

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З УПРАВЛІННЯ НЕРУХОМИМ МАЙНОМ

Проведено критичний аналіз організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій з управління нерухомого майна в Україні

Постановка проблеми. Правильна організація обліку операцій довірчого управління майном відіграє важливу роль в забезпеченні створення інформаційної бази для організації контролю та прийняття рішень щодо ефективного використання власності. При цьому організація обліку повинна максимально сприяти вирішенню питань методики облікового процесу і давати можливості для створення облікових інформаційних потоків, що сприяють системі управління нерухомим майном загалом.

Метою дослідження є проведення критичного аналізу організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій з управління нерухомим майном.

Інформаційна база і методика дослідження. Науковий інтерес до питання облікового відображення операцій з управління майном спостерігається у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Н. Безсмертної, В. Вітрянського, Є. Губи, Л. Міхєєвої, А. Медведєва, В. Ржаніциної, Т. Столбунової та ін.

Виклад основного матеріалу. Потреба вивчення питань обліку операцій довірчого управління нерухомим майном та належна організація облікових робіт має високу актуальність, адже ринкові умови реформування власності в Україні, що спричинили появу інституту довірчого управління, зумовили зростання операцій із передачі нерухомого майна в управління для отримання гарантованого прибутку. При цьому управитель майна повинен здійснювати його так, щоб забезпечити його збереження, зворотність та отримання прибутку. Відповідно визначення управління нерухомим майном як специфічного об'єкта обліку передбачає побудову ефективної системи його обліку.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [1] відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покладається на власника підприємства, а всі питання, щодо організації обліку належать до його компетенції. Саме від правильної та чіткої організації бухгалтерського обліку залежить якість та своєчасність облікової та звітної інформації, що передається для прийняття управлінських рішень. Поряд з тим, ефективність управлінських рішень, спрямованих на виконання бізнес-плану та поліпшення фінансового стану підприємств значною мірою залежить саме від раціональної організації обліку контролю та аналізу.

Організація бухгалтерського обліку операцій з довірчого управління нерухомістю охоплює інформаційне, матеріально-технічне, кадрове та інше забезпечення здійснення облікового процесу. На практиці поєднання принципів та методів організації обліку реалізується у формі наказу про облікову політику, який є основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим документом підприємства та основою для організації бухгалтерського обліку. Змістовно облікова політика має розкривати бухгалтерську процедуру оброблення даних про факти передачі нерухомості в довірче управління [4, С. 152].

Крім того облікова політика повинна забезпечувати цілісність в організації та повноту обліку, включаючи три його складові (рис. 1).

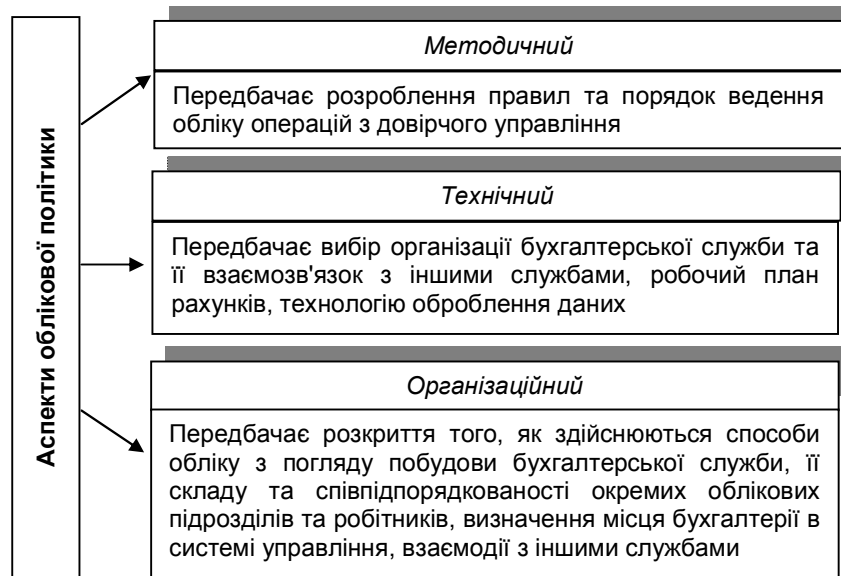


Рис. 1. Складові облікової політики

Відповідно формуючи облікову політику з певного питання організації обліку підприємство повинно керуватися нормативними та законодавчими актами.

Щодо технологічного аспекту облікової політики з обліку операцій довірчого управління нерухомістю, то основними її складовими є:

- рахунки обліку нерухомого майна в довірчому управлінні;
- технологія оброблення даних (послідовність збору, фіксації, оброблення інформації щодо обліку операцій довірчого управління);
- форма бухгалтерського обліку.

Організація обліку операцій довірчого управління нерухомим майном може включати наступні елементи:

- визначення у посадовій інструкції обов'язків працівників бухгалтерії та головного бухгалтера щодо організації обліку операцій довірчого управління нерухомістю;
- встановлення схеми документообігу для передачі майна в довірче управління;
- технічне забезпечення щодо обліку операцій довірчого управління нерухомістю;
- інші рішення необхідні для організації обліку операцій довірчого управління нерухомістю.

Відповідно перелік складових організаційної роботи може бути відображений не лише в одному Наказі про облікову політику підприємства, що в свою чергу зумовлює необхідність розроблення певних внутрішньогосподарських бухгалтерських стандартів або інструкцій. Крім того, облікову політику щодо обліку операцій довірчого управління нерухомим майном можна трактувати як систему внутрішньої документації за відповідними ділянками обліку та визначену послідовність і порядок відображення даних операцій в обліку.

Облікова політика підприємства визначають як систему принципів, методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що розробляється на основі аналізу

фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання і відповідає його фінансовим цілям. Основною метою облікової політики є забезпечення якісною і кількісною обліково-економічною інформацією про основні засади фінансово-господарської діяльності підприємства [5].

Облікова політика підприємства повинна враховувати всі принципи бухгалтерського обліку, які передбачено Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", а також передбачати всі важливі аспекти діяльності підприємства. Відповідно формування облікової політики щодо обліку операцій довірчого управління може здійснюватись за наступними напрямками (табл. 1)

Таблиця 1. Напрями розробки облікової політики щодо обліку операцій довірчого управління

№ з/п	Напрями розробки облікової політики	Коротка характеристика
1	Збір нормативних документів, які регулюють порядок відображення в обліку операцій довірчого управління нерухомим майном	Цивільний кодекс та відповідні закони, які регулюють облік операцій довірчого управління
2	Технологічні особливості ведення обліку	Відповідні способи отримання, обробки і передачі даних
3	Відокремлені об'єкти обліку нерухомого майна	Земельні ділянки; підприємство як єдиний майновий комплекс; житлові будинки; квартири; будівлі; споруди; приміщення

Таким чином, при формуванні облікової політики щодо обліку операцій довірчого управління можна виділити наступні її елементи: виокремлення майна в довірчому управлінні та відображення його на балансі; відображення в бухгалтерському обліку операцій з нерухомим майном переданим установником в довірче управління; контроль збереження майна, прийнятого в довірче управління; порядок здійснення поліпшень нерухомого майна, отриманого в довірче управління; вибір методу нарахування амортизації на нерухоме майно, отримане в довірче управління; розробка робочого плану рахунків для бухгалтерського обліку операцій довірчого управління (табл. 2).

Таблиця 2. Елементи облікової політики підприємства щодо обліку операцій довірчого управління

№ з/п	Елемент облікової політики	Характеристика елемента облікової політики
1	2	3
1	Виокремлення майна в довірчому управлінні та відображення його на балансі	Майно, передане в управління, має бути відокремлене від іншого майна установника управління та від майна управителя. Майно, передане в управління, має обліковуватися в управителя на окремому балансі, і щодо нього ведеться окремий облік. Розрахунки, пов'язані з управлінням майном, здійснюються на окремому банківському рахунку. В Наказі про облікову політику доцільно передбачити особливості виділення окремого балансу: або з окремим веденням обліку, складенням окремого балансу з подальшою консолідацією; або за допомогою ведення аналітичного обліку з подальшим вирізненням окремого балансу

Продовження табл. 2

1	2	3
2	Відображення в бухгалтерському обліку операцій з нерухомим майном переданим установником в довірче управління	В Наказі про облікову політику доцільно передбачити порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій довірчого управління нерухомим майном, зокрема, щодо відображення отриманого в довірче управління майна на позабалансових рахунках
3	Контроль збереження майна, прийнятого в довірче управління	Контроль збереження цього майна здійснюється систематично шляхом проведення інвентаризації, що потребує окремого обліку
4	Порядок здійснення поліпшень нерухомого майна, отриманого в довірче управління	Кожний вид капітальних вкладень потребує відповідного проведення у системі рахунків. Тільки в такому випадку можна забезпечити якісний контроль за своєчасним відтворенням нерухомості
5	Вибір методу нарахування амортизації на нерухоме майно отримане в довірче управління	Підприємство самостійно визначає облікову політику щодо нарахування амортизації. Обмеження існує тільки щодо установлення строків корисного використання. Оскільки облік майна в довірчому управлінні слід вести окремо від власного майна, на рахунку 13 необхідно передбачити окремі аналітичні рахунки для обліку амортизації майна, отриманого за договором довірчого управління. Однак метод нарахування амортизації може бути обумовлений в самому договорі
6	Розробка робочого плану рахунків для бухгалтерського обліку операцій управління	Передбачає введення окремих субрахунків та аналітичних рахунків для забезпечення відокремленого обліку майна в довірчому управлінні та інформаційного забезпечення, щодо відповідних об'єктів обліку

Систематизовано на основі [8], [7]

Відповідно, організація обліку операцій довірчого управління нерухомим майном повинна забезпечувати достовірне відображення результатів даних операцій у звітності підприємства. Однак розроблені форми фінансової звітності не повністю задовольняють потреби користувачів, зокрема керівництва та управлінського персоналу. Тому доцільним є розроблення форм внутрішньої звітності про операції довірчого управління нерухомістю, оскільки саме така звітність може надати керівнику інформацію про доцільність та ефективність здійснення даних операцій.

На сьогоднішній день немає розроблених форм внутрішньої звітності про довірче управління майном, тому їх розробка є прерогативою самого підприємства, при цьому дані форми повинні містити достатній комплекс інформації, забезпечувати здійснення подальшого планування.

Таким чином, цивільно-правова основа для договорів довірчого управління в основному вже створена, а регламентації бухгалтерського обліку немає.

Російське та українське законодавство встановлює вимоги, щодо відокремлення майна, отриманого управителем в довірче управління, від його власного та обліку отриманого майна на окремому балансі, однак в Російській Федерації на відміну від України розроблено "Вказівки щодо відображення в бухгалтерському обліку організацій операцій, пов'язаних із здійсненням договору довірчого управління майном", де зазначено, що при передачі об'єктів майна в довірче управління їх вартість приймається рівною обліковій оцінці в обліку установника управління на дату вступу договору в силу. Підтвердженням

отримання майна, переданого в довірче управління, може бути повідомлення про оприбуткування майна або первинний обліковий документ з поміткою “Д.У.” (копія накладної, акт прийому – передачі і т. п.).

Таким чином, в Україні на державному рівні не розроблено жодних методичних рекомендацій, які б давали роз'яснення, щодо облікового відображення вказаних операцій. Тобто виникає ситуація, коли господарський договір законодавчо передбачений, а роз'яснення щодо особливостей його відображення в бухгалтерському обліку не дано.

Щодо порядку складання бухгалтерської звітності установником управління, то до неї мають бути повністю включені дані, представлені управителем, про активи, зобов'язання, доходи, витрати та інші показники.

Деякі дослідники вважають, що підприємство-установник управління, яке має у власності нерухоме майно, яке не використовує у своїй господарській діяльності, а використовує для передачі в довірче управління, відповідно до договору про управління нерухомим майном, має ознаки інвестиційної нерухомості. Визначення і облік якої регламентується П(С)БО 32 “Інвестиційна нерухомість”.

Щодо вимог Цивільного Кодексу [8], то ст. 1030 визначено, що майно, передане в управління, має бути відокремлене від іншого майна установника управління та від майна управителя. Передане в управління майно повинно обліковуватися в управителя на окремому балансі, і щодо нього ведеться окремий облік.

Щодо окремого балансу довірчого управління, то він має ряд відмінних особливостей:

- обов'язковість виділення і ведення, що витікає із природи договірних відносин довірчого управління;
- приналежність до звітності установника управління;
- складання від імені управителя (із зазначенням його статусу), пов'язаного із установником управління тільки договірними відносинами – тобто облік веде управитель;
- на підставі даних обліку повинні бути визначені всі необхідні показники для включення в єдину бухгалтерську звітність установника управління.

Окремі дослідники вважають, що наведена норма щодо обліку такого майна на окремому балансі на сьогодні не відповідає вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку. Це підтверджується Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [2], яка передбачає облік майна, що надійшло в довірче управління, на позабалансовому субрахунку 025.

Згідно зі змінами, внесеними до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зокрема рахунок 025 “Майно в довірчому управлінні” було перейменовано на “Матеріальні цінності довірителя” та визначено, що на даному позабалансовому рахунку повіреним ведеться облік товарно-матеріальних цінностей, які надійшли повіреному від третіх осіб при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення. Аналітичний облік ведеться за назвою товарно-матеріальних цінностей, місцезнаходженням і довірцями. Крім того, дана інструкція визначає, що на рахунках класу 1 “Необоротні активи” з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, а також отриманих у довірче управління.

Однак, О. Кушина [3, с. 105] зазначає, що вимоги Цивільного кодексу, щодо окремого обліку майна, прийнятого в управління і відображення його на окремому балансі можна виконати і без спеціального ведення окремого балансу. Аналітичний облік майна, що отримане в довірче управління, дозволяє вирізнити окремий облік та окремий баланс із розкриттям інформації у примітках до звітності.

На думку В. Ржаніциної [6], протягом терміну довірчого управління амортизацію по переданому активу на відокремленому балансі нараховує управитель (з використанням тих же норм та термінів, які застосовувалися до передачі). При поверненні активів з довірчого управління здійснюються зворотні записи, причому сума амортизації приймається рівною тій, що склалася на дату закінчення договору.

Виходячи з норм Цивільного кодексу, за якими передача в управління майна не тягне переходу права власності до управителя, майно передане в управління залишається на балансі установника управління і відображається за зміною аналітичних рахунків обліку даного майна. Відповідно управитель не може відображати отримане в управління майно на балансових рахунках, оскільки до нього не переходить права власності на дане майно. Тому більш раціональним буде варіант, за яким вартість майна отриманого в управління відображається на субрахунку 025.

Не менш важливою є норма ст. 1034 ЦКУ: “Вигоди від майна, що передане в управління, належать установникові управління” [8]. Крім того, передбачено, що управитель має право на відшкодування необхідних витрат, зроблених ним у зв'язку з управлінням майном, дана стаття також передбачає право управителя на плату, встановлену договором. Управитель майном, якщо це обумовлено договором, має право відраховувати належні йому відповідно до частини першої цієї статті грошові суми безпосередньо з доходів від використання майна, переданого в управління. Таким чином, доходи від управління майном та витрати, пов'язані з управлінням таким майном, які відшкодовуються установником управління, не знайдуть свого відображення у звіті про фінансові результати управителя. В той час як плата за управління майном є доходом управителя та має бути відображена у звіті про фінансові результати.

Розглянемо облік операцій за договором управління майном в установника управління та управителя. Припустимо, управитель передає предмет договору управління майном в оренду, а установник управління відшкодовує комунальні послуги (табл. 3).

Таблиця 3. Відображення операцій з довірчого управління нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<i>В установника управління</i>			
1	Передано майно в управління	10/У	10
2	Відображено зобов'язання за договором управління майном	183	55
3	Відображено зміну зобов'язань у зв'язку з нарахуванням амортизації управителем	55	183
4	Нараховано дохід від управління нерухомістю	377	746
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	746	643
6	Відображено витати на комунальні послуги, які відшкодовуються управителю	977	685
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685

Продовження табл. 3

1	2	3	4
8	Отримано від управителя кошти як дохід від управління майном за вирахуванням відшкодованих втрат	311	685
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Здійснено взаємозалік заборгованості	685	377
11	Відображено собівартість послуг управителя	977	685
12	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
13	Перераховано винагороду управителю	685	311
<i>В управителя</i>			
1	Отримано майно в управління	025	-
2	Нараховано орендну плату за користування майном	377	703
3	Відображено податкові зобов'язання	643	641
4	Відображено поточне зобов'язання у розмірі суми доходу установника управління	704	685
5	Отримано від орендарів орендні платежі	311	377
6	Відображено оплату за комунальні послуги	371	311
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
8	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість "переданих" установник у управління комунальних послуг на підставі звіту управителя	643	641
9	Зараховано заборгованості з податкових розрахунків з ПДВ у вартості комунальних послуг	644	643
10	Відшкодовано витрати управителя з доходів від використання майна прийнятого в довірче управління	685	371
11	Перераховано установнику суму доходів від управління майном за вирахуванням відшкодованих втрат	685	311
12	Відображено податковий кредит з ПДВ, виходячи з доходів отриманих від оренди	641	644
13	Здійснено зарахування податкових розрахунків з ПДВ	644	643
14	Нараховано амортизацію на отримане в управління майно	977	131
15	Нараховано дохід від використовуюваного в управлінні майна (при цьому заборгованість перед установником управління зменшується на суму нарахованої амортизації)	55	746
16	Нараховано винагороду управителя	361	703
17	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
18	Отримано винагороду	311	361

Систематизовано на основі [3, с. 106]

Управитель представляє засновнику управління та вигодонабувачу звіт про свою діяльність в строки та в порядку, що встановлені договором довірчого управління майном. При поданні звіту, а також відомостей про активи, зобов'язання, доходи та витрати, отриманих при виконанні договору, необхідно враховувати вимоги податкового законодавства про своєчасність обчислення податків та подання податкової звітності.

Висновки та пропозиції. Організація процесу облікового відображення будь-яких операцій не є регламентованою та повністю віднесена до компетенції самого суб'єкта господарювання. При цьому саме організація обліку є основою для ефективного функціонування бухгалтерської служби підприємства, а також забезпечення повноти, достовірності та своєчасності бухгалтерського обліку, його відповідності вимогам законодавчих та нормативних актів. Саме тому здійснення ефективної організації обліку та затвердження облікової політики є підґрунтям для відображення в обліку певних специфічних операцій, зокрема управління нерухомим майном.

Ефективна організація обліку операцій з управління нерухомим майном забезпечить ефективне управління на підприємстві процесом передачі такого майна в управління. Відповідно своєчасне надання інформації про операції з довірчого управління надасть змогу визначити доцільність та ефективність здійснення даних операцій, внести корективи до проведення договірної політики, а також вжити заходів, щодо недопущення невігідних для суб'єкта господарювання операцій. Тому доцільним є передбачення всіх суперечливих аспектів обліку операцій з довірчого управління нерухомим майном в Наказі про облікову політику та впровадження відповідних форм внутрішньої звітності, що будуть містити комплекс додаткової інформації за даними операціями з метою полегшення прийняття управлінських рішень.

В бухгалтерському обліку майно, передане в управління, повинно бути відокремлене від іншого майна установника управління та від майна управителя. Управитель має обліковувати майно, отримане в управління, на окремому балансі, і вести щодо нього окремий облік, що й обумовлює організаційно-методичні особливості відображення довірчої власності в системі бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.1999 р.

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0893-99>.

3. Кушина О. Управління нерухомістю: правові, податкові та бухгалтерські аспекти / О. Кушина // Багатогранний облік: операції з нерухомістю. – 2010. – №5. – С. 105-106.

4. Марушко Н.С. Деякі аспекти організації обліку залученого капіталу / Н.С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.10 – С. 50-160.

5. Облікова політика підприємств та принципи її побудови / О.Т. Бровко, А.В. Непиталюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/NIO_2007/Economics/18176.doc.htm.

6. Ржаницына В.С. Довірче управління – вказівки є, а ясності немає / В.С. Ржаницына // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=735&print=Y>.

7. Ткачук Г.О. Оренда майна цілісного майнового комплексу: проблеми бухгалтерського обліку / Г.О. Ткачук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekhp/2009_3/st11.pdf.

8. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року N 435-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15&p=1309777145427360>.

СУПРУНОВА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

МИХАЛЬЧИШИНА Лариса Гаврилівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 20.08.11 р.