

УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ ОБ'ЄКТІВ НЕРУХОМОГО МАЙНА В КОНТЕКСТІ ТЕОРІЇ ПРАВА ВЛАСНОСТІ

В.В. Бондарчук

Житомирський державний технологічний університет, Житомир, Україна

Бондарчук В.В. Бухгалтерський облік надходження об'єктів нерухомого майна в контексті теорії права власності.

У статті встановлено невідповідність існуючої методики обліку надходження нерухомого майна положенням теорії прав власності, досліджено вплив врахування положень теорії прав власності на облікове відображення операцій з надходження об'єктів нерухомого майна різними шляхами. Розроблено методику відображення в системі бухгалтерського обліку надходження нерухомого майна, що враховує положення теорії прав власності.

Ключові слова: нерухоме майно, основні засоби

Бондарчук В.В. Бухгалтерский учет поступления объектов недвижимого имущества в контексте теории права собственности.

В статье установлено несоответствие существующей методики учета поступления недвижимости положением теории прав собственности, исследовано влияние положений теории прав собственности на учетное отражение операций по поступлению объектов недвижимого имущества разными путями. Разработана методика отражения в системе бухгалтерского учета поступления недвижимого имущества, учитывающая положения теории прав собственности.

Ключевые слова: недвижимость, основные средства

Bondarchuk V.V. Accounting for inflow of real estate in the context of the theory of property rights.

The contradiction between accounting for inflow of real estate and the theory of property rights has been determined in the article; impact of the theory of property rights on accounting for inflow of real estate by different ways has been researched. The method of accounting for income of real estate, that taking into account the theory of property rights, has been developed.

Keywords: real estate, fixed assets.

Однією із складових основних засобів є нерухоме майно, що має велике значення у розвитку вітчизняних підприємств та займає значне місце серед факторів становлення національної економіки та об'єктів в бухгалтерському обліку. Значний вплив на формування економічних відносин та системи облікового відображення нерухомого майна стали трансформаційні перетворення, що відбувались у 90-х роках ХХ ст. Вони були представлені приватизаційними процесами і значним чином були орієнтовані саме на трансформацію інституту власності в Україні, а одним із інструментів таких перетворень були об'єкти нерухомого майна. Розвиток та трансформація прав власності були предметом дослідження західних вчених, що вилилися у теорію прав власності. Необхідність врахування теорії прав власності у розвитку бухгалтерського обліку в Україні зумовлює актуальність даного дослідження.

Мета статті визначити вплив теорії прав власності на бухгалтерський облік операцій з надходження нерухомого майна підприємств та розробити методику бухгалтерського обліку операцій з надходження об'єктів нерухомого майна, що враховує положення теорії прав власності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Дослідженням питання бухгалтерського обліку об'єктів нерухомого майна є відносно новим для вітчизняної науки про бухгалтерський облік, оскільки нерухоме майно розглядалось не як окремий об'єкт, а у складі основних засобів. Дослідженням бухгалтерського обліку операцій з інвестиційною нерухомістю займалися такі вчені, як Л.Т. Богущка [1], І.М. Бурденко [2], О. Варенич, А. Шаповалова [3], С.Ф. Голов [4], М. Жежера [5], О. Золотухін [7], О. Міронова [8], В. Пархоменко [9], І. Чалий [10], Л.В. Чижевська [11]. Питанням дослідження операцій з основними засобами займалися С.Ф. Голов, Т.Н. Кондрашова, О.П. Скирпан, Т.М. Ткаченко, О.Ф. Вербило, О.В. Басенко, О.І. Єрмак, І.В. Шкураг, Ю.Є. Глинський, М.В. Півторак, Д.Г. Тростенюк, В.С. Лень, О.В. Зінкевич, Н.Ю. Медведева.

Викладення основного матеріалу дослідження

На сьогодні трансформація інституту власності в Україні все ще продовжується і перед бухгалтерами виникають нові завдання щодо її

облікового відображення. Трансформаційні процеси в економіці щодо розподілу та перерозподілу прав власності відбуваються в контексті купівлі-продажу активів, значне місце серед яких займає нерухоме майно.

На даний час критерії визнання активів у бухгалтерському обліку зазнають змін. Якщо донедавна необхідною умовою визнання активів було володіння підприємством таким активом, то тепер достатньо лише права контролю підприємства над ним. Така трансформація порядку визнання активів свідчить про зміну інституту

власності, що впливає на систему бухгалтерського обліку, оскільки змінюються умови визнання активів, а, відповідно, і момент їх оприбуткування на баланс та всю методику облікового відображення операцій з надходження об'єктів нерухомого майна на підприємство.

Враховуючи умови функціонування вітчизняних підприємств та особливості національної економічної системи можемо виділити наступні шляхи надходження об'єктів нерухомого майна на підприємство, які мають свої особливості відображення в бухгалтерському обліку (Табл. 1).

Таблиця 1. Шляхи надходження нерухомого майна на

Шлях надходження	Коротка характеристика			
Приватизація	Придбання об'єктів, що знаходяться в державній власності для виставлені на приватизації			
Отримання в лізинг	Надходження об'єкта в оперативний лізинг із його подальшим поверненням або придбання у фінансовий лізинг із викупом самого об'єкта			
Безоплатне надходження	Отримання в подарунок або на безоплатній основі			
Обмін на активи	Надходження в результаті обміну на подібні або на неподібні активи			
Внесок до статутного капіталу	Отримання від засновників або інших підприємств в рахунок збільшення статутного капіталу			
Створення власними силами	Виготовлення або створення об'єкта господарським або підрядним способом			
Придбання	Придбання за плату (в обмін на грошові кошти)			
Роки	Впровадження нових технологічних процесів, %	в т.ч. ресурсозберігаючі технології виробництва	Освоєння виробництва інноваційної продукції	в т.ч. нові види техніки
2005	49,6	25,7	77,8	19,3
2006	27,2	16,1	46,6	15,4
2007	43,4	24,2	47,6	15,0
2008	44,4	24,1	57,5	17,3
2009	38,3	18,2	52,0	15,9
2010	42,9	16,7	50,5	15,9
2011	45,6	18,1	55,6	16,4

Розглянемо шляхи надходження нерухомого майна, у яких не враховано положення теорії прав власності та з'ясуємо, які наслідки це має і як зміниться система обліку, якщо положення теорії прав власності будуть враховані.

Відображення приватизації об'єктів нерухомого майна у бухгалтерському обліку залежить від способу, яким була проведена приватизація. Якщо об'єкт нерухомості був приватизований як окремий об'єкт, то в бухгалтерському обліку відображається процес придбання основного засобу. При цьому є можливими три варіанти результату придбання.

— Купівельна вартість об'єкта дорівнює його вартості відповідно до передаточного балансу. В цьому випадку уся сума придбання переноситься до первісної вартості придбаного об'єкта нерухомості та відображається у складі основних засобів підприємства;

— Сума придбання нерухомого майна перевищує його вартість відповідно до передаточного балансу. В такому випадку сума придбання розподіляється на дві частини: вартість придбання в сумі вартості об'єкта відповідно до передаточного балансу відноситься до його

первісної вартості, а сума перевищення відноситься до складу гудвілу при приватизації;

— Сума придбання об'єкта нерухомого майна менша за його вартість відповідно до передаточного балансу. В такому разі сума придбання відноситься до первісної вартості придбаного об'єкта, а різниця відноситься до доходів майбутніх періодів, після чого рівномірно списується на фінансовий результат.

Вважаємо, що при придбанні об'єкта нерухомого майна гудвіл виникає не може, оскільки цілісний майновий комплекс представляє собою сукупність основних засобів, а гудвіл виникає при придбанні нематеріальних активів – торгових марок тощо. Згідно з п. 8 П(с)БО 7 до первісної вартості основних засобів включається купівельна вартість активів, тобто уся сума придбання цілісного майнового комплексу є його первісною вартістю. Таким чином, сума перевищення купівельної вартості над балансовою вартістю у передаточному балансі повинна бути віднесена до первісної вартості приватизованого нерухомого майна, а не включатися до позитивного гудвілу при приватизації.

Аналогічним чином слід розглядати ситуацію із виникненням доходів майбутніх періодів при перевищенні балансової вартості нерухомого майна над його купівельною вартістю. За діючою методикою виникають доходи майбутніх періодів, проте якщо розглядати дану ситуацію з економічної точки зору, то фактично підприємство в ході приватизації сплатило кошти лише за частину майнового комплексу, а інша частина надійшла безоплатно. Таким чином, в обліку слід відобразити безоплатне надходження активів на суму перевищення балансової вартості нерухомого майна над його купівельною вартістю.

Якщо об'єкт нерухомого майна виготовлений власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи для реалізації, то при переведенні оборотних активів (товарів, готової продукції тощо) до основних засобів первісна вартість основних засобів дорівнює собівартості цих активів, яка визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати».

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а отже, і до собівартості створення об'єктів нерухомого майна, включаються загальновиробничі витрати. Проте існує проблема із розподілом та обліковим відображенням таких витрат, що за своєю структурою можуть бути класифіковані як загальновиробничі, але до виготовлення продукції (робіт, послуг) ніякого відношення не мають, а є витратами, пов'язаними зі створенням об'єктів нерухомого майна. На нашу думку, такі витрати мають бути включені до первісної вартості об'єктів нерухомого майна, що створюються власними силами. При цьому виникає питання розподілу таких витрат. Вважаємо за доцільне скористатися вже існуючим підходом до розподілу загальновиробничих витрат на основі

заробітної плати працівників, що були задіяні у виготовленні або створенні такого об'єкта.

Якщо об'єкти нерухомого майна купуються за рахунок кредитів банку або іншого позикового капіталу (частково або повністю), то до первісної вартості не включаються затрати на сплату відсотків за користування кредитом. Виняток становлять витрати зі сплати відсотків за кредитом на створення кваліфікаційного активу. Вважаємо, що відсотки за кредит, що був взятий для створення або придбання об'єкта нерухомого майна також повинні включатися до первісної вартості такого нерухомого майна. Розглядаючи економічну сутність даного процесу, відмітимо, що відсотки за кредит є платою за користування грошовими коштами, за які було придбано об'єкт і ця плата є одним із факторів, що забезпечують надходження об'єкта нерухомого майна на підприємство. Витрати на сплату відсотків повинні розглядатись аналогічно витратам на монтаж, налагодження, юридичне оформлення, без понесення яких об'єкт не може використовуватись за призначенням.

Існуюча методика обліку надходження основних засобів на умовах фінансової оренди не враховує положень теорії прав власності. Об'єкт нерухомого майна, що взятий у фінансову оренду одразу оприбутковується та відображається в системі бухгалтерського обліку, хоча він підприємству ще не належить, а усі права щодо цього об'єкта належать орендодавцю. Лише після сплати останнього платежу орендар має право поставити такий об'єкт на баланс. З іншої сторони, лізингові платежі по договору фінансової оренди включають компенсацію вартості самого майна та плату за його використання. Фактично орендар з кожним платежем набуває частини прав власності на предмет фінансового лізингу.

Для вирішення цього питання, пропонуємо наступну методику відображення придбання нерухомого майна у фінансовий лізинг. Відповідно до графіка сплати лізингових платежів, сума щомісячної сплати лізингових платежів накопичується на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» із відповідним аналітичним розрізом 152.1 «Придбання основних засобів у фінансову оренду». Після сплати усіх платежів об'єкт нерухомого майна оприбутковується на баланс на відповідний субрахунок у складі рахунку 10 «Основні засоби». При цьому, у орендаря не виникає зобов'язань з нарахування амортизації на орендоване нерухоме майно. Сума щомісячної винагороди орендодавцю формує первісну вартість об'єкта, який взято у фінансову оренду, оскільки без здійснення цих платежів підприємство не змогло б придбати такий об'єкт нерухомого майна.

При безоплатному отриманні нерухомого майна підприємство не компенсує вартості об'єкта підприємству, що передає права на володіння ним, тобто справедлива вартість отриманого активу зараховується до складу основних засобів. Якщо у підприємства виникають витрати (на монтаж, пу-сконалагоджувальні та інші роботи), то вони вра-

ховуються на рахунку 15, тобто окремо від вартості безоплатно отриманого об'єкта, яка вже обліковується на рахунку 10. При цьому виникає невідповідність вимогам П(С)БО 7, оскільки не можна зарахувати до статті основних засобів об'єкт, який не можна вважати придатним до експлуатації (при відсутності акту введення в експлуатацію) або таким, що вже експлуатується.

Таким чином, під безоплатним отриманням нерухомого майна розуміється отримання об'єктів готових до експлуатації. А безоплатне отримання об'єктів у тому стані, в якому вони ще не є придатними до експлуатації – це безоплатне отримання капітальних інвестицій. В останньому випадку субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» використовується в кореспонденції з рахунком 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Виходячи із зазначеного, безоплатне отримання необоротних активів може відбуватися як у вигляді капітальних інвестицій (якщо передається необоротний матеріальний актив, що перед введенням в експлуатацію потребує додаткових вкла-

день за рахунок набувача прав на володіння цим активом), так і у вигляді нерухомого майна (якщо передається необоротний матеріальний актив цілком готовий до експлуатації за призначенням).

У зв'язку з тим, що в бухгалтерському обліку вартість безоплатно отриманих необоротних активів відноситься до додаткового капіталу і амортизація на таке нерухоме майно, відповідно до вимог Податкового кодексу, не нараховується, витрати, понесені на доведення об'єкта нерухомого майна до стану, придатного до використання доцільно обліковувати на окремому субрахунку в складі рахунку, на якому обліковується такий об'єкт нерухомого майна. При цьому, вартість безоплатно одержаного нерухомого майна згідно податкового законодавства не амортизується, а витрати, понесені на доведення об'єкта до стану придатного до використання – підлягають амортизації.

На основі проведеного дослідження можемо побудувати модель бухгалтерського обліку надходження об'єктів нерухомого майна (рис. 1).



Рис. 1. Модель обліку надходження нерухомого майна із врахуванням положень теорії прав власності

У розробленій моделі враховано положення теорії прав власності, що відобразилося у моменті

передачі прав власності на об'єкт нерухомого майна. Так, за існуючою методикою, різниця між

вартістю приватизації нерухомого майна та його вартістю у передаточному балансі відноситься до позитивного гудвілу при придбанні. Ми пропонуємо таку різницю включати до первісної вартості об'єкта нерухомості, оскільки при приватизації підприємство не придбавало ділової репутації іншого підприємства, а лише його матеріальні активи, що не мають гудвілу.

При передачі об'єкта нерухомості у фінансову оренду за існуючою методикою він одразу ставиться на баланс. На нашу думку це суперечить теорії прав власності, оскільки права власності на такий об'єкт переходять до лізингодержувача лише після сплати усіх лізингових платежів, а тому варто визнавати надходження нерухомого майна зі кожного лізингового платежу.

При безоплатному надходженні нерухомого майна, витрати на його доставку та монтаж не включаються до його первісної вартості, проте підприємство має право такі витрати амортизувати. Пропонуємо обліковувати їх у складі рахунку, на якому обліковується об'єкт нерухомості, що дозволить забезпечити формування достовірної інформації про майно підприємства.

При виготовлення нерухомого майна власними силами за існуючою методикою загально виробничі витрати не включаються до його вартості, проте вважаємо за доцільне включати їх до первісної вартості таких об'єктів за аналогією із виготовленням готової продукції підприємства.

Розроблена модель враховує положенням теорії прав власності, а її використання забезпечує формування достовірної інформації про нерухоме майно підприємства, що надходить різними способами.

Висновки та перспективи подальших досліджень

В результаті дослідження встановлено невідповідність існуючої методики бухгалтерського обліку надходження нерухомого майна на підприємство положенням теорії прав власності в частині моменту визнання прав власності на об'єкти нерухомого майна, що надходять на підприємство. Дана невідповідність проявляється у тому, що дати оприбуткування нерухомого майна на баланс та фактичної передачі прав власності на нього відрізняються. Розроблено модель бухгалтерського обліку надходження об'єктів нерухомого майна на підприємство, що враховує положення теорії прав власності, а саме забезпечує облікове відображення моменту фактичної передачі прав власності на об'єкт нерухомого майна або відображає частину вартості об'єкта, на яку підприємство має права власності в певний момент часу. Використання розробленої моделі забезпечує формування достовірної інформації про нерухоме майно для потреб управління.

Список літератури:

1. Богуцька Л.Т. Проблеми нормативно-правового регулювання обліку інвестиційної нерухомості в Україні / Л.Т. Богуцька // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. – 2009. – № 4. – С. 274-283.
2. Бурденко І.М. Методологічні основи обліку інвестиційної нерухомості / І.М. Бурденко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць. Т. 28. – Суми : УАБС НБУ, 2009. – 352 с. – С. 14–23
3. Веренич О. Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості [Текст] / О. Веренич, А. Шаповалова // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2009. - N1. - 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. 8-17.
5. Жежера М. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності // Бізнес бухгалтерія. – 2008. – № 29 (808) – С. 64-67
6. Закон України “Про приватизацію державного майна” № 2163-ХІІ від 04.03.1992 р. [Електронний ресурс]: офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2163-12> - назва з екрана
7. 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.
8. Міронова О.І. Інвестиційна нерухомість: бухоблік, оподаткування, страхування, оформлення та реєстрація прав власності / О.І. Міронова. – Харків: 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. Чалий І. Інвестиційна нерухомість: з чого розпочати / І. Чалий // Бізнес – Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2007. – № 47 (774). – С. 50-55.

11. Чижевская Л.В. Нормативное регулирование оценки инвестиционной недвижимости в бухгалтерском учете: национальный и международный уровни / Л.В. Чижевская // Международный бухгалтерский учет. - 17 (167) - 2011 май. - С. 36-45

Надано до редакції 15.10.2013

Бондарчук Віталій Вікторович / Vitaliy Bondarchuk
vitaliybondarchuk@rambler.ru

Посилання на статтю / Reference a Journal Article:

Бухгалтерський облік надходження об'єктів нерухомого майна в контексті теорії права власності. [Електронний ресурс] / В.В. Бондарчук // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 4 (9). – С. 214-219. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n4.html>