

ОБЛІКОВІ МОДЕЛІ ОПЕРАЦІЙ З НЕРУХОМІСТЮ

© Скоробогата Л.В., 2012

Досліджено обліковий контекст операцій з інвестиційною нерухомістю та розглянуто моделі формалізації таких операцій за концепцією динаміки вартості.

Account's context of operations with investment property was researched and models formalizing operations in concept dynamics of value was considered.

Актуальність теми дослідження. Для побудови в Україні сучасної високоефективної економіки важливим є вибір найпрогресивніших систем, типів і моделей регулювання підприємницької діяльності, форм і методів організації системи менеджменту, які б органічно застосовували стандарти, технології та процедури обліку, що поєднали в собі інновації теорії систем та концепції динаміки вартості.

Формування постіндустріального суспільства із домінуванням в ньому глобальних процесів інтелектуалізації зумовлює переосмислення системи господарювання та моделі управління, що і визначає концептуальне оновлення базового об'єкта бухгалтерського обліку – нерухомості.

Характеристиками успішності такої моделі управління, крім традиційних економічних та технологічних, будуть інтелектуальні та інвестиційні параметри, які відображають якості нерухомості як носія еволюційної власності. У такій ситуації інноваційні пріоритети забезпечуються за рахунок впорядкування власності й базуються на створенні, використанні та контролі майнових прав на нерухомість як основи подальшого розвитку та захисту бізнесу, а також потужного чинника зростання ринкової вартості підприємства.

У концепції динаміки вартості оцінка ринкової вартості підприємства здійснюється на основі ідентифікації активів, які визнані потенційними джерелами майбутніх економічних вигод [1].

Сучасні погляди на методику обліку нерухомості, критерії її визначення в форматі бухгалтерської звітності, згідно з якими активи оцінюють на основі дії ринкових сил вільної конкуренції, перебувають під впливом загальних норм П(С)БО та деталізованих правил податкового законодавства.

В обліковому аспекті нерухомість – це конкретні об'єкти необоротних ресурсів підприємства, з метою ведення бухгалтерського обліку відносно таких об'єктів реєструють господарські операції, а саме дії чи події, які викликають зміни в структурі активів, капіталу та зобов'язань.

Тому для обґрунтування облікової інтерпретації господарських операцій з нерухомістю необхідно визначити її наслідки за такими параметрами:

кваліфікаційні ознаки ідентифікації об'єктів нерухомості: форма існування; характер обороту, схеми участі у видах діяльності; джерело утворення;

процедури обліку нерухомості за схемами участі в господарській діяльності: операційна, інвестиційна, комерційна;

моделі обліку операцій з нерухомістю у форматі концепції динаміки вартості.

Саме ці теоретичні ідеї дали змогу удосконалити структуру нерухомості підприємства і виділити облікові моделі операцій з нерухомістю, що визначає економічну цінність бізнесу.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. Проблеми обліку операцій з нерухомістю належать до дискусійних питань, які активно почали досліджувати фахівці. У розробленні концептуальних аспектів обліку інвестиційної нерухомості як складової необоротних активів вагомий внесок зробили такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, В.М. Костюченко, В.М. Кужельний. В.В.Сопко та інші. Прикладними питаннями організації операцій з нерухомістю,

її оцінки, розвитку ринку нерухомості займалися такі зарубіжні та вітчизняні вчені-економісти: Генрі С. Харрисон, Говард Л. Цукерман, Джордж Д. Блевинс, І.Т. Балабанов, С.В. Грибовський.

Метою дослідження є імплантація концепції динамічної вартості до методологічних засад обліку нерухомості та обґрунтування облікових моделей формування інвестиційної вартості.

Невирішена частина загальної проблеми. Систематизація та узагальнення науково-прикладного доробку з питань обліку нерухомості вказує на необхідність розроблення прикладних облікових технологій, які враховують різне призначення нерухомості та нюанси облікових процедур. Вирішення означеної проблеми окреслює мету дослідження і полягає у:

формуванні облікової концепції оцінки руху об'єктів нерухомості в форматі: стандарти – процедури – технології;

моделюванні системи обліку операцій з нерухомістю за параметрами видів діяльності;

розробленні технологій обліку щодо об'єктів інвестиційної нерухомості, орієнтованих на використання економічних переваг.

Виклад основного матеріалу. Підставою ведення обліку операцій з нерухомістю та вихідним моментом його організації є осмислення юридичних засад, тим паче, що в бухгалтерському обліку категорія «нерухомість» стандартно не визначена, а використовується офіційно лише у зв'язку з інвестиційними активами в межах дії норм П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Як юридична категорія «нерухомість» також не до кінця з'ясована і є темою для наукових дискусій. Під нерухомістю зазвичай розуміють: капітальні споруди, будинки, мости, естакади тощо, тобто різні інженерні й архітектурні конструкції, побудовані на землі. Але юридично нерухомістю насамперед називають земельну ділянку, а тільки потім – «об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення» (ст. 181 ЦКУ). З цього приводу в теорії права тривають дискусії про те, чи є земельна ділянка і побудована на ній капітальна споруда єдиним цілісним об'єктом цивільних правовідносин, чи такі об'єкти – окремі одиниці, стосовно яких можливе укладання окремих правочинів.

З одного боку, його можна розглядати як обтяження земельної ділянки, тому що права на земельну ділянку переходять за об'єктом нерухомості, розташованим відповідно до чинного законодавства (ст. 377 ЦКУ, ст. 120 ЗКУ). З іншого боку, створення об'єкта нерухомості приватної власності породжує переважні права на земельну ділянку, усуває ризик земельного рейдерства і уможлиблює продаж земельної ділянки на аукціоні (ст. 134 ЗКУ).

У податковому законодавстві наведена дискусія позначилась на застосуванні теорії «єдиного об'єкта» в контексті формування податку на прибуток та теорії «окремих об'єктів» у питаннях визначення ПДВ.

Причини, які зумовили багатоаспектне тлумачення статусу нерухомості, – комерційна необхідність і економічна привабливість, а передумови такої аргументації визначені нормами ЦКУ (ст. 181): нерухомі речі, ураховуючи фактичні характеристики об'єктів; рухомі речі, на які поширюється режим нерухомого майна, відповідно до юридичних ознак; нерухомість.

Юридичні підходи до визначення критеріїв ідентифікації нерухомості виділили такі характерні ознаки, що застосовуються комплексно: факт розташування певного об'єкта на земельній ділянці; неможливість переміщення деяких об'єктів без знецінення або зміни їх призначення.

Юридичне визначення нерухомості, як і поширення статусу нерухомості на рухомі речі, забезпечує державну реєстрацію прав на зазначені об'єкти. З 16.03.2010 р. з набранням чинності нової редакції Закону України від 01.07.2004 № 1952 –ІУ «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» (у редакції Закону від 11.02.2010 р. № 1878-УІ) з'явилися нові вимоги й умови реєстрації речових прав на нерухоме майно. І більше, вперше на законодавчому рівні окреслено перелік об'єктів нерухомості, які визначаються і підлягають реєстрації.

Згідно з положенням ст. 5 цього Закону державній реєстрації підлягають права на об'єкти нерухомого майна, розташованого на земельній ділянці, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни призначення [2].

Земельна ділянка є частиною земної поверхні зі встановленими межами, певним розташуванням і визначеними правами щодо неї (ст 79 ЗКУ). Отже, розташування об'єкта на наведеній у натурі земельній ділянці, яка не має узгоджених меж, не обумовлює появу нерухомості, відповідно до визначення, наведеного у ст. 181 ЦКУ. Не можна зараховувати до нерухомості також об'єкти, розміщені в акваторії водоймищ, наприклад дебаркадери (пришвартовані судна, що використовують для стаціонарних цілей).

Перелік об'єктів нерухомості, права на які підлягають реєстрації, є вичерпним, зокрема: житлові будинки; квартири; будівлі; споруди; приміщення. Водночас у законодавстві є норми, які дозволяють доповнити його специфічними об'єктами з неоднозначним правовим статусом. До таких специфічних об'єктів можна зарахувати: цілісні майнові комплекси; об'єкти незавершеного будівництва; нерухомі об'єкти культурної спадщини; багаторічні зелені насадження.

Як правило, отриманню статусу нерухомості передують низка офіційних процедур: експертне обґрунтування технологічного взаємозв'язку об'єктів, що входять до його складу; визнання нерухомого активу об'єктом нерухомості у судовому порядку; реєстрація отриманого рішення суду в БТІ відповідно до Тимчасового положення про порядок державної реєстрації прав власності на нерухоме майно, затверджене наказом МІОУ від 07.02.2002 р. № 7/5.

Зазначений алгоритм дій доволі часто використовували для того, щоб надати статус нерухомості таким об'єктам, як: виноградникам зі шпалерами і проходами; лісовим ділянкам з тимчасовим спорудами (приміщеннями, егерськими будиночками), що розміщуються чітко відповідно до ст. 18 Лісового кодексу України (без здійснення будівництва) тощо.

Однак МІОУ не погоджується з таким підходом до реєстрації прав власності на нерухомість, про що свідчать «Методичні рекомендації стосовно визначення нерухомого майна, що знаходяться на земельних ділянках, права власності на які підлягають державній реєстрації», затверджені МІОУ від 14.04.2009 р. № 660/5.

Відповідно у рекомендаціях зазначено, що такі об'єкти, як водоймища, багаторічні насадження, асфальтне покриття, пірс тощо, не можна розглядати як окремі об'єкти нерухомості, що підлягають державній реєстрації. Як правило, такі об'єкти або є єдиним цілим із землею (наприклад, насадження), або складовою частиною складного об'єкта (наприклад, пірс) [3].

Процедура державної реєстрації прав проводиться після технічної інвентаризації об'єкта, права щодо якого реєструють. І тут виникає несподівана правова колізія: виявляється, інвентаризувати деякі специфічні об'єкти простіше, ніж низку будівель і споруд, що однозначно мають ознаки нерухомості. Наприклад, законодавчо врегульовано порядок інвентаризації: багаторічних зелених насаджень (Інструкція з інвентаризації зелених насаджень у населених пунктах України, затверджена наказом Держбуду від 24.12.2001 р. № 226); об'єктів незавершеного будівництва (Методичні рекомендації з питань технічної інвентаризації об'єктів нерухомого майна, затверджені наказом Держжитлокомунгоспу від 05.09.2003 р. № 146).

Водночас порядку технічної інвентаризації таких лінійних споруд, як магістральні трубопроводи, що пов'язані із земельною ділянкою, немає, і через це неможливо реєструвати права на ці об'єкти без «судового втручання».

Нерухомість в форматі бухгалтерського обліку перетворюється на певний об'єкт залежно від того, з якою метою підприємство утримує його на балансі (табл. 1).

Межа між обліковими категоріями, до яких можуть належати об'єкти нерухомості, досить суб'єктивна, як видно з табл. 1, тому фахівці мають певні можливості для маневру. Об'єкти нерухомості з однієї групи активів до іншої переводять на дату балансу. Правила переведення, хоч і не прямо, описані в нормах ПСБО – 27 «Необоротні активи, утримані для продажу, та припинена діяльність» та ПСБО – 32 «Інвестиційна нерухомість» [4, с.9; 5, с. 45].

Труднощі під час ідентифікації нерухомості виникають не тільки тоді, коли необхідно знайти межу між оборотним і оборотними активами, але й під час формування облікових груп у межах сукупності, підстави для проведення переоцінки, розрахунку зносу та визначення зменшення чи відновлення корисності об'єкта [6, с. 7–8]. Основні облікові процедури, які застосовують до об'єктів нерухомості залежно від участі в діяльності, та механізм їх проведення вказано в табл. 2.

У міжнародних стандартах модель собівартості, тобто облік об'єкта основних засобів за собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності, названа одним із альтернативних методів оцінки об'єкта нерухомості на

дату балансу, який спеціально прописується обліковою політикою підприємства (інший альтернативний варіант – модель переоцінки). Проте національні стандарти явно суперечать МСБО, оскільки підприємство згідно з ПСБО-7 «Основні засоби» зобов'язане амортизувати вартість основних засобів одночасно із застосуванням моделі переоцінки.

Таблиця 1

Критерії облікової ідентифікації об'єктів нерухомості активами

Критерії облікової ідентифікації	Види нерухомості залежно від участі в діяльності		
	Операційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість	Комерційна нерухомість (необоротні активи, утримані для продажу)
Визначення	Матеріальні активи, які утримують з метою використання у операційній діяльності і здійснення соціально-культурних функцій (п. 4, ПСБО-7)	Власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовані на землі, утримуються з метою орендних платежів, збільшення капіталу (п.4, ПСБО-32)	Визначення терміна у ПСБО 27 відсутнє. Необоротні активи, які не призначені для реалізації ... протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу) (п.4, ПСБО-2)
Класифікація	1.1. Земельні ділянки 1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої (п.5, ПСБО-7)	Стандартом не визначено, проте у примітках до фінансової звітності інформація подається за групами (п.34, ПСБО-32)	Стандартом не визначено, проте у примітках до фінансової звітності інформація подається за групами (п.2.4, ПСБО-27)
Спосіб отримання економічних вигод	Існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від використання об'єкта (п.6, ПСБО-7)	Очікується, що від використання об'єкта будуть отримані орендні платежі або збільшення капіталу (п.8, ПСБО-32)	Очікується, що вигоди будуть отримані від продажу, а не від прямого використання (п.1, ПСБО 27)
Строк використання	Більше від одного року або операційного циклу (якщо він довший за рік) (п.4, ПСБО-7)	ПСБО-32 прямої норми не містить	Продаж буде завершено протягом року з дати визнання об'єкта утриманим для продажу (п.1, ПСБО-27)
Можливість оцінки	Вартість об'єкта може бути достовірно визначена (п.6, ПСБО-7)	Первісна вартість об'єкта може бути достовірно визначена (п.8, ПСБО-32)	Здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості (п.1, ПСБО-27)
Додаткові критерії	За наявності ознак, за яких об'єкт може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування (п.6, ПСБО-32)		Готові до продажу у їх теперішньому стані; умови продажу звичайні для таких активів; ймовірність продажу підтверджується наявністю плану, укладеного контракту або активним просуванням на ринку (п.1, ПСБО-27)

Одна із рис цих механізмів маніпуляції з балансовими вартостями – різний характер визнаних доходів і витрат (у разі застосування переоцінки – інші доходи та витрати від звичайної діяльності, у разі оцінки за справедливою вартістю – інші операційні доходи та витрати). Крім того, процедура переоцінки потребує додаткового корегування суми накопиченої амортизації та постійного спостереження за її динамікою, з метою збереження історичного рівня балансової вартості.

МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» передбачає дві моделі оцінки інвестиційної нерухомості після первісного визнання: за собівартістю; за справедливою вартістю. Саме оцінка за

справедливою вартістю відображає економічну суть нерухомості та дає змогу сповна імпантувати концепцію динамічної вартості в облікову модель операцій з інвестиційною нерухомістю [7, с. 41].

Таблиця 2

Облікові процедури, які застосовують до об'єктів нерухомості залежно від участі в діяльності

Облікова процедура	Операційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість	Комерційна нерухомість (необоротні активи, утримані для продажу)
Амортизація	Застосовується (за винятком окремих об'єктів, зокрема землі) (п.22-30, ПСБО-7)	Застосовується тільки до тих об'єктів, які обліковують за первісною вартістю (п.16, 36, ПСБО-32)	Не застосовується
Строк корисного використання	Визначається для тих об'єктів, які підлягають амортизації (п.23-25, ПСБО-7)	Визначається для тих об'єктів, які підлягають амортизації (п.16, ПСБО-32)	Не визначають
Переоцінка	Застосовується за певних умов (п.16-17 ПСБО-7)	Не застосовується навіть у тому випадку, якщо об'єкти оцінюються за первісною вартістю (п.18, ПСБО-32)	Не застосовується
Зменшення корисності та відновлення корисності	Застосовується відповідно до ПСБО-28 (п.31-32, ПСБО-7)	Застосовується відповідно до ПСБО-28 (п.16,36.4, ПСБО-32)	Застосовується відповідно до ПСБО-28 (п.11, р. IV, ПСБО-27)

В цьому контексті зауважимо, що особливі правила формування справедливої вартості інвестиційної нерухомості не допускають подвійного рахунку та окремого обліку активів, які формують справедливу вартість інвестиційної нерухомості. Зокрема, на підставі п.23. ПСБО -32 «Інвестиційна нерухомість» передбачено, що:

стаціонарно встановлені об'єкти, що впливають на вартість інвестиційної нерухомості (часто підвищують її), повинні обліковуватися на позабалансовому рахунку за первісною вартістю. Такими об'єктами є ліфт, кондиціонери, сигналізації, системи відеоспостереження тощо;

об'єкти, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю, обліковують як самостійні об'єкти за правилами ПСБО-7. Це меблі, офісна техніка, інвентар тощо.

Розширений варіант цього правила наведено в п. 50 МСБО 40. Зокрема, пп. «б» цього параграфу (на відміну від українського стандарту) дозволяє враховувати меблі у складі справедливої вартості нерухомості, якщо офісні приміщення здаються в оренду разом з офісними меблями [8, с. 65].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому МФУ від 30.11.99 р. № 291, серед позабалансових рахунків немає рахунка, що підходить для відображення подібних активів [9, с. 60]. Тому доречно відкрити відповідний рахунок 10 «Активи, що збільшують вартість інвестиційної нерухомості» і, тим самим, доповнити традиційні фінансові показники системою оцінок перспектив підприємства та зробити загальну систему показників справді збалансованою.

Висновки. Нерухомість є одним із ключових чинників формування ринкової вартості та показників інвестиційної привабливості підприємства. Запропоновані моделі обліку операцій з нерухомістю на основі поєднання юридичних вимог та облікових процедур і технологій, викладених у національних стандартах, дадуть змогу використовувати інновації концепції динамічної вартості та зробити обґрунтованішими управлінські рішення.

1. Boulton Richard E.S., Barry D. Libert, Steve M. Samek. *Crecking and Value Code: How Successful Business Are Creating Weealth in New Economy* / Boulton Richard E.S., Barry D. Libert, Steve M. Samek. – Harper Business. – New York, 2000. 2. Закон України від 01.07.2004 № 1952 –IV «Про

державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» (у редакції Закону від 11.02.2010 р. № 1878-VI) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 3. «Методичні рекомендації стосовно визначення нерухомого майна, що знаходяться на земельних ділянках, право власності на які підлягає державній реєстрації», затверджені МІОУ від 14.04.2009 р. № 660/5 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua. 4. П(С)БО – 32 «Інвестиційна нерухомість» // Бухгалтерія. – 2007. – № 32. – С.8–14. 5. ПСБО – 27 «Необоротні активи, утримані для продажу» // Бухгалтерія. – 2012. – №1. – С.43–47. 6. П(С)БО – 28 «Зменшення корисності активів» // Бухгалтерія. – 2006. – №2 4. – С.6–9. 7. Миронова О. Інвестиційна нерухомість та її справедлива вартість / О. Миронова // Баланс. – 2008. – № 48. – С. 39–43. 8. Жежера М. Інвестиційна нерухомість: методи оцінки для відображення у фінансовій звітності / М. Жежера // Бухгалтерія. – 2008. – № 29. – С. 64–67. 9. Чалий І. Інвестиційна нерухомість: подолання труднощів ідентифікації / І. Чалий // Бухгалтерія. – 2008. – № 11. – С.59–62.

УДК 657.1

Т.М. Сторожук

Національний університет державної податкової служби України,
кафедра бухгалтерського обліку

СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВ БІЗНЕСУ

© Сторожук Т.М., 2012

Розкрито необхідність стратегічного обліку на підприємствах бізнесу. Висвітлено призначення та основні завдання стратегічного обліку в складі інформаційної системи підприємства. Визначено сферу стратегічного обліку.

It is revealed the necessity of strategic accounting at business enterprises. It is also highlighted the purpose and main objectives of the strategic accounting within the enterprise information system. It is defined strategic accounting sphere too.

Постановка проблеми. Необхідність розроблення стратегії продиктована вимогами часу та формуванням «нової економіки» (економіки знань та інформаційних ресурсів). Стратегію розвитку підприємства пов'язують з управлінською реакцією на зміни середовища. Все це здійснюється за допомогою та на підставі інформації. «Треба визнати, що інформаційні ресурси стали таким же капіталом, як матеріали, енергія і фінанси» [1, с. 5]. Але в сучасних умовах господарювання приймати обґрунтовані управлінські рішення можна лише на підставі інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства. «Систему обліку підприємницької діяльності не можна назвати завершеним і цілісним утворенням, оскільки бізнес розвивається історично і для менеджменту актуальним є не минуле чи сучасне (воно стає історією), а те, що буде в майбутньому, яке визначають на основі методів прогнозування» [2, с. 125]. Але «...за короткий період ринкового середовища в економістів і менеджерів не сформувалося розуміння прогнозованої інформації щодо траєкторії розвитку бізнесу, що важливо для формування конкурентних переваг і зміцнення позиції серед конкурентів» [2, с. 122].

Аналіз останніх джерел та публікацій. Основою інформаційної системи суб'єктів підприємницької діяльності, яка формується з метою прийняття управлінських рішень, є бухгалтерський облік. Об'єктивною передумовою удосконалення обліку стали запити менеджерів на інформацію для прогнозування явищ і подій та контролю за їх розвитком [3, с. 135]. Одним із аспектів розвитку системи бухгалтерського обліку, його раціоналізації та вдосконалення має стати впровадження стратегічного обліку.