

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ: ОПЫТ УКРАИНЫ

*Рассмотрено особенности бухгалтерского учета инвестиционной
недвижимости в Украине*

Актуальность

Инвестиционная недвижимость, начиная со 2 июля 2007 года (даты “рождения” П(с)БУ 32 “Инвестиционная недвижимость”, утвержденного приказом Министерства финансов Украины № 779), стала объектом изучений, рассуждений, споров и, безусловно, аналитических исследований.

Важным является не только появление нового стандарта, но еще и то, что практика подсказывает теоретикам и аналитикам те аспекты “инвестиционной темы”, которые в П(с)БУ 32 или недостаточно освещены, или не освещены совсем. А это значит, что исходя из состояния имеющейся на сегодня нормативной базы, ответы на такие вопросы нужно находить самостоятельно: если ситуация уже сложилась на практике, ее надо и обосновать, и правильно отразить в учете.

С 1 января 2008 года (даты вступления в силу П(с)БУ 32 “Инвестиционная недвижимость”) изменений и дополнений в стандарт не вносилось. Возможно, впоследствии Министерство финансов Украины даст свои пояснения по вопросам, недостаточно освещенным в первоначальной редакции стандарта, и тогда добавится ясности, а практически применять П(с)БУ 32 будет легче.

Пока же теоретикам и аналитикам необходимо помочь практикам пользоваться той нормативной базой, какая есть. А это значит, что исследования, аналогичные данной статье, крайне необходимы и актуальны.

Постановка проблемы

Одним из таких вопросов, которые в П(с)БУ 32 “Инвестиционная недвижимость” освещены недостаточно, является вопрос, уже заданный практиками. Сформулирован он таким образом: если речь идет об отнесении к инвестиционной недвижимости активов, содержащихся с целью увеличения капитализации, то какими могут быть критерии включения в инвестнедвижимость таких объектов (т.е. тех объектов, которые не передаются в операционную аренду)?

Сформулированный вопрос интересен. Он подтверждает то, что за этим вопросом все – же кроется одна проблема – недостаточная конкретика норм П(с)БУ 32 в вопросах, связанных с инвестиционной недвижимостью, которая не передается в операционную аренду.

Для ясности сформулированную проблему разложим на составляющие:

– О каких операциях можно говорить, когда речь идет о признании инвестиционной недвижимостью (ИН) объектов, не передаваемых в операционную аренду;

– Какими должны быть критерии признания ИН таких объектов.

Цель

Обозначенная проблема подсказывает цели данного исследования:

1. проанализировать основные положения П(с)БУ 32;
2. обозначить нормы П(с)БУ 32 и других нормативных документов, связанные с поиском критериев для признания объектов ИН без передачи их в операционную аренду;

3. найти алгоритм действий, которые необходимо выполнить, применяя нормы стандарта при отражении в учетных регистрах предприятия операций признания ИН объектов, не передаваемых в операционную аренду;

4. числовыми примерами подкрепить выводы, являющиеся результатами данного исследования.

Основные положения П(с)БУ 32 “Инвестиционная недвижимость”

Приказом министерства финансов Украины № 779 от 02 июля 2007 года утверждено Положение (Стандарт) бухгалтерского учета 32 “Инвестиционная недвижимость”, зарегистрированное в Министерстве юстиции Украины 16 июля 2007 года за № 823/14090.

Вступило в силу П(С)БУ 32 “Инвестиционная недвижимость” (далее по тексту – П(с)БУ 32) с 01.01.2008 года.

Новый стандарт содержит новые термины и понятия, которыми до 2008 года мы не оперировали, но которые теперь уже стали привычными.

Вот они, эти новые термины:

Инвестиционная недвижимость (ИН) – собственные или арендованные на условиях финансовой аренды земельные участки, строения, сооружения, которые расположены на земле, содержащиеся с целью получения арендных платежей и/или увеличения собственного капитала (выделено автором), а не для производства и поставки товаров, предоставления услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности.

Операционная недвижимость (ОН) – собственные или арендованные на условиях финансовой аренды земельные участки, строения, сооружения, которые расположены на земле, содержащиеся с целью использования для производства, или поставки товаров или предоставления услуг, или же в административных целях.

С введением такого понятия как ИН речь идет не только о создании какого-то нового актива (ИН может быть и создана предприятием самостоятельно, и приобретена, и получена в финансовую аренду), но и о перераспределении, о возможном ином отражении в учете и отчетности тех активов, которым уже было место в бухгалтерском учете с использованием ранее существовавшего плана счетов. Важными стали новые признаки для разграничения этих объектов недвижимости. Они заключаются в следующем:

1. основным является **цель использования актива:**

– для получения арендных платежей и/или увеличения собственного капитала – **инвестиционная недвижимость**,

– для производства и поставки товаров, предоставления услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности – **операционная недвижимость**;

2. речь идет не обо всех активах, а только о части необоротных активов – **о собственных или арендованных на условиях финансовой аренды земельных участках, зданиях, сооружениях, которые расположены на земле.**

С учетом данного в П(с)БУ 32 определения можно выделить такие виды основных средств, которые потенциально могут быть признаны объектами ИН:

- земельные участки;
- здания;
- сооружения.

Как видим, важным моментом, наличие которого может свидетельствовать о том, что предприятие владеет ИН, является то, что эти основные средства **нам обеспечивают (или будут обеспечивать в будущем) поступление арендных платежей и/или увеличение собственного капитала.**

В вопросе, продиктованном началом практического применения П(с)БУ 32 звучит понимание того, какие объекты **могут быть признаны ИН в принципе.** Получение арендных платежей вносит достаточную ясность в этот вопрос, если речь идет именно о передаче в операционную аренду.

Предметом данного исследования является другое направление использования объекта, наличие которого также может говорить о признании объекта ИН. Это направление использования в П(с)БУ 32 обозначено как **увеличение собственного капитала.**

В вопросе практиков прозвучало несколько иначе – **увеличение капитализации.**

Допустимо ли говорить о том, что между этими двумя формулировками можно поставить знак равенства? Тождественны ли эти понятия?

Давайте проведем сравнительный анализ значений двух приведенных терминов.

В первую очередь искать ответы на “бухгалтерские” вопросы следует в национальных П(с)БУ. Однако термина **капитализация** в них мы не найдем. По этой причине воспользуемся другими нормативными документами.

Согласно Постановлению КМУ “Об утверждении Национального стандарта № 1 “Общие принципы оценки имущества и имущественных прав” от 10.09.2003 г № 1440:

Капитализация – определение стоимости объекта оценки на основе ожидаемого дохода от его использования. Капитализация может осуществляться с применением ставки капитализации (прямая капитализация) или ставки дисконта (непрямая капитализация или дисконтирование).

А согласно нормам Закона Украины “Об оценке земель” от 11.12.2003 г. № 1378-IV:

Капитализация – определение стоимости объекта оценки на основе чистого операционного или рентного дохода от его использования.

Для того чтобы показать, что в П(с)БУ опосредованно, через иные термины, все-таки присутствует толкование понятия капитализации, обратимся к П(с)БУ 31:

Капитализация финансовых расходов – включение финансовых расходов в себестоимость квалификационного актива.

Чтобы не углубляться в нормы П(с)БУ 31, дадим лишь небольшое пояснение. Когда речь идет о включении в себестоимость квалификационного актива суммы финансовых расходов, на практике это означает следующее. Финансовые расходы – ранее (до 01.01.2007 г.) привычные расходы периода, таковыми сейчас могут не являться. Они могут включаться в себестоимость квалификационного актива. А если этот актив – необоротный, значит, и финансовые расходы, включенные в его стоимость, уже не будут расходами периода, а в составе первоначальной стоимости необоротного актива в последующем могут амортизироваться. Таким образом, лишь часть из понесенных финансовых расходов попадет в расходы отчетного периода.

Как видим, в любом контексте **капитализация** – это именно **процедура формирования стоимости объектов**, отраженных в активах предприятия

Теперь о собственном капитале.

В соответствии с п. 3 Общих положений П(с)БУ 1:

Собственный капитал – часть в активах предприятия, которая остается **после вычета его обязательств** (выделено автором).

Таким образом, если обобщить и несколько упростить терминологию, при этом проанализировав все перечисленное **в совокупности**, можно говорить о том, что капитализация – это:

1. процедура формирования активов предприятия посредством определения себестоимости (стоимости) объектов;

2. процедура, которая может быть применена как к оборотным, так и необоротным активам.

Таким образом, когда расходы капитализируются, они по сумме отражаются в составе статей актива баланса. Следовательно, они не уменьшают финансовый результат отчетного периода, но могут быть расходами будущих периодов.

Получается, что капитализация – безусловно, один из процессов, которые могут привести к увеличению собственного капитала. Но очень важным является тот момент, что может сложиться ситуация, при которой не вся сумма капитализации будет направлена на увеличение собственного капитала. А это будет доказательством того, что понятия **капитализация** и **увеличение собственного капитала** не тождественны.

Например, в учете предприятия **признан** необоротный актив по стоимости 100 000 грн. Этот актив – основное средство. При этом в соответствии с п. 8 П(с)БУ 7 создано обеспечение на сумму 20 000 грн.

(Прямая норма п. 8 П(с)БУ 7: “Первоначальная стоимость объекта основных средств увеличивается с одновременным созданием обеспечения на обоснованную расчетом сумму обязательства, которое в соответствии с законодательством возникает у предприятия относительно демонтажа, перемещения этого объекта и приведения земельного участка, на котором он расположен, в состояние, пригодное для последующего использования (в частности на предусмотренную законодательством рекультивацию нарушенных земель”).

Таким образом, в результате несложных расчетов можно легко определить, что по данной операции сумма капитализации составила 100 000 грн., а вот увеличение собственного капитала произошло лишь на 80 000 грн. (за минусом суммы созданного обеспечения). Однозначно ли это утверждение? Всегда ли оно “срабатывает”?

Надо заметить, что, например, при приобретении ОС за денежные средства никакого увеличения собственного капитала не произойдет. Скорее всего, можно говорить о трансформации монетарных статей баланса в немонетарные. Рассмотрим это на числовом примере:

Таблица 1.

Содержание операции	Данные бухгалтерского учета			Влияние на величину собственного капитала
	Дт	Кт	Сумма	
Произведена предоплата за объект ОС	371	311	120 000	Изменения нет
	644	641 НДС	20 000	
Получен объект ОС	152	631	100 000	Изменения нет
	644	631	20 000	
	631	371	120 000	
Создано обеспечение	10	478	20 000	Увеличен актив и пассив, собственный капитал – нет.
Введен в эксплуатацию объект ОС	10	152	80 000	Изменения нет

Получается, что денежные средства трансформировались в необоротные активы, а создание обеспечения не повлияло на изменение собственного капитала.

Так о чем же речь идет в П(с)БУ 32? Ведь в П(с)БУ 32 речь идет именно об увеличении собственного капитала.

О каких ситуациях можно говорить при осуществлении операций с ИН как об операциях, приводящих к увеличению собственного капитала? Ответ на этот вопрос следует искать, по мнению автора, несколько в ином направлении. На анализе этого направления сосредоточим основное внимание следующих разделов.

Изложение материала

Критерии для признания объектов инвестиционной недвижимостью без передачи их в операционную аренду

Итак, стало понятно, что направление движения для поиска правильного ответа на поставленный вопрос – в сторону анализа собственного капитала. Чтобы понять, какие критерии следует применять к объектам недвижимости для утверждения: “Объект является ИН, хотя в операционную аренду не передается”, сначала проанализируем структуру собственного капитала.

Оттолкнемся от “бухгалтерских” нормативов. Это логично: само понятие ИН в обиход вошло именно из П(с)БУ 32. По мнению автора, подсказку следует искать в П(с)БУ 2 и в Инструкции № 291.

Согласно п. 13 П(с)БУ 2 собственный капитал отражается в балансе одновременно с отражением активов или обязательств, приводящих к его изменению. Это очень важно. В этой знакомой фразе – алгоритм действий, который подсказывает правильный ответ. Если воплотить его в знакомый бухгалтеру язык – язык проводок, то правильный ответ должен быть заключен в простую формулу:

Дт 100 “Инвестиционная недвижимость” Кт “Собственный капитал”.

А согласно Инструкции № 291 для отражения информации о состоянии собственного капитала предусмотрен класс 4.

Структура собственного капитала такова:

- Уставный капитал;
- Паевой капитал;
- Дополнительный капитал;
- Резервный капитал;
- Изъятый капитал;
- Неоплаченный капитал.
- Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки).

Используя “метод исключения”, мы можем с уверенностью сказать: Резервный капитал (счет 43), Изъятый капитал (счет 45), Неоплаченный капитал (счет 46) нас в данной ситуации не интересуют.

Не поможет нам и анализ движения (или анализ сальдо) по счету “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”: не может быть признана корректной бухгалтерская проводка Дт 10 Кт 44 с позиции Инструкции № 291. Исключением может быть только **ситуация первого применения нового стандарта П(с)БУ 32 для уже существующих объектов, при чем только в том случае, если ранее объект учитывался по себестоимости, а с 2008 года учитывается по справедливой стоимости**. В таком случае согласно П(с)БУ 6, с изменением учетной политики (так как изменились требования органа, принимающего стандарты) все стоимостные отклонения должны быть отнесены в состав *нераспределенной прибыли*.

Следовательно, анализировать следует остальные составляющие собственного капитала.

Уставный капитал

Согласно Инструкции № 291 счет 40 “Уставный капитал” предназначен для учета и обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала предприятия.

По кредиту счета 40 “Уставный капитал” отражается увеличение уставного капитала, по дебету – его уменьшение (исключение). Сальдо на этом счете должно отвечать размеру уставного капитала, который зафиксирован в учредительных документах предприятия.

Из всех корректных проводок согласно Инструкции № 291 для отражения операций с Уставным капиталом выделим те, которые могут нас интересовать в связи с темой исследования:

Счет 40 по кредиту корреспондирует с дебетом счетов:

- 41 “Паевой капитал”
- 42 “Дополнительный капитал”
- 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”
- 46 “Неоплаченный капитал”

Логичен ожидаемый вопрос: почему мы говорим о возможном применении счета 40 “Уставный капитал”, если даже в числе корректных проводок не присутствует интересующий нас счет 100 “Инвестиционная недвижимость”?

Для ответа на данный вопрос обратим внимание на то, что в составе счетов – корреспондентов перечислены как раз те счета, применение которых можно назвать актуальным при рассмотрении интересующего нас вопроса (счета 41, 42 и 46). Таким образом, счет 40 “Уставный капитал” в изучении сегодняшнего вопроса тоже участвует, только опосредованно.

Паевой капитал

Согласно Инструкции № 291 счет 41 “Паевой капитал” предназначен для учета и обобщения информации о суммах паевых взносов членов потребительского общества, коллективного сельскохозяйственного предприятия, жилищно-строительного кооператива, кредитного союза и других предприятий, которые предусмотрены учредительными документами.

Паевой капитал – это совокупность средств физических и юридических лиц, добровольно размещенных в обществе для осуществления его хозяйственно-финансовой деятельности.

Подчеркнем, что действие П(с)БУ 32 распространяется на все предприятия, организации и другие юридические лица независимо от форм собственности (кроме бюджетных учреждений) (п. 2 П(с)БУ 32). А это значит, что и для предприятий, в составе собственного капитала которых есть паевой капитал, вопросы признания объектов ИН тоже могут быть актуальными.

Из всех корректных проводок согласно Инструкции № 291 для отражения операций с Паевым капиталом также выделим те, которые могут нас интересовать в связи с темой статьи:

Счет 41 по кредиту корреспондирует с дебетом счетов:

- 10 “Основные средства”
- 15 “Капитальные инвестиции”

Если речь идет о том, что паевой капитал может быть сформирован основными средствами, то нельзя исключить такую ситуацию, когда эти основные средства могут быть признаны объектами ИН.

Дополнительный капитал

Согласно Инструкции № 291 счет 42 “Дополнительный капитал” предназначен для обобщения информации о суммах, на которые стоимость реализации выпущенных акций превышает их номинальную стоимость, а также **о суммах дооценки необоротных активов** и финансовых инструментов и **стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц**, и другие виды дополнительного капитала. Выделенное курсивом мы пока просто запомним. Выводы сделаем позже и подкрепим числовыми примерами.

По кредиту счета 42 “Дополнительный капитал” отражается увеличение дополнительного капитала, по дебету – его уменьшение.

Из всех имеющихся субсчетов счета 42 “Дополнительный капитал” внимание остановим на таких субсчетах:

- 423 “Дооценка активов”;
- 424 “Безоплатно полученные необоротные активы”.

Напомним следующее.

На субсчете 423 “Дооценка активов” отражается сумма дооценки (уценки) необоротных активов и финансовых инструментов, которую осуществляют в случаях, предусмотренных законодательством и П(с)БУ. Остаток дополнительного капитала на этом субсчете уменьшается в случае уценки и выбытия или амортизации отмеченных активов, уменьшения их полезности.

На субсчете 424 “Безоплатно полученные необоротные активы” отражается стоимость необоротных активов, бесплатно полученных предприятием от других лиц. Остаток дополнительного капитала на этом субсчете уменьшается на сумму признанного дохода на протяжении срока полезного использования бесплатно полученных объектов необоротных активов (кроме земли) и при выбытии таких активов и земли.

Из всех корректных проводок согласно Инструкции № 291 для отражения операций с Дополнительным капиталом вновь выделим те, которые могут нас заинтересовать в связи с темой исследования:

Счет 42 по кредиту корреспондирует с дебетом счетов:

- 10 “Основные средства”
- 15 “Капитальные инвестиции”

Как видим, ситуация аналогична ситуации с Паевым капиталом. Также нельзя исключить такую ситуацию, когда основные средства, отраженные в составе Дополнительного капитала, могут быть признаны объектами ИН.

Выводы

Таким образом, руководствуясь действующими нормами П(с)БУ и Инструкции № 291 для поиска правильного ответа на вопрос о критериях, которые следует применять для признания объектов ИН в случае, если они не передаются в операционную аренду, но увеличивают собственный капитал предприятия, можно обозначить следующее.

Такие **объекты должны** (и это общие, независимо от направлений допустимого использования объектов ИН, нормы):

1. отвечать определению “основное средство”;
2. быть объектами недвижимости;
3. **не** использоваться **исключительно** для производства и поставки товаров, предоставления услуг, административных целей или продажи в процессе обычной деятельности;
4. в бухгалтерском учете отражаться как единый инвентарный объект

5. представлять собой объект основных средств, существование (признание) которого приводит к увеличению собственного капитала предприятия, например (как варианты):

– при переводе объекта в состав ИН с одновременным изменением метода оценки на метод оценки по справедливой стоимости, превышающей первоначальную (с учетом начисленного износа) на дату перевода;

– при постоянном увеличении справедливой стоимости признанного объекта ИН.

Такие **объекты могут** (и это именно те специфические критерии, наличие которых даже при отсутствии поступлений доходов от операционной аренды этих объектов свидетельствуют о возможности их признания ИН):

6. представлять собой имущество, внесенное в качестве взноса в уставный, паевой или дополнительный капитал предприятия.

А теперь, рассмотрим числовые примеры, которые подкрепят все сказанное.

Числовые примеры

Пример 1. Объект инвестиционной недвижимости является взносом в уставный фонд предприятия.

Предприятие “Успех” является соучредителем предприятия “Удача”. Его участие в формировании уставного капитала предприятия “Удача” заключается во внесении в качестве взноса объекта “Здание”. Стоимость объекта – 500 000 грн. В части Здания (10 % от общей площади) будет расположена администрация предприятия “Удача”. Остальную площадь в производстве, поставке товаров, предоставлении услуг, в административных целях или для продажи в процессе обычной деятельности использовать в ближайшее время не планируется. В операционную аренду объект не передается. Здание – единый инвентарный неделимый объект, не может быть продан по частям. В соответствии с п. 6 П(с)БУ 32 на основании разработанных критериев размежевания объектов на операционную и инвестиционную недвижимость объект признан предприятием ИН.

Отражение операций, относящихся к признанию объекта “Здание” ИН, отразим в Таблице 2.

Таблица 2.

№ пп	Наименование операции	Данные бухгалтерского учета		
		Дт	Кт	Сумма, грн.
1	2	3	4	5
1	Сформирован уставный капитал (отражен в учредительных документах предприятия “Удача”)	46	40*	1 000 000
2	Отражено внесение взноса (объект “Здание”) от соучредителя – предприятия “Успех”	152	46	500 000
3	Объект “Здание” признан ИН, введен в эксплуатацию	100	152	500 000

* – в том случае, если речь идет о паевом взносе, ситуация аналогична: Дт 152 Кт 41, Дт 100 Кт 152.

По мнению автора, для объекта ИН, являющегося взносом в уставный капитал (УК) предприятия, не имеет значения выбор метода оценки. В любом случае внесение объекта в УК обеспечивает увеличение собственного капитала. Однако, выбранный метод оценки по справедливой стоимости для такого объекта, да еще и при условии ее роста, обеспечит не только разовое (на момент внесения в УК), но и постоянное (на дату баланса) увеличение собственного капитала на сумму увеличения этой стоимости (см. Пример 2).

Пример 2. Объект инвестиционной недвижимости является земельным участком, который не передается в аренду, оценивается по справедливой стоимости.

На балансе предприятия “Успех” числится как единый инвентарный объект “Земельный участок”, являющийся собственностью предприятия. На него оформлен государственный акт на право собственности. В хозяйственной деятельности предприятия “Земельный участок” не участвует, в операционную аренду не передается. Методом оценки объекта принят метод оценки по справедливой стоимости. Ежегодно производится оценка стоимости объекта независимым оценщиком.

Отражение операций, относящихся к стоимости объекта “Земельный участок”, отразим в Таблице 3.

Таблица 3.

№ пп	Наименование операции	Данные бухгалтерского учета		
		Дт	Кт	Сумма, грн.
1	2	3	4	5
1	Сформирована справедливая стоимость объекта “Земельный участок” на дату перевода объекта ОС в состав ИН с учетом результатов работы оценщика:			970 000
	– за счет балансовой стоимости объекта на дату признания объектом ИН	100	101	520 000
	– за счет дооценки (справедливая стоимость на дату перевода в состав ИН согласно данных субъекта оценочной деятельности выше, чем балансовая стоимость).	100	423*	450 000
2	Сформирована справедливая стоимость объекта “Земельный участок” на дату баланса:			1 100 000
3	Отражено увеличение справедливой стоимости объекта “Земельный участок”	100	710**	130 000
* – При переводе операционной недвижимости (ОН) в инвестиционную, которая будет оцениваться по справедливой стоимости, разница между балансовой (остаточной) стоимостью ОН и справедливой стоимостью ИН отражается в соответствии с пунктами 19 и 20 П(с)БУ 7 . По этой причине задействован субсчет 423, как тот, на котором в составе дополнительного капитала должна быть отражена дооценка.				
** – отражено в составе прочего операционного дохода на основании нормы п. 22 П(с)БУ 32. Из Инструкции № 291 приказом МФУ от 09.12.2002 г. № 1012 из числа корректных проводок была исключена корреспонденция Дт 10 Кт 71. Такая ситуация свидетельствует о наличии явного противоречия между нормами П(с)БУ 32 и Инструкции № 291. Автор считает нормы П(с)БУ 32 – специальными, а значит имеющими приоритет над общими нормами Инструкции № 291. Вместе с тем, сложившаяся ситуация свидетельствует о необходимости внесения изменений в один из названных нормативных документов для приведения их в соответствие друг с другом.				

Возможен вопрос: почему мы говорим о признании данного объекта ИН, если ежегодное увеличение справедливой стоимости напрямую ведет к увеличению операционного дохода (это видно по бухгалтерским проводкам), а в термине “инвестиционная недвижимость” предполагается увеличение собственного капитала?

Для ответа на этот вопрос важными, по мнению автора, являются два аспекта.

1. На момент перевода объекта из состава ОН в состав ИН увеличение дополнительного капитала (а значит и собственного капитала) налицо, оно обусловлено требованиями П(с)БУ 32.

2. Рассматривая структуру собственного капитала предприятия через призму счетов и субсчетов, было отмечено, что в его составе присутствует счет “Нераспределенные прибыли”. Таким образом, именно рассмотренный в данном примере доход (за счет увеличения справедливой стоимости) все – равно неизбежно приводит к увеличению собственного капитала. Корректировку в эту ситуацию могут внести расходы (если они будут иметь место). Тогда ситуацию следует рассматривать более широко. Но в общем виде все – же можно утверждать, что норма П(с)БУ 32 выполняется, опосредованно, через счет прибылей и убытков. Значит, основания для признания объекта ИН, даже не передаваемого в операционную аренду (т.е. при отсутствии поступлений арендных платежей), есть.

Пример 3. Объект инвестиционной недвижимости является бесплатно полученным необоротным активом.

Предприятие “Успех” получило бесплатно от предприятия “Удача” объект основных средств “Здание”, использование которого в операционной деятельности предприятия не планируется. Стоимость объекта – 100 000 грн. Объект признан ИН.

Отражение операций, относящихся к признанию объекта “Здание” ИН, отразим в Таблице 4.

Таблица 4.

№ пп	Наименование операции	Данные бухгалтерского учета		
		Дт	Кт	Сумма, грн.
1	2	3	4	5
1	Отражена справедливая стоимость безвозмездно полученного объекта ИН “Здание”	152	424	100 000
2	Объект “Здание” признан ИН, введен в эксплуатацию	100	152	100 000

Подводя итог проведенному исследованию сделаем акцент на том, что рассматриваемые вопросы являются такими, относительно которых П(с)БУ 32 не содержит ни отдельных норм, ни комментариев. Нет пока и дополнительных пояснений со стороны МФУ. По этой причине найденные аргументированные, построенные на общих нормах П(с)БУ, других бухгалтерских нормативных документах и логике ответы являются на сегодняшний день такими, которыми можно руководствоваться в практической деятельности предприятиям, имеющим в составе своих активов инвестиционную недвижимость.

НОРМАТИВНАЯ БАЗА:

1. Инструкция № 291 – Инструкция о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций, утвержденная приказом Минфина от 30.11.99 г. № 291.

2. П(С)БУ 1 – Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 “Общие требования к финансовой отчетности”, утвержденное приказом Минфина от 31.03.99 г. № 87.

3. П(С)БУ 2 – Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 “Баланс”, утвержденное приказом Минфина от 31.03.99 г. № 87.

4. П(С)БУ 7 – Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 “Основные средства”, утвержденное приказом Минфина от 27.04.2000 г. № 92.

5. П(С)БУ 31 – Положение (стандарт) бухгалтерского учета 31 “Финансовые расходы”, утвержденное приказом Минфина от 28.04.2006 г. № 415.

6. П(С)БУ 32 – Положение (стандарт) бухгалтерского учета 32 “Инвестиционная недвижимость”, утвержденное приказом Минфина от 02.07.2007 г. № 779.