремонтуються, модернізуються та інше, а також діючі, ті, які використовуються на даний час [5, с. 97].

Автор виділяє лише три класифікаційні ознаки, а саме належність, використання та функціональне призначення, що, на нашу думку, не відображає повний перелік ознак.

Іваницький В.С. класифікує нерухоме майно за матеріально-речовими ознаками та ціллю використання, а також класифікацію бізнес-центрів та складської нерухомості за такими ознаками:

- 1) за матеріально-речовими ознаками: земельні ділянки; будівлі; споруди; повітряні і морські судна, судна внутрішнього плавання та космічні об'єкти, які підлягають державній реєстрації; цілісні майнові комплекси;
- 2) за ціллю використання: комерційна нерухомість (нерухомість, яка використовується в процесі підприємницької діяльності); некомерційна нерухомість (нерухомість, яка не використовується в процесі підприємницької діяльності);

3) Класифікація бізнес-центрів (офісне приміщення з професійним управлінням): Клас А – дані будівлі є найбільш престижними із всіх існуючих; Клас В – до офісів даної категорії відносяться нові або повністю реконструйовані офісні будівлі з якісним не дорогим оздобленням, не великим набором надання послуг. Інколи їх називають “бюджетними офісами” чи офісами “економ-класу”; Клас С – в основному сюди відносяться будівлі минулих науково-дослідних інститутів, заводоуправлінь та інші, які були перепрофіліювані в офісні будівлі. Вони характеризуються не високим рівнем надання послуг і, зазвичай, зовні виглядають не презентабельно; Клас D – відносяться приміщення, які потребують капітального ремонту, приміщення розташовані в неспеціалізованих будівлях з низьким рівнем оздоблення, обмеженими властивостями по реконструкції;

4) Класифікація складської нерухомості: Клас А – нове складське приміщення, яке відповідає 12-15 обов’язковим параметрам (а саме: це має бути одноповерхова будівля, побудована з використанням нових будівельних матеріалів, має комунікації та обладнання, відповідає всім міжнародним стандартам, зручний під’їзд, близькість до транспортних мереж та основних залізничних/автомобільних магістралей, наявність для орендарів офісних приміщень не менш ніж класу В, максимальна площа, яку займає будівля, не більше 60% від загальної площі земельної ділянки, та інші); Клас В – зазвичай реконструйована будівля з висотою стелі 5-8 метрів, оснащена всіма необхідними комунікаціями та обладнанням, часто багатоповерхова. Такі приміщення повинні відповідати 8-11 представленим критеріям; Клас С – як правило, не реконструйовані промислові підприємства, опалювальні та не опалювальні ангари, які відповідають менш ніж 7 критеріям [3, с. 26].

Гарина С.А. та Айтмухаметова І.Р. та ін. пропонують класифікувати нерухомість за рівнями: I рівень – природна та штучна нерухомість; II рівень – житлові будівлі, нежитлові будівлі, будівлі, призначені під знесення; III рівень – за місцезнаходженням (вигідне, неприйнятне, невдале), за станом (відмінний, хороший, задовільний, незадовільний) [8]. Запропонована даними авторами класифікація, в основному, для цілей інвестування, тобто метою її є комерційний аспект.

Отже, як бачимо, кожен автор має власний підхід до класифікаційних ознак і відповідно до них класифікує нерухоме майно. Але загалом більш розглядається класифікація нерухомості в цілому, а класифікація для цілей бухгалтерського обліку залишається недостатньо дослідженою та розкритою.

Якщо звернутись до нормативних документів, що регулюють облік, то вони надають свої класифікаційні ознаки. Так відповідно до П(С)БО 32 з метою бухгалтерського обліку усю нерухомість поділяють на операційну нерухомість та інвестиційну нерухомість.

Отже, якщо проаналізувати наведені вище класифікації, можна відокремити ті класифікаційні ознаки, які найбільше ідентифікують нерухомість саме для цілей бухгалтерського обліку (рис. 1).

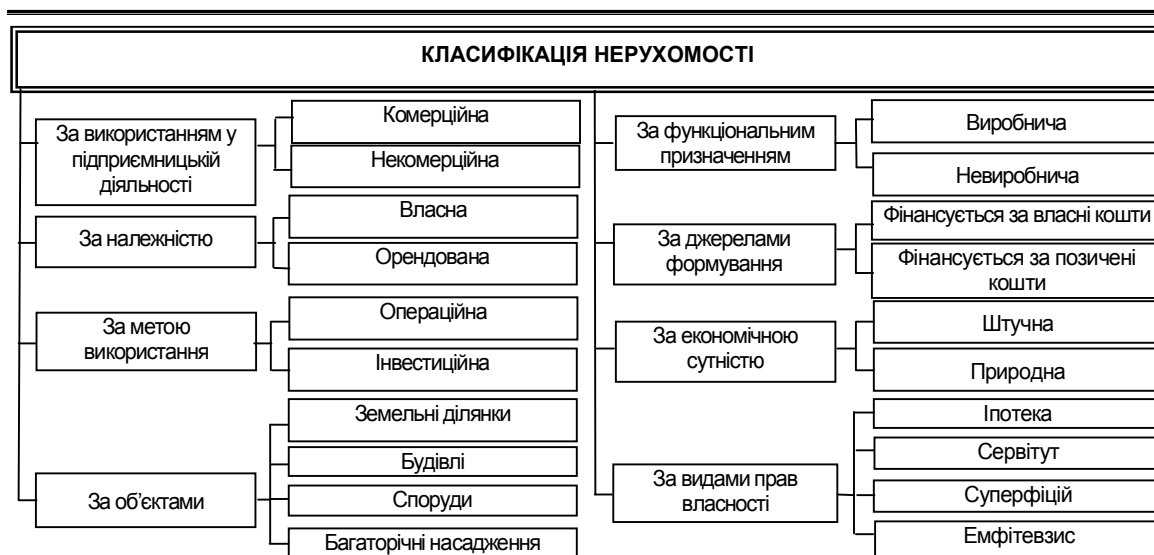


Рис. 1. Класифікація нерухомості для цілей бухгалтерського обліку

Для того, щоб обґрунтувати доцільність такої класифікації розглянемо сутність кожного з відокремлених об'єктів. Так, комерційна нерухомість – це нерухомість, що використовується в процесі підприємницької діяльності, а некомерційна нерухомість – нерухомість, що не використовується в процесі підприємницької діяльності.

За належністю нерухомість поділяється на власну та орендовану. Власна нерухомість – це будинки, споруди та інші об'єкти, що безпосередньо належать підприємству на правах власності. Якщо у підприємства бракує коштів на придбання об'єкта нерухомості, то такий об'єкт можна взяти в оренду, тобто у користування на визначений строк та за визначену плату.

Для кожного підприємства важливо чи належить їм об'єкт нерухомості безпосередньо на правах власності чи на правах оренди, оскільки витрати на утримання нерухомого майна за відповідних прав володіння істотно відрізняються. Така ознака є важливою для цілей бухгалтерського обліку оскільки до відокремлених видів змінюється відображення таких об'єктів та операцій з ними на рахунках бухгалтерського обліку і у звітності.

Відповідно до мети використання слід відокремити наступні види нерухомості: операційну (утримується з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг або ж в адміністративних цілях) та інвестиційну (утримується з метою отримання орендних платежів та/ або збільшення власного капіталу). Головною відмінністю між операційною та інвестиційною нерухомістю є мета їх використання. Бухгалтерський облік операційної та інвестиційної нерухомості здійснюється відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” [6]. та П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість” [7].

Відповідно до п. 4 П(С)БО 32 операційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або в адміністративних цілях [7].

Наявність інвестиційної нерухомості на балансі підприємства надає йому ряд переваг, а відображення інвестиційної нерухомості як окремого об'єкта бухгалтерського обліку сприяє прийняттю ефективних рішень користувачами фінансової звітності. Інвестиційна нерухомість є об'єктом капітальних інвестицій, її придбання або створення є результатом інвестиційної діяльності підприємства.

Саме поняття “інвестиційна нерухомість” з’явилося в обліку порівняно не так давно, а саме з появою П(С)БО 32, який має назву “Інвестиційна нерухомість”, відповідно до якого – 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.

Відповідно до такого визначення під інвестиційною нерухомістю розуміють певні об’єкти нерухомості з особливим характером використання, тобто це: земельні ділянки; будівлі та споруди (або їх частини).

При цьому зазначені об’єкти або є у власності підприємства, або отримані на умовах фінансової оренди, а інвестиційний характер використання цих об’єктів полягає в тому, що вони вже використовуються (а не призначаються) для отримання орендних платежів та збільшення власного капіталу.

Як бачимо, розмежування операційної та інвестиційної нерухомості є важливим, оскільки кожна має свою специфіку і вимагає відповідних підходів при оцінці їх вартості, нарахуванні амортизації, відображенні в обліку та фінансовій звітності.

Наступна класифікаційна ознака за об’єктами, є необхідною для цілей бухгалтерського обліку, оскільки саме за такими об’єктами нерухомість відображається на рахунках бухгалтерського обліку.

Так як нерухомість – це земельна ділянка, та об’єкти, які на ній розташовані та нерозривно з нею пов’язані, переміщення яких неможливе без знецінення та зміни їх призначення, то основним базовим об’єктом нерухомого майна є земельна ділянка. Земельна ділянка – це основне багатство, що перебуває під особливою охороною держави. На балансі підприємства вона обліковується у складі основних засобів на відповідному рахунку.

Будівлі – це будови, в яких розташовані приміщення, призначені для перебування людей, розміщення рухомого майна, збереження матеріальних цінностей, здійснення виробництва тощо.

Споруди – це інженерні земельні поліпшення, які належать до будівель і приміщень та призначені для виконання спеціальних технічних функцій.

Визначення поняття “багаторічні насадження” законодавством України не передбачено, але їх можна віднести до нерухомості, оскільки вони відповідають ознакам нерухомого майна, а саме багаторічні насадження є об’єктом, який розташований на земельній ділянці, переміщення якого є неможливе без знецінення та втрати його призначення.

Виробнича нерухомість безпосередньо бере участь у виробничому процесі або сприяє його здійсненню. Невиробнича нерухомість не бере безпосередньої участі у процесі виробництва і призначена, в основному, для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб працівників.

За джерелами формування пропонуємо виділяти нерухомість, що фінансується за рахунок власних коштів та нерухомість, що фінансується за рахунок позичених коштів. Згідно з даним поділом об’єкт нерухомості, що фінансується за рахунок позичених коштів, повинен бути відображений в бухгалтерському обліку з зазначенням позикодавця, строків та умов повернення позики.

За економічною сутністю можна виділити наступні види нерухомості: природну (земельна ділянка, ліс і багаторічні насадження) та штучну (комерційні, громадські будівлі й споруди, лікувально-оздоровчі, навчально-виховні, культурно-просвітницькі, спеціальні будівлі та споруди, інженерні споруди).

За видами прав власності нерухомість може бути на правах іпотеки, сервітуту, суперфіцію, емфітевзису відповідно до Цивільного кодексу України.

Відповідно до п. 1. ст. 575 Цивільного кодексу України іпотекою є застава нерухомого майна, що залишається у володінні заставодавця або третьої особи [9]. Так, іпотека - це вид забезпечення виконання зобов'язання нерухомим майном, що залишається у володінні і користуванні іпотекодавця, згідно з яким іпотекодержатель має право в разі невиконання боржником забезпеченого іпотекою зобов'язання одержати задоволення своїх вимог за рахунок предмета іпотеки переважно перед іншими кредиторами цього боржника.

Сервітут – це право обмеженого користування чужими речами (майном) з певною метою і у встановлених межах. Призначення сервітуту – дозволити суб'єкту сервітутного права користуватися природними властивостями речі, щодо якої встановлено сервітут.

Відповідно до п. 1. ст. 401 Цивільного кодексу України право користування чужим майном (сервітут) може бути встановлене щодо земельної ділянки, інших природних ресурсів (земельний сервітут) або іншого нерухомого майна для задоволення потреб інших осіб, які не можуть бути задоволені іншим способом [9].

Відповідно до ст. 143 Цивільного кодексу України власник земельної ділянки має право надати її в користування іншій особі для будівництва промислових, побутових, соціально-культурних, житлових та інших споруд і будівель (суперфіцій). Таке право виникає на підставі договору або заповіту [9]. Тобто суперфіцій – довгострокове, відчужуване і успадковуване право користування чужою землею для забудови.

Відповідно до п. 2 ст. 407 Цивільного кодексу України право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) може відчужуватися і передаватися у порядку спадкування, крім випадків, передбачених частиною третьою цієї статті [9]. Таким чином, емфітевзис – довгострокове відчужуване і успадковуване право користування чужою землею сільськогосподарського призначення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розроблена класифікація нерухомості враховує наступні її характеристики: фізичні (фізична складність, стаціонарність, довговічність, унікальність, неподільність), а також економічні (дефіцитність (рідкісність), локальність, взаємозалежність, значна капіталомісткість), вимоги чинного законодавства та інтереси учасників операцій з нерухомим майном.

Застосування таких класифікаційних ознак щодо нерухомості, як використання у підприємницькій діяльності, належність, мета використання, об'єкти, функціональне призначення, джерела формування, економічна сутність, види прав власності для організації аналітичного обліку операцій з об'єктами нерухомого майна дозволяє оптимізувати набір бухгалтерських рахунків для облікового відображення наявності та руху їх на підприємстві. Перспективами подальших досліджень є удосконалення методики бухгалтерського обліку об'єктів нерухомого майна.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Адамчук А.А. Методологічні аспекти обліку нерухомості, як складової частини необоротних активів / А.А. Адамчук // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 1 (27). – С. 13-16.
2. Багатогранний облік: операції з нерухомістю [Текст]: збірник систематизованого законодавства / укл. І.Л. Голошевич; засн. ЗАТ “ХК “Бліц-Інформ”. – К.: Бліц-Інформ, 2010. – 192 с.
3. *Иваницкий В.С.* Оценка недвижимости: учебное пособие / В.С. Иваницкий; Федер. агентство по образованию, ГОУВПО “УГТУ-УПИ им. Первого Президента России Б.Н. Ельцина”, Нижнетагил. технол. ин-т (фил.). – Нижний Тагил: НТИ (ф) УГТУ-УПИ, 2009. – 52 с.
4. *Кравченко О.Г.* Інвестиційна нерухомість: проблеми визнання, класифікації та оцінки / О.Г. Кравченко // Матеріали Всеукр. наук.-метод. конф. з міжнарод. участю [Удосконалення обліку, аудиту і аналізу в контексті євроінтеграції], (Севастопіль, 12-15 травня 2009 р.) – Севастопіль: Вид-во СевНТУ, 2009. – С. 44-47.
5. *Маляревський Ю.Д., Тютюнник П.С.* Финансовый учет. Учебно-методическое пособие для самостоятельного изучения дисциплины. – Х.: Изд. дом “ИНЖЭК”, 2003. – 288 с.
6. 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>.
7. 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>.
8. Экономика недвижимости: рынок, правовые основы, инвестиции: Учеб. пособие / С.А. Гарина, И.Р. Айтмухаметова, Е.Б. Денисенко, Е.Н. Лебедева, О.В. Минина; Новосиб. гос. архитектур.-строит. ун-т. – Новосибирск: НГАСУ, 2003. – 96 с.
9. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>.
10. *Шило Ю.М.* Технологія оцінки об’єктів нерухомості та її значення в бухгалтерській обліковій системі / Ю.М. Шило // Матеріали I-ої Всеукраїнської науково-практичної конференції [Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю], (Черкаси, 20-22 листопада 2002 р.). – Черкаси. – 2002. – С. 50-52.