

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування в
галузях економіки

Факультет обліку та аудиту

СКРИПНИК Інна Анатоліївна

**ОБЛІК НЕРУХОМОСТІ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ТЕОРІЯ,
МЕТОДИКА, ПРАКТИКА**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня

«Магістр»

Напрямок підготовки 0305 «Економіка та підприємництво»

Спеціальність 8.030509 «Облік і аудит»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Іщенко Яна Петрівна

ВІННИЦЯ - 2016

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування в
галузях економіки

Факультет обліку та аудиту

Затверджую

зав. кафедри _____

«» _____ 20__ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Скрипник І.А.

на тему «Облік нерухомості в сільському господарстві: теорія, методика, практика»

затверджена Наказом від «____» _____ 20__ р., №____

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		
Розділ 1	Теоретико-методичні основи обліку нерухомості в сільському господарстві	
Розділ 2	Сучасний стан обліку нерухомості та операцій з нею	
Розділ 3	Напрями розвитку обліку операцій з нерухомістю	
Висновки та пропозиції		
Список використаних джерел		

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «____» _____ 20__ р.

Завдання видав

керівник «____» _____ 20__ р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних і практичних питань обліку нерухомості.

Об'єктом дослідження є процес відображення господарських операцій з об'єктами нерухомості, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств України.

Мета дипломної роботи полягає в теоретичному узагальненні та новому розв'язанні наукових проблем щодо вдосконалення організаційно-методичних положень та розробки практичних рекомендацій з обліку нерухомості в сільському господарстві.

Завданнями роботи є:

- дослідити економічну та правову сутність категорії «нерухомість» та запропонувати власне розуміння її змісту;
- визначити місце нерухомості серед об'єктів бухгалтерського обліку та обґрунтувати класифікацію нерухомості для цілей обліку;
- дослідити особливості правового режиму нерухомості; визначити господарські операції з об'єктами нерухомості та права власності на такі об'єкти;
- дослідити порядок визнання та проведення оцінки об'єктів нерухомості як обов'язкового елементу облікової політики підприємств;
- обґрунтувати систему збору та реєстрації інформації про об'єкти нерухомості в первинних документах; дослідити існуючий стан документального відображення операцій з землею;
- визначити порядок організації синтетичного та аналітичного обліку операційної нерухомості на сучасному етапі; дослідити ступінь розкриття інформації з земельними ресурсами на рахунках бухгалтерського обліку;
- дослідити особливий порядок обліку інвестиційної нерухомості;

- обґрунтувати та визначити напрями вдосконалення організації та методики обліку нерухомості;

- обґрунтувати та визначити напрями вдосконалення обліку земель як найважливішої складової нерухомості в сільському господарстві.

За результатами дослідження сформульовані висновки та пропозиції.

Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності базових підприємств: ПрАТ «ПК «Поділля», ДП «ДГ «Артеміда» НААН», ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод».

Ключові слова: нерухомість, земельна ділянка, об'єкт нерухомості, операційна нерухомість, інвестиційна нерухомість, критерії розмежування, державна реєстрація речових прав, сервітут, емфітевзис, суперфіцій, модель оцінки, капітальні інвестиції, фінансова оренда.

Магістерська робота містить 120 сторінок, 14 таблиць, 14 рисунків, список використаних джерел включає 83 найменувань, 12 додатків.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕРУХОМОСТІ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

- 1.1. Економічна сутність і правовий зміст категорії «нерухомість»
- 1.2. Нерухомість як об'єкт обліку
- 1.3. Господарські операції з об'єктами нерухомості та нормативно-правове забезпечення їх правомірності

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ НЕРУХОМОСТІ ТА ОПЕРАЦІЙ З НЕЮ

- 2.1. Порядок визнання та оцінки нерухомості
- 2.2. Документування операцій з нерухомістю
- 2.3. Синтетичний та аналітичний облік операційної нерухомості
- 2.4. Особливості обліку інвестиційної нерухомості

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НЕРУХОМІСТЮ

- 3.1. Вдосконалення організації та методики обліку нерухомості
- 3.2. Вдосконалення обліку земель як найважливішої складової нерухомого майна в сільському господарстві

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

В умовах розвитку ринкових відносин набуває актуальності вивчення різних аспектів такого виду активів підприємства як нерухомість. Це викликано тим, що будь-яке підприємство в будь-якому випадку має на балансі об'єкт нерухомості, незалежно від того чи є він безпосередньо у власності підприємства, чи використовується на правах оренди. У цьому зв'язку особливого значення набуває бухгалтерський облік як сполучна ланка між збиранням і обробкою інформації про наявність і стан об'єктів нерухомості. Як свідчать проведені теоретичні та практичні дослідження, 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.

Із набуттям чинності з 01.01.2008 р. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» відбулися суттєві зміни в обліку нерухомості, що призначена для здавання в оренду та введено нове поняття - інвестиційна нерухомість. На сьогодні такі активи у нас існують, проте проблема їх обліку залишається мало дослідженою.

Сучасний стан економіки країни значною мірою визначає те, наскільки ефективно використовується нерухоме майно сільгоспвиробниками та підприємцями. Сьогодні перед системою управління сільськогосподарським підприємством стоїть завдання створення на підприємстві дієвої системи управління його майном. Ефективність такої системи напряму визначається якістю інформації, що використовується для управління. Тому, одним з найважливіших завдань, що має ставитися при побудові системи ефективного та раціонального використання майна підприємств є формування на підприємстві достовірної інформації про рівень забезпеченості та ефективність використання нерухомого майна. У зв'язку із цим, як для держави, так і для конкретного індивідуального власника нерухомості особливого значення набуває бухгалтерський облік, на підставі інформації якого відбувається

прийняття ефективних управлінських та інвестиційних рішень.

Протягом останніх років нерухоме майно є об'єктом зацікавленості багатьох науковців і досить широко досліджується у всіх його аспектах. Питанням вивчення сутності нерухомого майна присвячено багато досліджень вітчизняних та закордонних вчених. Серед них можна виділити таких фахівців, як Г.С. Харрісон, Дж. Фрідман, Н. Ордуей, Д. Розенберг, В.А. Горемікін, С.В. Гриненко, А.М. Асаул, І.А. Брижань, І.Т. Балабанов, О.А. Гриценко, О.О. Євтух, Н.О. Лебідь, В. Я. Чевганова, В.Д. Базилевич, О.В. Єфременко, Л.П. Чубук, В.І. Павлов, І.І. Пилипенко. Безпосередньо у розроблення концептуальних засад обліку нерухомості вагомий внесок зробили такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, М.І. Бондар, Г.Г. Кірейцев, В.М. Кужельний, Л.К. Сук, В.В. Сопко та інші.

Беручи до уваги результати здійснених досліджень, зауважимо, що не всі проблемні питання з приводу обліку нерухомості нині вирішені.

Зважаючи на специфічні ознаки нерухомості, визначено коло питань, що мають різні підходи до організації процесу обліку об'єктів нерухомості порівняно з іншими активами. До таких питань можна віднести посилене державне регулювання операцій з об'єктами нерухомості, проведення її оцінки, порядок документального оформлення та узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Необхідність теоретичного обґрунтування і практичних рекомендацій щодо вирішення зазначених питань обумовили вибір теми дипломної роботи та її актуальність.

Інформаційну базу дослідження складають національні нормативно-правові акти з питань організації і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, монографічні дослідження та наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених, дані поточного обліку та фінансової звітності підприємств агропромислового комплексу, довідкові та інформаційні видання, інтернет-ресурси.

За результатами дослідження сформовані висновки та пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності базових підприємств: ПрАТ «ПК

«Поділля», ДП «ДГ «Артеміда» НААН», ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод». Їх реалізація сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерського обліку нерухомості на базових підприємствах.

Метою дипломної роботи є теоретичне узагальнення та нове розв'язання наукових проблем щодо вдосконалення організаційно-методичних положень та розробки практичних рекомендацій з обліку нерухомості в сільському господарстві.

Для досягнення поставленої мети нами визначені наступні завдання:

- дослідити економічну та правову сутність категорії «нерухомість» та запропонувати власне розуміння її змісту;

- визначити місце нерухомості серед об'єктів бухгалтерського обліку та обґрунтувати класифікацію нерухомості для цілей обліку;

- дослідити особливості правового режиму нерухомості; визначити господарські операції з об'єктами нерухомості та права власності на такі об'єкти;

- дослідити порядок визнання та проведення оцінки об'єктів нерухомості як обов'язкового елементу облікової політики підприємств;

- обґрунтувати систему збору та реєстрації інформації про об'єкти нерухомості в первинних документах; дослідити існуючий стан документального відображення операцій з землею;

- визначити порядок організації синтетичного та аналітичного обліку операційної нерухомості на сучасному етапі; дослідити ступінь розкриття інформації з земельними ресурсами на рахунках бухгалтерського обліку;

- дослідити особливий порядок обліку інвестиційної нерухомості;

- обґрунтувати та визначити напрями вдосконалення організації та методики обліку нерухомості;

- обґрунтувати та визначити напрями вдосконалення обліку земель як найважливішої складової нерухомості в сільському господарстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних і практичних питань обліку нерухомості.

Об'єктом дослідження є процес відображення господарських операцій з об'єктами нерухомості, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств України.

В процесі дослідження використовувались наукові методи, основані на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки. Теоретичні аспекти обліку досліджувалися із застосуванням методів індукції і дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку обліку об'єктів нерухомості, методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння – для розкриття сутності поняття нерухомості як економічної категорії. При дослідженні нормативно-правового регулювання операцій з нерухомістю використовувалися методи теоретичного узагальнення, групування, конкретизації. Із застосуванням діалектичного та історичного методів здійснено дослідження розвитку системи обліку нерухомості. Для розвитку положень з організації бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості використано такі методи наукового пізнання, як індукції та дедукції, аналогії, абстрагування та порівняння.

Наукова новизна проведеного дослідження полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку нерухомості в сільському господарстві. В процесі дослідження отримано наступні наукові результати, яким характерна наукова новизна:

1) удосконалено:

- визначення категорії «нерухомість» як земельної ділянки і індивідуально визначеного майна, яке збудоване на земельній ділянці та права на які зареєстровано;

- інформаційне забезпечення про технічний стан та ефективність використання нерухомості шляхом формування на підприємстві внутрішньої звітності.

2) запропоновано:

- форми первинних документів з обліку руху інвестиційної нерухомості;

- відображати витрати щодо формування первісної вартості придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості на субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості», у розрізі таких активів як земельні ділянки; будівлі; споруди та інші необоротні активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс;

- застосовувати наступні аналітичні рахунки щодо об'єктів інвестиційної нерухомості: 1001 «Земельні ділянки, що визнані інвестиційною нерухомістю»; 1002 «Будівлі, що визнані інвестиційною нерухомістю»; 1003 «Споруди, що визнані інвестиційною нерухомістю»; 1004 «Інші активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс»;

- удосконалити методичну складову облікової політики щодо операцій з нерухомістю;

- на період користування земельною ділянкою збільшувати вартість додаткового капіталу підприємства (субрахунок 425 «інший додатковий капітал», аналітичний рахунок 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором довгострокової оренди»).

3) доповнено:

- форму № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» показниками в частині оцінки інвестиційної нерухомості.

Результати дослідження, що викладені в дипломній роботі, пройшли апробацію на Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток аграрної економіки в умовах інституціональних трансформацій».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕРУХОМОСТІ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

1.1. Економічна сутність і правовий зміст категорії «нерухомість»

За кожного суспільного устрою особливе місце в системі соціально-економічних відносин займає нерухоме майно, з функціонуванням якого так чи інакше пов'язане життя і діяльність людей в усіх сферах підприємництва, управління та організації.

Нерухомість відіграє найважливішу роль в економічних і в цілому суспільних процесах, виступаючи при цьому в трьох основних якостях.

По-перше, нерухомість - одна з основних складових національного багатства будь-яких країн світу і майна більшості населення планети.

По-друге, нерухомість - матеріально-просторова основа будь-якої господарської діяльності та життєдіяльності людства, при цьому в цілому ряді сфер економіки вона виступає в якості основного засобу виробництва.

По-третє, нерухомість є одним з найважливіших об'єктів власності, з приводу якого виникає комплекс питань, пов'язаних з володінням, користуванням та іншими майново-правовими відносинами.

Все це зумовлює необхідність уважного вивчення природи нерухомості як економічного активу, закономірностей і умов її ефективного використання.

В нашій країні в період панування планово-розподільної системи не було поділу майна на нерухоме та рухоме. Застосовувались інші критерії класифікації майна, що були далекими від юридичного змісту і мали ідеологічне спрямування, зокрема речі для побутових і виробничих потреб, основні фонди і оборотні засоби тощо. І лише із переходом до ринкових відносин в законодавстві України відбувається поділ майна на рухоме і нерухоме. На даному етапі стає зрозуміло, що без встановлення такої економічної категорії як нерухомість, ефективне функціонування країни є неможливим.

Нерухоме майно є тим реальним об'єктом, в який вкладають грошові кошти фізичні і юридичні особи з метою використання для цілей підприємницької, неприбуткової та інших видів діяльності, проживання, здачі в оренду тощо. Саме нерухомість формує центральну ланку всієї системи ринкових відносин.

Об'єкти нерухомості - не лише важливий товар, що задовольняє різноманітні особисті потреби людей, але й капітал у речовій формі, що приносить дохід [11]. З об'єктами нерухомості тісно пов'язане економічне і правове регулювання державою різних сфер життя суспільства та матеріального виробництва. У сучасній економіці об'єкт нерухомості може виступати товаром, фінансовим активом, капіталом, соціальним благом.

На який би аспект економічної ролі нерухомості ми не звернули увагу, так чи інакше зрозуміти особливості нерухомого майна як об'єкту економічних відносин можна лише на основі всебічного і повного уявлення про те, що ж таке «нерухомість». Зважаючи на це, питання економічної визначеності категорії нерухомості постають досить актуальними для конкретних економічних наук, зокрема для бухгалтерського обліку, економічного аналізу, аудиту. Вирішення цих питань дозволить більш ефективно розв'язувати задачі управління процесами збереження, руху і використання нерухомих речей.

З усього вищенаведеного слідує, що нерухомість - це певне майно. Майном як особливим об'єктом вважається окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [78].

Багатоманітність речей та їх особливості зумовили розподіл речей на рухомі і нерухомі. Така класифікація була проведена ще у римському праві. В законах XII таблиць (V ст. до н.е.) були елементи особливого підходу, які дозволяли відрізнити правовий режим рухомих речей від нерухомих. Розподіл речей на рухомі і нерухомі в римському праві набув найбільш явний характер, схожий на сучасне розуміння даної категорії, ще в перший період становлення імперії в Римі - принципаті (27 р. до н.е. – 193 р. н.е.). А вже в епоху доміанату (193 – 476 р. н.е.) передачу прав на нерухоме майно регулювали спеціальні

правила, які було спрямовано на забезпечення публічності такого виду угод. У цей же період розвитку римського права остаточно склалися особливі права на «нерухомість», «нерухоме майно» [68, с. 161].

Вивченню сутності нерухомого майна присвячено багато досліджень вітчизняних та закордонних вчених. Серед них можна виділити таких фахівців, як Г.С. Харрісон, Дж. Фрідман, Н. Ордуей, Д. Розенберг, В.А. Горемікін, С.В. Гриненко, А.М. Асаул, І.А. Брижань, І.Т. Балабанов, О.А. Гриценко, О.О. Євтух, Н.О. Лебідь, В.Я. Чевганова, В.Д. Базилевич, О.В. Єфременко, Л.П. Чубук, В.І. Павлов, І.І. Пилипенко.

Розглянемо, як же трактується поняття нерухомості в наукових працях та економічних джерелах.

На думку Г. Харрісона, нерухомість - це земля як фізичний об'єкт і все те, що з нею міцно пов'язане [77].

Оксфордський тлумачний словник по бізнесу використовує наступне тлумачення: «Нерухоме майно - це будь-яке майно, яке складається із землі, а також будівель і споруд на ній»[50, с. 543].

Науковці Дж. Фрідман і Н. Ордуей стверджують, що нерухомість - це земля й все, що постійно закріплено на ній [76].

Дещо розширює такий підхід американський економіст Д. Розенберг, який зазначає: «Нерухоме майно - реальна земельна і вся матеріальна власність. Включає все матеріальне майно під поверхнею землі, над її поверхнею або прикріплене до землі»[69, с. 268]. У цьому визначенні до нерухомості відноситься все майно, яке знаходиться в уявному конусі під землею та над нею.

Згідно укладачів Економічного енциклопедичного словника за редакцією С.В. Мочерного до нерухомості відносять земельні та інші природні угіддя, інше майно, що знаходиться на землі й міцно пов'язане з нею (будівлі, споруди, об'єкти). До нерухомості також належать речові права на землю [15, ст.596].

У І.Т. Балабанова, нерухомість - це ділянка території з належними їй природними ресурсами (грунтом, водою та іншими мінеральними і рослинними

ресурсами), а також будівлі та споруди [3].

Із теоретичної точки зору під об'єктом нерухомості розуміється земельна ділянка (ділянка земної поверхні) з усією нерухомістю, яка є над нею і під нею. Тобто об'єкт нерухомості можна визначити як матеріальний конус, що бере початок у центрі Землі і закінчується в безповітряному просторі. Таке тлумачення на теоретичному рівні можна розглядати як всеохоплююче визначення об'єкта нерухомості [1, с. 10].

З цього слідує, що до нерухомого майна потрібно віднести землю, будинки та споруди, а також земельні ділянки, в надрах яких є природні ресурси, багаторічні насадження, водні об'єкти.

Як видно із наведених визначень нерухомості, усі вони тісно перегукуються і в своїй основі мають одне й те саме значення (незалежно від моменту історії) - земля і все те, що невідривно з нею пов'язано. На нашу думку, це є справедливим. Дійсно природною основою і першою складовою частиною будь-якого об'єкта нерухомості є земля. Власне, саме прив'язаність до землі і створює головну визначеність об'єкта нерухомості. На одній і тій же ділянці землі можна побудувати різні по архітектурі та призначенню будівлі, але одне змінити неможливо – прив'язаність їх до певного місця на земній поверхні.

Варто відзначити, що терміни «земля» та «земельна ділянка» використовуються в різному значенні. Термін «земля», як правило, вживається в тому випадку, коли мова йде про неосвоєну власність. А термін «земельна ділянка» відповідно до ст. 79 Земельного кодексу України означає частину земної поверхні з установленими межами, яка характеризується певним місцем розташування, господарським використанням, правовим режимом та іншими суттєвими ознаками, з визначеними щодо неї правами [32].

В Земельному кодексі України, земля - основне національне багатство. Поняття національного багатства у політико-правовому розумінні можна визначити як сукупність матеріальних і нематеріальних благ, майнових і духовних цінностей, що мають важливе соціальне, політичне, економічне,

правове значення для існування й розвитку нації та задоволення її найбільш значущих потреб та інтересів.

У людському суспільстві земля – засіб виробництва, але це й предмет праці, тому що в будь-якій сфері діяльності людина тією чи іншою мірою впливає на неї. Сукупність цих двох якостей робить землю специфічним засобом виробництва, що функціонує в усіх галузях народного господарства.

Таким чином, земля займає унікальне положення в усій системі підприємницької діяльності людей і суспільства в цілому, що зумовлено її невідтворюваним характером та багатофункціональним призначенням.

Отже, здійснивши аналіз економічних джерел [11, 68, 77, 50, 76, 69, 15, 3, 1] можемо надати найбільш загальне поняття нерухомості як земельної ділянки і всіх об'єктів, що з нею пов'язані, переміщення яких без значних пошкоджень їх призначенню неможливе.

Хоч поділ речей на рухомі та нерухомі відомий людству вже досить давно, більшість країн світу єдиної точки зору щодо поняття «нерухомості» та критеріїв віднесення майна до нерухомого у законодавстві не мають. Разом з тим, на думку О.Ю. Скворцова, поняття нерухомості лежить в основі всієї системи права нерухомості, правового регулювання правочинів з нерухомим майном [74, с. 131]. Таким чином, встановлення поняття «нерухомого майна», його складу, ознак чи критеріїв віднесення до нього є дуже важливим.

У юридичній науці існує три теорії нерухомості. Перша, найбільш розповсюджена, пропонує визнавати нерухомістю речі, які мають міцний зв'язок із землею (Е. Васьковський, Ю. Гамбаров, К. Побєдоносцев). Представники другої концепції (К. Малишев, І. Францессон, Г. Шершеневич), покликаючись на судову практику свого часу, пропонували при визначенні ознак нерухомості керуватися критерієм «наявності юридичного зв'язку прав власника будови із землею, на якій вона збудована», вважаючи, що не треба визнавати нерухомістю споруди тимчасові або збудовані на чужій землі. Існувала і проміжна думка, згідно якої можна виокремити третю теорію. Її представники - А. Вормс, В. Сльяшевич та А. Думашевський. На їхню думку,

споруди, збудовані на чужій землі, у силу зобов'язального права, є речами рухомими, а будови, створені в силу речового права на цю землю, - нерухомими речами [37, с. 480].

Розглянемо терміни, які використовуються в українському законодавстві для позначення об'єктів, що належать до нерухомості.

Цивільний кодекс України як основний акт цивільного законодавства використовує термінологію «нерухомість», «нерухомі речі», «нерухоме майно». В розумінні ст. 181 даного Кодексу зазначені терміни є синонімами, тобто мають однакове значення.

Так, за ст. 181 Цивільного кодексу України до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Режим нерухомої речі може бути поширений законом на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації [78]. Це свідчить про те, що на нерухоме майно законом встановлено особливий правовий режим. І щоб встановити режим правових обмежень на інше майно законодавство відносить його до категорії нерухомості.

Аналогічне визначення нерухомості дає ст. 1 Закону України «Про іпотеку» [23].

Слід констатувати, що подане вище визначення нерухомої речі є універсальним. Так, воно містить ознаки нерухомого майна, які повинні бути притаманні тому чи іншому об'єкту при визначенні його належності до нерухомого майна.

Розкривають зміст поняття «нерухома річ» також наступні законодавчі акти, зокрема:

- Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», відповідно до якого нерухомим майном визнається житловий будинок або його частина, квартира, садовий будинок, дача, гараж, інша

постійно розташована будівля, а також інший об'єкт, що підпадає під визначення першої групи основних фондів згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [24].

- Закон України «Про охорону культурної спадщини», що визначає нерухомий об'єкт культурної спадщини як об'єкт культурної спадщини, який не може бути перенесений на інше місце без втрати його цінності з археологічного, естетичного, етнологічного, історичного, архітектурного, мистецького, наукового чи художнього погляду та збереження своєї автентичності [25].

- Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», в якому під нерухомим майном (нерухомістю) розуміють земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці і невід'ємно пов'язані з нею, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення [26].

Аналіз зазначених вище законів у сукупності з положеннями ст. 181 Цивільного кодексу України дають підстави для висновку про те, що поняття «нерухомість», «нерухоме майно», «об'єкт нерухомості», які вживають у цивільно-правовому розумінні, є ідентичними.

Поняття нерухомості також розглянуто в низці нормативно-правових актів Кабінету Міністрів України, Міністерства юстиції України, Фонду державного майна України, Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України. Їх трактування відображено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Тлумачення категорії «нерухомість» в нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення	Джерело літератури
1	2	3
Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» (Національний стандарт, п.3) від 10 вересня 2003 р. № 1440	Земельна ділянка без поліпшень або земельна ділянка з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, їх частини, а також інше майно, що згідно із законодавством належить до нерухомого майна	[62]

1	2	3
Наказ Міністерства юстиції України «Про внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів Міністерства та про затвердження «Положення про Єдиний реєстр заборон відчуження об'єктів нерухомого майна» (Положення, розд.1) № 31/5 від 09.06.99 (Доповнено згідно з Наказом Міністерства юстиції № 85/5 від 18.08.2004)	Земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, у тому числі об'єкти незавершеного будівництва, які невід'ємно пов'язані з нею, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення. Правовий режим нерухомого майна поширюється на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти	[44]
Фонд державного майна України Наказ Про затвердження Класифікатора державного майна (Класифікатор, розд.3) 15.03.2006 № 461	Земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення (будівлі, споруди). Режим нерухомої речі може бути поширений законом на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації	[45]
Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про затвердження «Положення про обов'язкові критерії та нормативи достатності, диверсифікованості та якості активів, якими представлені страхові резерви з видів страхування, інших, ніж страхування життя» (Положення, п.4) 23.11.2011 № 1070	Земельні ділянки, що належать на праві власності, будівлі, споруди, які розташовуються на земельній ділянці та щодо яких страховиком здійснено державну реєстрацію прав власності на таке нерухоме майно	[70]

Як бачимо, усі наведені законодавчі визначення нерухомості не містять конкретних посилань відносно належності того чи іншого об'єкту до нерухомого майна, однак, при всій їх різноманітності, відштовхуються від однієї ключової ознаки нерухомості, а саме: її зв'язку із землею. Ця властивість нерухомості визначається ключовою, що було зазначено і в економічних джерелах.

Враховуючи наведені законодавчі акти, можна виділити такі ознаки нерухомої речі, що є основними і розглядати які необхідно у сукупності:

- 1) ці об'єкти розташовані на земельній ділянці та нерозривно пов'язані із

землею, тобто вони не можуть існувати без землі;

2) переміщення зазначених об'єктів є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення.

Нерухома річ має сукупно володіти всіма зазначеними ознаками. За відсутності будь-якої із цих ознак, річ не може бути визнана нерухомою.

Відповідно до ознак нерухомої речі, до об'єктів нерухомості слід відносити не лише земельні ділянки, будівлі, споруди, житлові будинки. Об'єктами нерухомості, виходячи з різних законодавчих актів нашої держави, визнаються також об'єкти культурної спадщини, багаторічні насадження, автозаправна станція, газопровід, дамби, колодязі, індивідуальні гаражі або місця на гаражних стоянках, свердловини тощо.

Відповідно до ст. 79 Земельного кодексу України та ст. 373 Цивільного кодексу України право власності на земельну ділянку поширюється на поверхневий (грунтовий) шар у межах цієї ділянки, на водні об'єкти, ліси, багаторічні насадження, які на ній знаходяться. Таким чином, водні об'єкти, ліси не є самостійною нерухомою річчю. Право власності на земельну ділянку включає право власності на водні об'єкти, ліси, що на ній знаходяться, а їх державна реєстрація як окремих об'єктів нерухомого майна є неможливою.

Звернемо увагу й на те, що згідно з Цивільним кодексом України до складу поняття «нерухоме майно» входить підприємство як єдиний майновий комплекс, до складу якого входять усі види майна, призначені для його діяльності, включаючи земельні ділянки, будівлі, споруди, устаткування, інвентар, сировину, продукцію, права вимоги, борги, а також право на торговельну марку та інші права, якщо інше не встановлено договором або законом [78]. У зв'язку з цим саме поняття «нерухомість» розширюється: нерухомістю вже вважається не окремий об'єкт, а цілісна система об'єктів та відносин. Але варто пам'ятати, що обладнання, устаткування, яке розташоване у будівлях (наприклад, опалення, водопроводи, каналізація, ліфти тощо) відноситься до рухомого майна. Але в той же час це майно є невід'ємною частиною нерухомості. Отже, має місце перехід деяких видів рухомого майна у

нерухоме.

Тобто під загальним поняттям «нерухомість» криються два істотно відмінних один від одного виду речей: нерухомі в силу свого походження і рухомі за походженням, але такі, що за законодавством відносяться до нерухомості. Іншими словами це «нерухомість по природі» і «нерухомість за законом».

З вищенаведеного випливає, що все нерухоме майно умовно можна поділити на три групи:

1. До першої групи відноситься нерухомість за своєю природою. В дану групу входять земельні ділянки та інші природні об'єкти. Стосовно належності земельної ділянки до нерухомого майна сумнівів бути не може. Формулювання ст. 181 Цивільного кодексу України дозволяє стверджувати, що саме земельну ділянку законодавець визнає нерухомим об'єктом, який є таким в силу його природного походження. Але при цьому слід пам'ятати, що ні ділянки надр, ні відокремлені водні об'єкти, ні багаторічні насадження поза зв'язком з землею існувати не можуть.

2. До другої групи відносяться штучно створені людиною об'єкти, які мають міцний зв'язок з землею. До них відносяться різні будівлі, споруди, жилі та нежилі приміщення, підприємство як єдиний майновий комплекс тощо.

3. До третьої групи відносяться об'єкти, які за своєю фізичною природою є рухомими, але законодавець відніс їх до нерухомості (морські, повітряні судна, космічні об'єкти). Підставами поширення на вказані об'єкти правового режиму нерухомості майна вчені називають їх роль у цивільному обороті, велику вартість та наявність державної реєстрації.

Аналіз цивільного законодавства дозволяє беззаперечно стверджувати, що державна реєстрація тісно пов'язана з критеріями віднесення майна до нерухомого і повинна бути відображенням відповідності певного об'єкта таким критеріям.

Поряд з таким поділом, нерухомість класифікують за рядом інших ознак в табл. 1.2, що сприяє більш вдалому дослідженню ринку нерухомості і

полегшує застосування методів оцінки різних категорій нерухомості.

Таблиця 1.2

Класифікація нерухомості за економічною сутністю

№ з/п	Тип класифікації	Види нерухомості
1.	За характером використання	<ul style="list-style-type: none"> → для житла: будинки, котеджі, квартири; → для комерційної діяльності: готелі, офісні приміщення, магазини, ресторани, пункти сервісу; → для виробничої діяльності: фабрики, заводи; → для сільськогосподарських цілей: ферми, сади; → для спеціальних цілей: школи, церкви, монастирі, лікарні, ясла-садки, будинки престарілих, будівлі урядових і адміністративних установ
2.	За цілями володіння	<ul style="list-style-type: none"> → для ведення бізнесу; → для проживання власника; → в якості інвестицій; → в якості товарних запасів; → для освоєння і розвитку
3.	За ступенем спеціалізації	<ul style="list-style-type: none"> → спеціалізована – нерухомість, яка в силу свого спеціального характеру досить рідко, або ніколи не здається в оренду, не продається на відкритому ринку, окрім випадків, коли вона реалізується як частина бізнесу, що її використовує: нафтопереробні та хімічні заводи, електростанції, музеї, бібліотеки; → неспеціалізована - вся інша нерухомість, на яку існує загальний попит на відкритому ринку для використання в існуючих або аналогічних цілях
4.	За ступенем готовності до експлуатації	<ul style="list-style-type: none"> → введені в експлуатацію; → потребують реконструкції або капітального ремонту; → незавершене будівництво
5.	Залежно від можливості відтворення в натуральній формі	<ul style="list-style-type: none"> → невідтворювані: земельні ділянки, родовища корисних копалин; → відтворювані: будівлі, споруди

Тривалий час економічна наука не розглядала нерухомість з економічної точки зору, лише у ході реформування державного устрою і економічної системи країни, стало зрозумілим, що нерухомість здатна бути не тільки благом; їй притаманні властивості економічної категорії, специфічні властивості як товару, капіталу, специфіка обігу на ринку, оскільки нерухомість перестає бути тільки державною власністю.

Так, А.М. Асаул зазначає, що з фінансової точки зору нерухомість є фінансовим активом, правильне визначення її ринкової вартості - важлива передумова організації ефективної діяльності підприємств у поточному й майбутньому періодах. Фінансові операції з об'єктами нерухомості продукують потужні грошові потоки, оскільки вартість об'єктів нерухомості становить 40-50% вартості національного багатства держави. А з погляду правових відносин нерухомість - це об'єкти права власності господарських суб'єктів і громадян, відносно яких здійснюються правочини, пов'язані з упровадженням (реєстрацією), зміною і припиненням цього права [1, с. 7].

Н.Г. Волочков пише про те, що нерухомість відноситься до категорії товарів [10]. Нерухомість як товар має ряд відмінностей від інших товарів. Це найбільш вартісний, довговічний і ґрунтовний товар, який може неодноразово споживатися декількома покупцями без втрати його властивостей та вартості. Нерухомість є одним з небагатьох товарів, який має антиінфляційні властивості, тобто його вартість може зростати з часом понад темп інфляції.

Двоїстість нерухомості як економічного ресурсу веде до різноманіття мотивів придбання нерухомості та факторів, що впливають на прийняття рішень про придбання нерухомості.

Таким чином, один і той же об'єкт нерухомості може виступати для різних осіб і як фінансовий актив, і як товар.

В теорії і практиці поняття нерухомості включає в себе комплекс фізичних характеристик та економіко-правових і соціальних відносин, що забезпечують спеціальний порядок розпорядження нею і особливу стійкість прав (рис. 1.1).

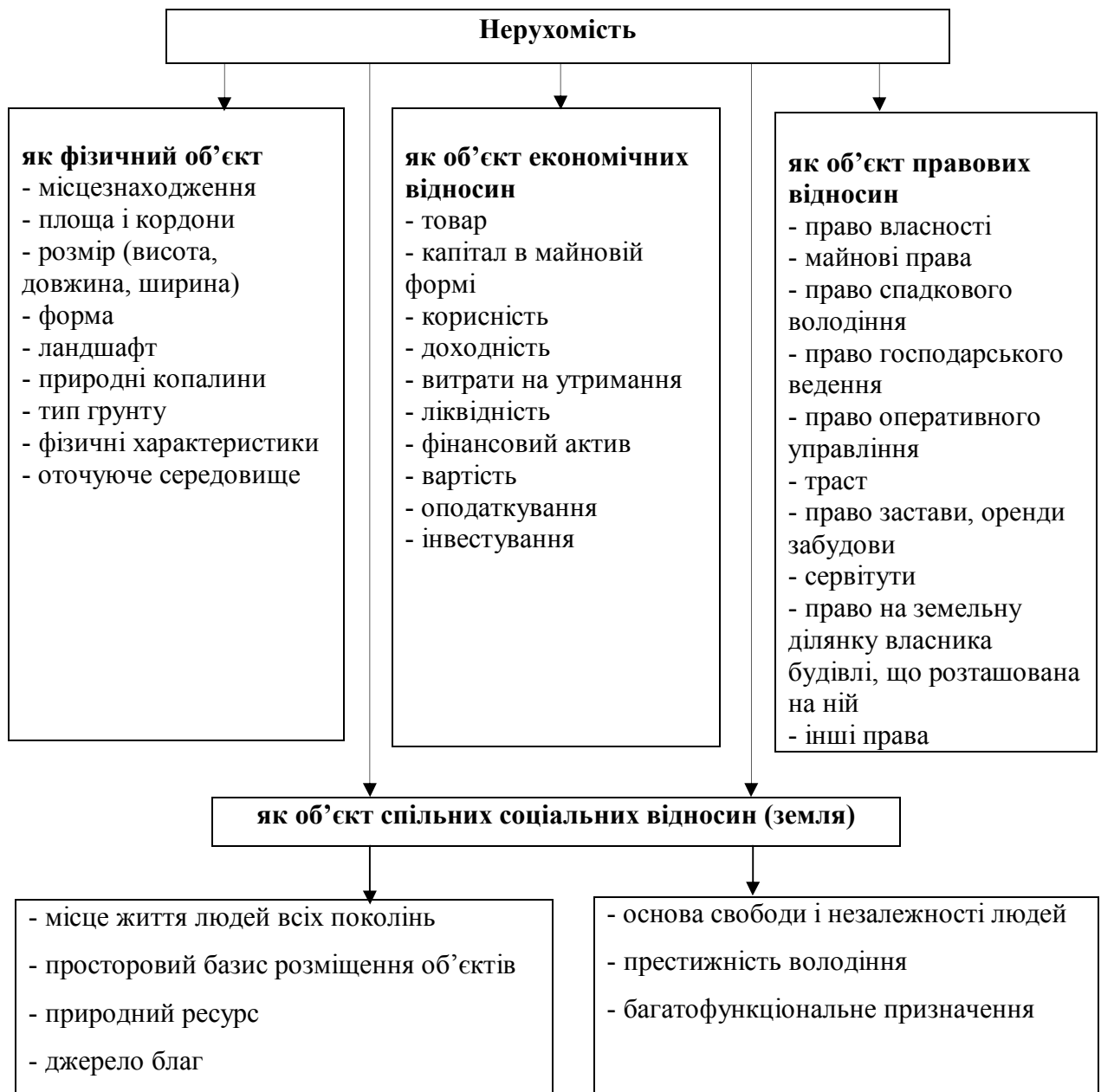


Рис. 1.1. Нерухомість як фізичний об'єкт та комплекс відносин

Отже, узагальнюючи все вищевикладене, доходимо висновку, що класифікація нерухомості є різною. Зокрема, в Цивільному кодексі України закріплено невичерпний перелік об'єктів нерухомого майна. Вважаємо, що земля завжди була і буде «нерухомістю», адже є такою за природою.

Зважаючи на це, нами пропонується наступне розуміння категорії «нерухомість» - це земельна ділянка і індивідуально визначене майно, яке збудоване на земельній ділянці та права на які зареєстровано.

1.2. Нерухомість як об'єкт обліку

В умовах розвитку ринкових відносин набуває актуальності вивчення різних аспектів такого виду активів підприємства як нерухомість. Це викликано тим, що будь-яке підприємство в будь-якому випадку має на балансі об'єкт нерухомості, незалежно від того чи є він безпосередньо у власності підприємства, чи використовується на правах оренди. У цьому зв'язку особливого значення набуває бухгалтерський облік як сполучна ланка між збиранням і обробкою інформації про наявність і стан об'єктів нерухомості.

Як свідчать проведені теоретичні та практичні дослідження, 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.

Значний вплив на формування економічних відносин та системи облікового відображення нерухомого майна становили трансформаційні перетворення, що відбувались у 90-х роках ХХ ст. Вони були представлені приватизаційними процесами і значним чином були орієнтовані на трансформацію інституту власності в Україні, а одним із інструментів таких перетворень були об'єкти нерухомого майна.

Протягом останніх років нерухоме майно є об'єктом зацікавленості багатьох науковців і досить широко досліджується у всіх його аспектах. Зокрема, у розроблення концептуальних засад обліку нерухомості вагомий внесок зробили такі вчені: Ф.Ф. Бутинець, М.І. Бондар, Г.Г. Кірейцев, В.М. Кужельний, Л.К. Сук, В.В. Сопко та інші. Водночас ще не всі питання з приводу обліку нерухомості стали предметом розгляду.

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.

Для того, щоб правильно відобразити в обліку об'єкт нерухомості для початку потрібно визначити чи відносити його до оборотних, чи до

необоротних активів [81]. До недавнього часу об'єкти нерухомості могли бути відображені в обліку або у складі основних засобів (якщо їх придбавали для використання за призначенням і передбачалося, що строк такого використання більше року), або у складі товарів (якщо їх придбавали для продажу). Інших варіантів не було. Однак із 2008 року, коли набрали чинності П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» і нова редакція П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», облікове "життя" об'єктів нерухомості стало більш різноманітним. Тепер їх можна відображати в обліку як:

- об'єкти основних засобів (або, в тлумаченні, П(С)БО 32, об'єкти операційної нерухомості) згідно з П(С)БО 7 [57];
- об'єкти інвестиційної нерухомості згідно з П(С)БО 32 [56];
- необоротні активи, утримувані для продажу, згідно з П(С)БО 27 [54];
- запаси (товари) згідно з П(С)БО 9 [55].

Причому у перших двох випадках об'єкти нерухомості потрапляють до складу необоротних активів, у четвертому - до складу активів оборотних.

Щодо об'єктів нерухомості, утримуваних для продажу, слід керуватися П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Відповідно до даного положення, необоротні активи, групи вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняються визнаватися у складі необоротних активів і амортизація на них не нараховується [54]. Для їх обліку передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» в складі рахунку 28 «Товари». Тобто здійснюється перекласифікація основних засобів із необоротних до оборотних активів за умови відповідності такому критерію - з метою їх продажу.

Невизначеність щодо доцільності перекласифікації об'єктів основних засобів з метою їх продажу призводить до певних непорозумінь на практиці щодо обліку цих об'єктів. Крім того, використання такого підходу щодо обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, є дискусійним і серед вчених.

Так, на думку З. Задорожного, такий облік є «не аргументованим»,

оскільки суперечить назві класу 2 «Запаси», рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 «Необоротні активи». Автор пропонує ввести новий субрахунок 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» замість субрахунку 286 такої самої назви й призначення [19]. Іншу думку щодо застосування такого субрахунку в складі рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» має Т.П. Мац, яка стверджує, що це є методично необґрунтованим, оскільки не відповідає повною мірою характеристиці даного рахунку. Крім того, рахунок 18 має неоднозначне «перевантаження», оскільки об'єднує довгострокову дебіторську заборгованість та інші необоротні активи. Автор вважає за доцільне відобразити необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, в складі основних засобів. При цьому пропонує ввести новий субрахунок 110 «Основні засоби, утримувані для продажу», доповнивши його рахунками третього порядку. Тобто перехід основних засобів до складу основних засобів, утримуваних для продажу, буде здійснюватися внутрішніми записами за субрахунками рахунку 10 «Основні засоби» при умові зміни способу використання основних засобів, що підтверджується початковими фактами для їх продажу [40].

На нашу думку, є суперечливим віднесення необоротних активів, утримуваних для продажу, до товарних запасів. В Інструкції про застосування Плану рахунків зазначено, що на рахунку 28 «Товари» здійснюють облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу [33]. Таке визначення не можна застосовувати до операцій переведення основних засобів зі складу необоротних активів до складу оборотних. Адже придбання засобів праці здійснювалося з метою подальшого використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про реалізацію цей актив уже був на підприємстві, він не є новопроданим.

Вважаємо нераціональною вимогу вести облік досліджуваних об'єктів на будь-якому рахунку класу 2, який призначений для обліку оборотних активів.

З метою бухгалтерського обліку всю нерухомість поділяють на операційну нерухомість та інвестиційну нерухомість. Бухгалтерський облік операційної та інвестиційної нерухомості здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Головною відмінністю між операційною та інвестиційною нерухомістю є мета їх використання (рис. 1.2).

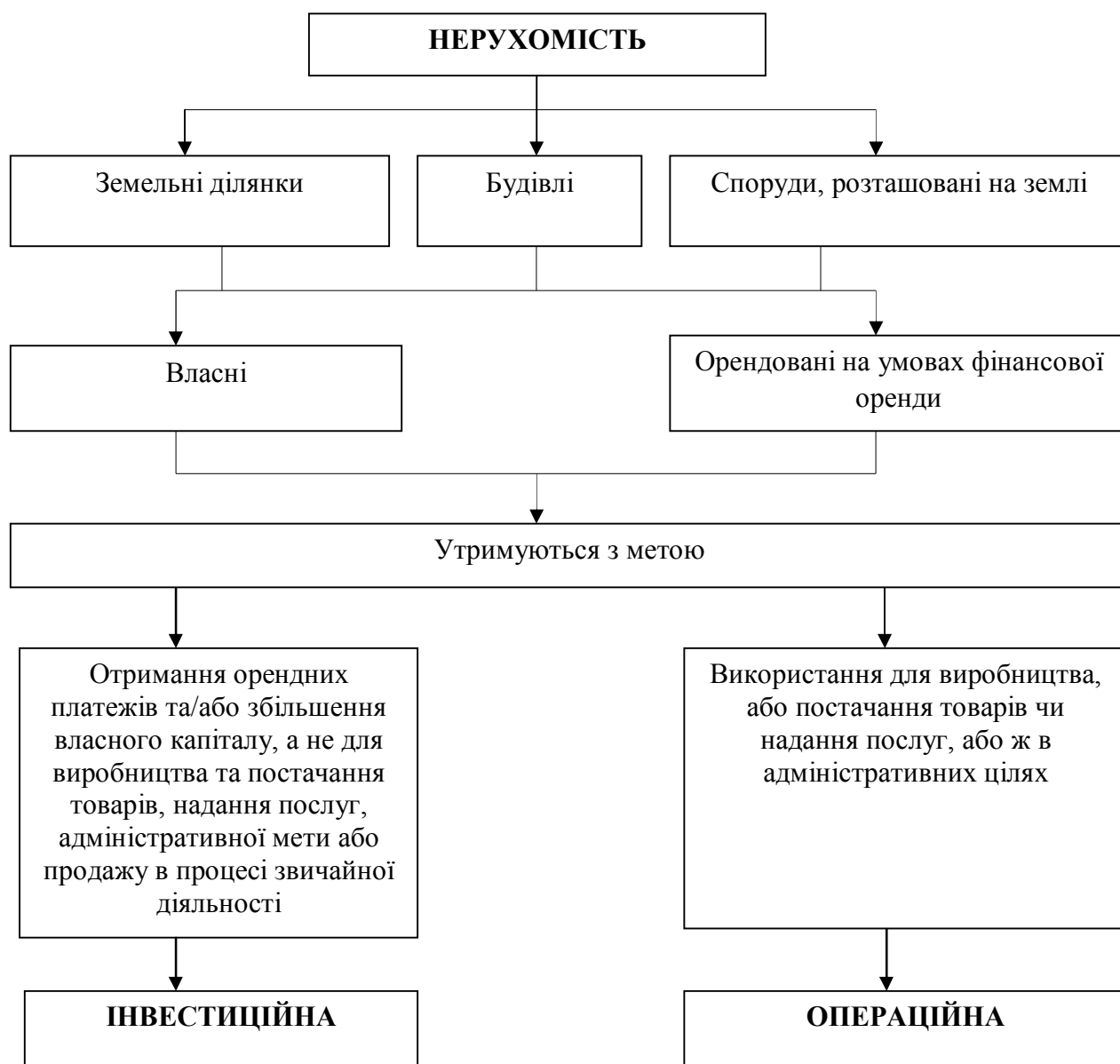


Рис. 1.2. Критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості

Так, до інвестиційної нерухомості відносять власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які

розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. У свою чергу, до операційної нерухомості відносять власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях [56].

Отже, різниця між інвестиційною нерухомістю та операційною нерухомістю, яка використовується власником для виробництва (основними засобами), полягає в тому, що інвестиційна нерухомість призначена лише для одержання орендної плати та/або доходів від приросту вартості капіталу, а кошти, що надходять від інвестиції в нерухомість, як правило, не пов'язані з іншими активами підприємства.

Згідно П(С)БО 32 відзначено п'ять випадків, коли нерухомість, що перебуває на балансі підприємства, не може бути визнана інвестиційною: операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість; нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності; нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін; нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість; нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

З огляду на все вищенаведене, одна частина нерухомості (операційна) залишається у складі основних засобів, її облік регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», інша – переходить до інвестиційної, що регулюється нормами П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»

Для початку визначимо, що є об'єктом інвестиційної та операційної нерухомості (в складі основних засобів).

В П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкт основних засобів - це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством [57].

В П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки [56].

Особливо важливим в дослідженні нерухомості є розмежування її на операційну та інвестиційну, оскільки кожна має свою специфіку обліку.

За наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування. За таких умов О.І. Міронова підкреслює можливість застосування професійного судження [39]. При цьому обов'язковим для визнання нерухомості інвестиційною є генерування грошових потоків такою нерухомістю, достатньо окремою та незалежною від грошових потоків звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Аналогічної точки зору щодо необхідності застосування професійного судження при ідентифікації інвестиційної нерухомості дотримується І.В. Супрунова [72]. Наприклад, частина складського приміщення передана в операційну оренду. Цей об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати.

Відповідно до п. 16 П(С)БО 32 [56] підприємство на дату балансу

відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення. В цьому полягає відмінність від методики обліку об'єктів інших видів основних засобів, які оцінюють, як правило, за первісною вартістю, і лише у випадках проведення їх переоцінки використовують переоцінену (справедливу) вартість.

У національному положенні бухгалтерського обліку зроблено акцент на те, що модель оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю застосовується тоді, коли справедливу вартість можна достовірно визначити. Потрібно безпосередньо у стандарті або в методичних рекомендаціях щодо його застосування визначити порядок документального підтвердження справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Це має важливе значення для практичного впровадження принципів оцінки, регламентованих П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість".

І.В. Супрунова вказує на відсутність розкриття в П(С)БО 32 питань визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості у разі її внесення до статутного капіталу підприємства, при безоплатному отриманні, при отриманні в обмін на подібний та неподібний об'єкт та отриманої в частковий обмін, що призводить до відсутності єдиного підходу для їх відображення в бухгалтерському обліку. В зв'язку з цим автор пропонує внести зміни до розділу «Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості» П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» шляхом включення зазначених нижче положень щодо порядку визначення первісної вартості:

– первісною вартістю інвестиційної нерухомості, що внесена до статутного капіталу підприємства, визнається засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання, передбачених п. 10 П(С)БО 32;

– первісна вартість безоплатно отриманої інвестиційної нерухомості

дорівнює її справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат безпосередньо пов'язаних з доведенням інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання, передбачених п. 10 П(С)БО 32;

– первісна вартість інвестиційної нерухомості, отриманої в обмін на подібний актив, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю інвестиційної нерухомості, отриманої в обмін на подібний актив, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду;

– первісна вартість інвестиційної нерухомості, отриманої в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу;

– первісна вартість інвестиційної нерухомості, придбаної в частковий обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що передана (отримана) під час обміну.

Слід відмітити, що об'єкти інвестиційної нерухомості обліковуються в складі основних засобів на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», а об'єкти операційної нерухомості на субрахунках 101 «Земельні ділянки», 103 «Будинки і споруди» [63].

З приводу відображення субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» у складі основних засобів існують різні наукові погляди.

Так, наприклад, З. Задорожний інвестиційну нерухомість пропонує відображати на аналітичних рахунках до субрахунків 101 «Земельні ділянки», 103 «Будинки та споруди», 1011 «Земельні ділянки, утримувані як операційна нерухомість», 1031 «Будівлі і споруди, утримувані як операційна нерухомість», 1032 «Будівлі і споруди, утримувані як інвестиційна нерухомість» [19].

На погляд Л.М. Братчук, для обліку інвестиційної нерухомості доречно відкрити рахунки другого порядку: 1001 «Земельні ділянки», 1002 «Земельні ділянки, отримані у фінансову оренду», 1003 «Будівлі», 1004 «Будівлі, отримані

у фінансову оренду», 1005 «Споруди», 1006 «Споруди, отримані у фінансову оренду». Автор вважає за необхідне здійснити розмежування власних і орендованих об'єктів, особливо в обліковому аспекті, оскільки до інвестиційної нерухомості входять як власні, так і орендовані об'єкти [4].

Такої ж думки Т.П. Мац, яка вважає, що такий поділ є доцільним із позицій власності й можливості здійснення аналізу і контролю як власних, так і орендованих основних засобів. Для обліку інвестиційної нерухомості автор вважає доречним використовувати субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» у складі рахунка 10 «Основні засоби», який за змістом має речове призначення (є видом майна) інвестиційної сфери та відзначається характером (метою) використання [40].

На нашу думку, для обліку інвестиційної нерухомості слід використовувати субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» у складі рахунка 10 «Основні засоби». Крім того, керуючись визначеннями «інвестиційна нерухомість» та «операційна нерухомість», вважаємо за необхідне розмежовувати власні та отримані на умовах фінансової оренди об'єкти нерухомості за окремими аналітичними рахунками.

Такий поділ надасть можливість здійснювати аналіз і контроль як власної, так і орендованої інвестиційної нерухомості.

Порівняння операційної та інвестиційної нерухомості як об'єктів обліку свідчить про наявність не лише спільних рис, а й суттєвих відмінностей. Спільне охоплює умови визнання нерухомості активом, порядок визначення та збільшення первісної вартості об'єктів нерухомості, ведення обліку витрат на їх утримання і ремонт, критерії припинення визнання нерухомості активом підприємства [9].

Основну відмінність в методологічних засадах формування інформації про інвестиційну та операційну нерухомість становить порядок оцінки таких активів на дату балансу.

Щодо відмінностей бухгалтерського обліку операційної та інвестиційної нерухомості приведемо порівняльну характеристику в табл. 1.3.

Бухгалтерський облік операційної та інвестиційної нерухомості

Облікова процедура	Операційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість
Оцінка нерухомості на дату балансу	Відображається в балансі за первісною (переоціненою) вартістю (п. 36.1, П(С)БО 7)	Відображається у фінансовій звітності за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення (п. 16, П(С)БО 32)
Облік переоцінки	Підприємство може переоцінювати об'єкт операційної нерухомості, якщо залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (п. 16, П(С)БО 7). Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки - до складу витрат (п. 19, П(С)БО 7)	Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає (п. 18, П(С)БО 32). Сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно (п. 22, П(С)БО 32)
Нарахування амортизації	Об'єктом амортизації є вартість об'єктів операційної нерухомості, окрім вартості землі (п. 22-30, П(С)БО 7)	Якщо інвестиційна нерухомість оцінюється за справедливою вартістю, амортизація таких об'єктів не нараховується (п. 16, П(С)БО 32)
Строк корисного використання	Визначається для тих об'єктів, які підлягають амортизації (п. 23-25, П(С)БО 7)	Не визначено П(С)БО 32
Зменшення корисності та відновлення корисності	Втрати від зменшення корисності визначаються відповідно до п. 31 П(С)БО 7. Сума вигід від відновлення корисності визначається відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (п. 32 П(С)БО 7)	Визначається відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (п. 16, П(С)БО 32)

Таким чином, інвестиційна нерухомість на дату балансу відображається підприємством за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з

урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення. В цьому полягає відмінність від методики обліку об'єктів інших видів основних засобів, які оцінюють, як правило, за первісною вартістю, і лише у випадках проведення їх переоцінки використовують переоцінену (справедливу) вартість.

З усього викладеного випливає, що як для держави, так і для конкретного індивідуального власника нерухомості особливого значення набуває бухгалтерський облік, на підставі інформації якого відбувається прийняття ефективних управлінських та інвестиційних рішень.

Нормативно-правова база з бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості потребує вдосконалення, зокрема, в частині визнання та оцінки. В зв'язку з цим питання обліку нерухомості не до кінця з'ясовані та вимагають подальшого наукового дослідження.

1.3. Господарські операції з об'єктами нерухомості та нормативно-правове забезпечення їх правомірності

У сучасних умовах нерухомість належить до визначальних ресурсів, що забезпечують ефективну діяльність суб'єктів господарювання, як ресурсу, активу і об'єкта управління в загальній системі управління. Операції з нерухомим майном складають значну частину господарського обороту і мають велике значення в забезпеченні діяльності підприємств, а також у цивільному обороті.

Нерухомість – один з найцінніших об'єктів цивільного права [49]. Тобто, нерухомим є лише те майно, стосовно якого можуть бути встановлені речові права. Для виникнення таких прав потрібна державна реєстрація. В Цивільному кодексі України ст. 182 визначено, що право власності та інші речові права на нерухомі речі, обмеження цих прав, їх виникнення, перехід і припинення підлягають державній реєстрації [78]. Реєстрації підлягають права власності тільки на об'єкти нерухомого майна, будівництво яких закінчено. Таким чином, визнання речі нерухомою в юридичному сенсі здійснюється після реєстрації речових прав на неї.

З 13 грудня 2015 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації повноважень з державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень». Із прийняттям нового закону функції державної реєстрації прав на нерухоме майно покладено на державних реєстраторів [21].

З приводу об'єктів нерухомості виникають права власності, оскільки вони наділені специфічними рисами – тісний зв'язок із землею, неможливість переміщення без знецінення та зміни їх призначення. У юридичному розумінні земельна ділянка і нерухомість на ній це, як правило, окремі об'єкти, кожен з яких має власний правовий режим [16]. Особливість правового режиму нерухомого майна визначається тим, що права на нього та правочини щодо нього підлягають державній реєстрації (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Класифікація прав на об'єкти нерухомості, що підлягають реєстрації

Здійснивши аналіз законодавчої бази України, можемо стверджувати, що

на даний час немає конкретного закону або кодексу законів про нерухоме майно, і тому дана сфера відносин регулюється різними законами, серед яких: Цивільний кодекс України; Земельний кодекс України; Закон України «Про іпотеку»; Закон України «Про нотаріат»; Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень та інші.

Весь цикл використання об'єктів нерухомості, як і інших видів основних засобів, слід розділити на такі етапи: процес надходження, процес експлуатації, процес вибуття. Для кожного із них характерні властиві тільки їм господарські операції (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Комплекс господарських операцій з нерухомістю

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [20]. Так, наприклад, у результаті переходу права власності на об'єкт нерухомості збільшуються активи підприємства, а також його зобов'язання перед продавцем.

В свою чергу, факти здійснення господарських операцій фіксуються в бухгалтерських документах, з метою забезпечення суцільного та безперервного спостереження за фінансовим станом підприємства.

Надходження об'єктів нерухомості на підприємство проводиться у випадку необхідності придбання нових об'єктів з метою заміщення зношених або з метою розширення діяльності. В сучасних умовах особливої гостроти набуває вирішення питань купівлі-продажу земельних ділянок. Із запровадженням 1 січня 2002 року мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення ринковий оборот таких земель досі заблоковано.

Згідно із ст. 14 Конституції України «право власності на землю гарантується» [35]. Дана норма полягає в юридично закріпленій можливості особи володіти, користуватися і розпоряджатися земельною ділянкою на підставах і умовах, передбачених чинним законодавством. Виходячи з цього, держава в особі уповноважених органів має створити такі умови і юридичні засоби, які б дозволили вільно і безперешкодно реалізувати закріплене право всіма суб'єктами.

Відповідно до ст. 22 Земельного кодексу України землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей.

Також даним Кодексом передбачено, що купівля-продаж або іншим

способом відчуження земельних ділянок та земельних часток (паїв) запроваджується за умови набрання чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2017 року.

Ефективне та раціональне здійснення своїх прав власника (користувача) забезпечує сервітут. Право земельного сервітуту - це право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками). Сервітут може встановлюватися також щодо нерухомого майна (будівлі, споруди тощо) для задоволення потреб інших осіб, що не можуть бути задоволені іншим способом.

Право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарського виробництва (емфітевзис) вигідне і зручне тим, що коли власник землі не бажає втратити право власності на землю, але й сам не має можливості обробляти її, то в такому разі він може передати її в довгострокове користування іншим особам на підставі речового права. Слід підкреслити, що відчужується не земля, а саме право користування землею.

Операції з нерухомістю здійснюються, як правило, в договірній формі. Порядок за яким укладаються всі види договорів та вимоги до їх змісту регулюються Цивільним кодексом України. Здійснивши аналіз Кодексу, можна дійти висновку, що договори, предметом яких є об'єкти нерухомого майна, укладаються в письмовій формі. Згідно ст. 220 Цивільного кодексу України у разі недодержання сторонами вимоги закону про форму договору такий договір є нікчемним.

При придбанні підприємством об'єкта нерухомості, за договором купівлі-продажу, одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно у власність іншій стороні (покупцю), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно і сплатити за нього визначену грошову суму. Зауважимо, що підприємства (підприємці) мають право здійснювати розрахунки готівкою між собою та/або з фізичними особами протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами в межах 10 тис. грн [61]. Виходячи з цього, обмеження готівкових розрахунків ускладнюють процедуру продажу

нерухомості, збільшують витрати сторін в договорі (серед яких і відкриття рахунку в банку, і оплата комісії за банківський переказ, і втрати на валютному обмінному курсі, якщо гроші зберігалися в іноземній валюті).

Розглянемо можливі варіанти переходу прав на земельну ділянку при придбанні у власність об'єкта нерухомості:

1) Відповідно до ч. 1 ст. 120 Земельного кодексу України при відчуженні об'єкта нерухомості, розташованого на земельній ділянці, що належить продавцеві на праві власності до набувача об'єкта нерухомості, розташованого на земельній ділянці, що належить продавцеві нерухомості на праві власності, переходить право власності на земельну ділянку або її частину, без зміни її цільового призначення. Варто зауважити, що відчуження об'єктів нерухомого майна під час дії ст. 120 Земельного кодексу України в редакції від 25.10.2001 року не тягнуло автоматичного переходу права власності на земельну ділянку під будівлями та спорудами. Поточна редакція ст. 120 передбачає, що одночасно із придбанням права власності на об'єкт нерухомості покупцем у продавця припиняється право власності на земельну ділянку, на якій розташований такий об'єкт. Проте, природа цих прав залежить від того, чи є продавець нерухомості власником відповідної земельної ділянки.

2) При відчуженні об'єкта нерухомості, розташованого на земельній ділянці, орендованій продавцем. Якщо об'єкт нерухомості розташований на земельній ділянці в користуванні продавця, у разі придбання права власності на об'єкт нерухомості до набувача переходить право користування земельною ділянкою, на якій він розташований, у тому ж обсязі і на тих же умовах, на яких ним користувався попередній землекористувач. Згідно зі ст. 126 Земельного кодексу України виключно договір оренди, а не будь-який інший договір, є правовстановлюючим документом, що підтверджує право оренди земельної ділянки. Виходячи з цього договір купівлі-продажу об'єкта нерухомості не може підтверджувати право оренди земельної ділянки. Для підтвердження права оренди земельної ділянки сторони можуть укласти або окремий договір або ж тристоронню додаткову угоду до існуючого договору оренди щодо

заміни сторони орендаря.

3) При відчуженні об'єкта нерухомості, розташованого на земельній ділянці, що належить продавцеві на праві постійного користування. Сьогодні ймовірна ситуація, за якої продавець об'єкта нерухомості – приватна особа є постійним землекористувачем ще з часів дії Земельного кодексу 1990 року. Незважаючи на те, що Закон не дає відповіді на питання, яким чином і яке саме право на земельну ділянку має оформити покупець розташованої на ній нерухомості, можна отримати нотаріально посвідчену письмову згоду продавця на відвід земельної ділянки покупцеві об'єкта нерухомості в оренду або у власність в порядку ст. 123 Земельного кодексу України.

Право власності на об'єкт нерухомості передбачає право володіння, розпорядження і використання об'єктів нерухомості в цілях і межах, що не порушують права власників (рис. 1.5).

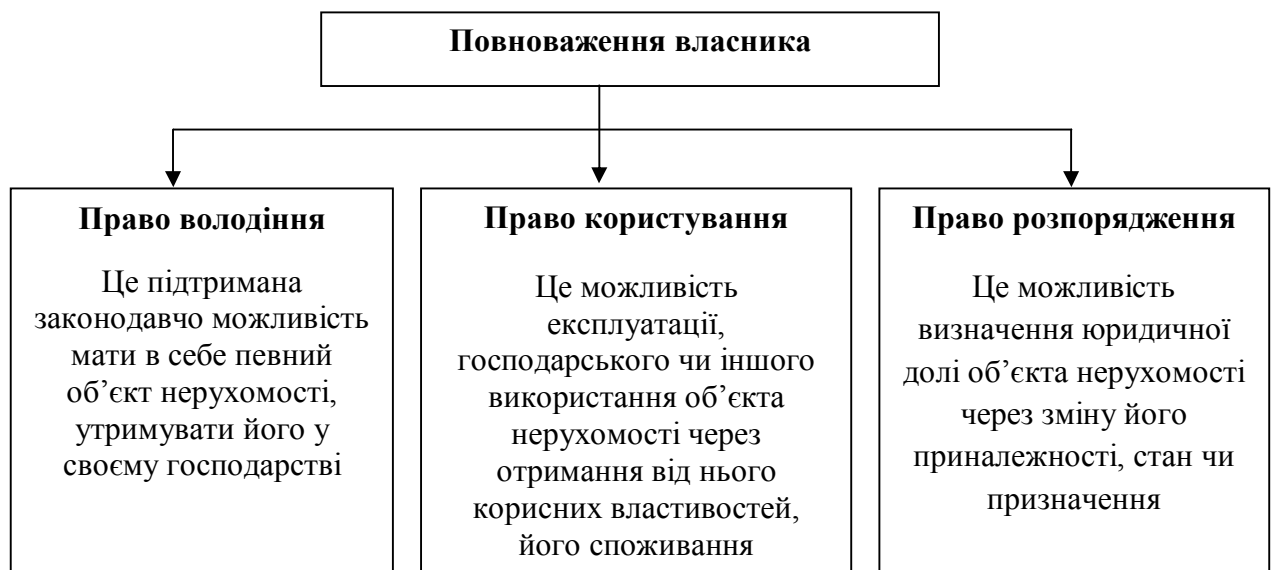


Рис. 1.5. Тріада повноважень щодо нерухомості

Момент переходу права власності від продавця нерухомості до покупця засвідчує державна реєстрація прав. На етапі виконання договору купівлі-продажу нерухомого майна відбувається передача проданого об'єкта нерухомості продавцем та прийняття його покупцем за Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

Таким чином, слід зазначити, що юридичний зв'язок земельної ділянки й розташованої на ній будівлі чи споруди не може бути розірваний, вони повинні переходити від однієї особи до іншої разом й одночасно.

Надходження на підприємство об'єктів нерухомого майна відбувається також шляхом будівництва. Основним законом, що регулює здійснення будівництва є Закон України «Про планування і забудову територій» [27].

Для здійснення будівництва об'єкта нерухомості, підприємством обов'язково має бути оформлене право на земельну ділянку. Законодавством встановлено, що власник земельної ділянки має право зводити на ній будівлі та споруди, створювати закриті водойми, здійснювати перебудову, а також дозволяти будівництво на своїй ділянці іншим особам.

Право користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіцій) згідно ст. 395 Цивільного кодексу України є одним із видів речових прав на чуже майно. Земельна ділянка, передана у суперфіцій, може бути використана лише для забудови. Право власності на побудовані на чужій землі будівлі та споруди належить землекористувачу.

З цього слідує, що право на здійснення будівництва мають власники земельних ділянок, землекористувачі та особи, які набули права користування чужою земельною ділянкою (суперфіцій) за договором із власником земельної ділянки.

Право власності на новостворену будівлю чи споруду виникає з моменту завершення будівництва. Законодавством передбачені випадки набуття права власності на збудований об'єкт:

1. Якщо договором або законом передбачено прийняття нерухомого майна до експлуатації, право власності виникає з моменту його прийняття до експлуатації.

2. Якщо право власності на нерухоме майно відповідно до закону підлягає державній реєстрації, право власності виникає з моменту державної реєстрації.

Отже, самого факту закінчення будівництва для набуття права власності на збудований об'єкт недостатньо.

Прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів здійснюється на підставі сертифіката відповідності, який видається інспекціями державного архітектурно-будівельного контролю. Експлуатація не прийнятих у встановленому порядку об'єктів будівництва забороняється.

При переході права власності за договором купівлі-продажу ми розглянули відшкодувальний варіант відчуження нерухомого майна. Цілком відмінним від нього є безкоштовне надходження нерухомого майна на підприємство. Так, законом «Про власність» передбачене право власника безоплатно передавати своє майно у володіння іншим особам [28]. Згідно ст. 718 Цивільного кодексу України дарунком можуть бути рухомі речі, в тому числі гроші та цінні папери, а також нерухомі речі.

За договором дарування одна сторона (дарувальник) передає або зобов'язується передати в майбутньому другій стороні (обдаровуваному) безоплатно майно (дарунок) у власність [78]. Нерухоме майно внаслідок своїх фізичних особливостей, не може бути передане тому, хто обдаровується, традиційним способом, тобто врученням набувальнику. Тому на практиці моментом передачі нерухомого майна тому, хто обдаровується, є момент підписання договору дарування. Право власності на нерухоме майно у обдаровуваного виникне лише з моменту державної реєстрації прав на це майно.

Звернувшись до Цивільного кодексу України, знайдемо, що єдиний універсальний вклад до статутного капіталу - майно. Одним з таких внесків є нерухоме майно, що відображене правами користування. Нерухоме майно, що виступає внеском до статутного капіталу не може вважатися ні безоплатним отриманням майна, ні його отриманням на будь-яких інших правових засадах, оскільки його статус визначено у протоколі та статуті.

В ст. 86 Господарського кодексу України [47] та ст. 115 Цивільного кодексу України, зазначається, що вкладками учасників та засновників господарського товариства можуть бути будинки, споруди, обладнання та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою та

іншими природними ресурсами, будинками, спорудами, а також інші майнові права (включаючи майнові права на об'єкти інтелектуальної власності), кошти, в тому числі в іноземній валюті. Такі права та майно підлягають грошовій оцінці за домовленістю між учасниками створюваного товариства або незалежній експертній оцінці за Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» [29].

Враховуючи те, що право користування майном, відповідно до законодавства розглядається в якості вкладу, то можуть виникнути такі випадки: 1) внесення права користування майном, що належить засновнику на праві власності; 2) внесення права користування чужим майном (сервітут, емфітевзис, суперфіцій); 3) внесення права користування природними ресурсами. Розглянемо зазначені випадки детальніше.

В Цивільному кодексі України зазначено, що сервітут не підлягає відчуженню. Земельний сервітут не може бути предметом купівлі-продажу, застави та не може передаватися будь-яким способом особою, в інтересах якої цей сервітут встановлено, іншим фізичним та юридичним особам. На відміну від сервітуту, емфітевзис та суперфіцій, можуть бути вкладами у статутний капітал. Відповідно до ст. 407, 413 Цивільного кодексу України емфітевзис та суперфіцій можуть відчужуватися і передаватися у порядку спадкування. Однак обмеження існують і в цьому разі. Так, в ст. 407 даного Кодексу зазначено, що право користування земельною ділянкою державної або комунальної власності для сільськогосподарських потреб не може бути відчужено її землекористувачем іншим особам, внесено до статутного фонду, передано у заставу.

Отже, за винятком випадків прямо передбачених законом, зазначені майнові права можуть бути вкладом у статутний капітал.

Господарський кодекс України допускає внесення вкладу у формі права користування землею, водою та іншими природними ресурсами. Але при детальному аналізі можна побачити, що вкладом у статутний капітал господарських товариств може бути тільки право оренди земельної ділянки.

Наведене дозволяє дійти висновку, що хоча можливість робити вклад у статутний капітал господарських товариств у формі передачі прав користування природними ресурсами і закріплені Кодексом, проте ці майнові права реально не можуть бути вкладом до статутного капіталу, оскільки відсутній правовий механізм передачі такого права, за виключенням права користування земельною ділянкою на умовах оренди.

Майно до статутного капіталу передається за актом приймання-передачі. Але момент придбання права власності на нерухоме майно обумовлений не підписанням акту приймання-передачі, який тільки підтверджує виконання засновниками своїх зобов'язань, а саме державною реєстрацією права власності на нерухоме майно.

Отже, підприємство отримує можливість фактично розпоряджатися нерухомим майном, внесеним в якості внеску до статутного капіталу, з моменту внесення запису до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Існує досить багато випадків, коли передача нерухомого майна у власність (наприклад, за договором купівлі-продажу) не вигідна як власнику цього майна, так і особі, яка користуватиметься цим майном. Через це відносини оренди нерухомого майна займають сьогодні високу питому вагу серед цивільно-правового обороту зазначеного майна.

Відносини з оренди нерухомості регулюється нормами Цивільного кодексу України, Земельного кодексу України, Закону України «Про оренду землі», договорами оренди. А у випадку, якщо таке нерухоме майно перебуває у державній чи комунальній власності, то відносини з його оренди, крім зазначених актів, підпадають під дію Закону України «Про оренду державного та комунального майна».

Предметом договору найму (оренди) може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ) [78]. Як свідчить практика договірних відносин, предметом договору оренди нерухомого майна можуть бути: земельна ділянка, підприємство й інші майнові комплекси, будинок

(споруда), частина площ, окреме приміщення чи інша нерухома річ. Наведений перелік об'єктів не є вичерпним.

В Цивільному кодексі України не міститься вичерпного переліку об'єктів, які належать до нерухомості, як і не передбачено єдиної договірної моделі і, відповідно, єдиних законодавчих вимог щодо оренди будь-яких об'єктів нерухомості. Окремо передбачена оренда будівлі або іншої капітальної споруди, а також оренда земельної ділянки, якій присвячено лише одну статтю.

На сьогодні договір оренди є одним із найбільш поширених договорів, які укладаються щодо нерухомого майна. У ст. 759 ЦК України закріплено традиційне визначення договору найму. Згідно цієї статті встановлено, що за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.

У Цивільному кодексі України не закріплено окремого спеціального визначення договору найму (оренди) будівлі або іншої капітальної споруди, проте ним дається визначення договору найму (оренди) земельної ділянки.

За договором найму (оренди) земельної ділянки наймодавець зобов'язується передати наймачеві земельну ділянку на встановлений договором строк у володіння та користування за плату.

З наведеного визначення слідує, що необхідною ознакою, яка визначає існування орендних відносин між орендодавцем та орендарем, є здійснення останнім плати за договором орендодавцеві. Відповідно до ст. 22 Закону України «Про оренду землі» [30] орендна плата може справлятися у грошовій, натуральній та відробітковій (надання послуг орендодавцю) формах. Проте важливо зауважити, що правова природа і режим орендної плати істотно відрізняються в залежності від того, про оренду яких земель йдеться: державних та комунальних чи приватних. Так, наприклад, орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності, справляється виключно у грошовій формі.

Цим же Законом визначено, що право оренди земельної ділянки підлягає державній реєстрації відповідно до закону.

Таким чином, обов'язок орендаря земельної ділянки щодо виплати орендної плати за використання земельної ділянки виникає з моменту державної реєстрації договору оренди землі.

Відповідно до ст. 796 Цивільного кодексу України, одночасно з правом найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) наймачеві надається право користування земельною ділянкою, на якій вони знаходяться, а також право користування земельною ділянкою, яка прилягає до будівлі або споруди, у розмірі, необхідному для досягнення мети найму. Право користування нерухомим майном, яке виникає на підставі договору найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), укладеного на строк не менш як три роки, підлягає державній реєстрації відповідно до закону.

Передача об'єкта оренди орендарю здійснюється орендодавцем у строки та на умовах, що визначені у договорі оренди, за актом приймання-передачі. З його складенням починає обчислюватися строк оренди.

На жаль, у законодавстві залишилася низка невирішених та проблемних питань, пов'язаних із цивільним оборотом нерухомих речей, одним з яких є цивільний оборот цілісних майнових комплексів.

У ст. 191 Цивільного кодексу України зазначено, що підприємство є єдиним майновим комплексом, що використовується для здійснення підприємницької діяльності, цією ж статтею законодавець закріпив норму, що підприємство як єдиний майновий комплекс є об'єктом нерухомості. Також законодавчо закріплено, що цілісний майновий комплекс може виступати об'єктом будь-яких правочинів.

Проте, визнавши підприємство нерухомістю, Цивільний кодекс не містить окремих правил щодо правочинів з ним (зокрема відсутній окремий вид договору купівлі-продажу цілісного майнового комплексу).

В Кодексі відсутнє правове регулювання договору оренди підприємства як єдиного майнового комплексу, проте законодавцем його віднесено до нерухомості та встановлено можливість останнього виступати предметом договору оренди. З огляду на це, постає питання щодо масиву правового

регулювання при укладенні, виконанні, припиненні відповідного договору. Очевидно, що до нього належать закріплені у Цивільному кодексі України загальні положення про найм. При оренді єдиного майнового комплексу підприємства, що належить до державної або комунальної власності, застосуванню підлягають норми Закону України «Про оренду державного або комунального майна» [31].

Вказаний закон не є спеціальним щодо оренди єдиного майнового комплексу підприємства, адже він покликаний у першу чергу регулювати інші правовідносини, проте норми, які регулюють договір оренди єдиного майнового комплексу підприємства, що належить до державної або комунальної власності, містить.

Таким чином, якщо при оренді єдиного майнового комплексу підприємства, що належить до державної або комунальної власності, з певною долею умовності ще можна говорити про наявність спеціального правового регулювання, то при оренді єдиного майнового комплексу, що належить до приватної власності, наявний правовий вакуум.

Недостатня увага до правового регулювання правочинів з нерухомістю має своїм наслідком наявність обмежень щодо можливості передачі таких об'єктів, що на думку окремих науковців є недоречним.

Отже, визначені нами напрями дослідження зумовлені недосконалістю правового регулювання господарських операцій з нерухомим майном. Все це сприяє плюралізму думок серед науковців та відсутності єдиних правових норм при вирішенні зазначених вище питань.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ НЕРУХОМОСТІ ТА ОПЕРАЦІЙ З НЕЮ

2.1. Порядок визнання та оцінки нерухомості

Особливістю бухгалтерського обліку, яка відрізняє його від інших видів обліку, є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні. Іншими словами, бухгалтерський облік відображає ті засоби, процеси та явища, які підлягають вартісному вимірюванню. З цією метою використовують такий елемент методу бухгалтерського обліку як оцінка.

Грошова оцінка об'єктів бухгалтерського обліку здійснюється за принципом єдиного грошового вимірника, що зазначено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [46]. Це потребує вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Незважаючи на те, що принциповим в Україні вважається державне регулювання бухгалтерського обліку, державою надано великі повноваження підприємствам щодо його організації та ведення: обирати форму бухгалтерського обліку; розробляти систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій; затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації; визначати облікову політику.

Прийнята облікова політика здійснює суттєвий вплив на формування інформації про результати оціночної роботи на підприємстві. Як зазначено в НП(С)БО 1, підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Оскільки об'єкти нерухомості часто складають значну частину всіх активів підприємства, то суттєвим моментом облікової політики підприємства буде облікова політика щодо об'єктів нерухомості, а саме особливої актуальності набуває порядок їх визнання та оцінки.

Для дослідження сучасного стану обліку нерухомості та операцій з нею, нами використані матеріали підприємств АПК України: ПрАТ «ПК «Поділля», ДП «ДГ «Артеміда» НААН», ПАТ «Новоград-Волинський хлібо завод». Базовим підприємством виступає ПрАТ «ПК «Поділля».

Нерухомість як будь-який необоротний актив визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди та її первісна вартість може бути достовірно визначена. Відзначимо, що залежно від напрямів руху активів для кожного їхнього виду визначається кілька ситуацій, в яких здійснюється оцінка активів: при придбанні (одержанні); при вибутті; на дату балансу.

Отже, залежно від того, що відбувається на даний час з об'єктами нерухомості: придбання, утримання на балансі чи вибуття, а також від того, з операційною чи інвестиційною нерухомістю бухгалтер має справу, їх оцінка здійснюється у відповідності з П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» за видами оцінок, що наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Види оцінок нерухомості

Види оцінок	Зміст оцінки	Випадок застосування	
		Операційна нерухомість	Інвестиційна нерухомість
1	2	3	4
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	При придбанні (створенні) об'єкта нерухомості	

Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки	У разі прийняття рішення підприємством щодо переоцінки	-
----------------------	--	--	---

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)	Для визначення балансової вартості	
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату	Безоплатне одержання нерухомості, внесення нерухомості до статутного капіталу, при обміні на подібні та неподібні активи	
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	Використовується як база для нарахування амортизації	-
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)	Вибуття (в окремих випадках), а також використовується для визначення сум вартості, яка амортизується	-
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію	При продажу об'єкта нерухомості	-

Необхідно зазначити, що виникають окремі аспекти оцінки нерухомості при первісній їхній оцінці та відображенні на дату балансу. Базою оцінки прийнято вважати історичну (фактичну) собівартість придбання або створення. Собівартість об'єкту нерухомості або ж його первісна вартість – це є сплачена сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, або вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

З'ясуємо особливості проведення оцінки операційної та інвестиційної нерухомості при придбанні.

Залежно від того, яким шляхом надходять об'єкти нерухомості на підприємство, формується їх первісна вартість, як показано в табл. 2.2. Саме за первісною вартістю вони зараховуються на баланс підприємства.

Таблиця 2.2

Порядок визначення первісної вартості нерухомості

№ з/п	Шляхи надходження нерухомості	Операційна нерухомість відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»	Інвестиційна нерухомість відповідно до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
1	2	3	4
1.	Придбання за звичайних умов	Первісна вартість включає: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (одержанням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою	Первісна вартість складається з таких витрат: суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (одержанням) прав на інвестиційну нерухомість; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються підприємству); юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості; інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
2.	Придбання за умови відстрочки платежу	-	Первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору
3.	Створення (будівництво)	Як при придбанні	Вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення

4.	Безоплатне одержання	Справедлива вартість на дату одержання	-
5.	Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість	-

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
6.	Переведення з оборотних активів	Дорівнює собівартості оборотних активів, яка визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»	-
7.	В обмін на подібний актив	Залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів	-
8.	В обмін (або частковий обмін) на неподібний актив	Справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових надходжень чи одержання їх еквівалентів, що була передана під час обміну	-
9.	Переведена з операційної нерухомості	-	Первісна або справедлива вартість
10.	Одержана у фінансову оренду	-	Визначається відповідно до П(С)БО 14 «Оренда»
11.	На дату балансу	Переоцінена вартість	Справедлива вартість

Проведений аналіз табл. 2.2 дозволяє стверджувати, що первісна вартість інвестиційної нерухомості не визначена нормами П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» в таких випадках: безоплатне одержання; внесення до статутного капіталу; переведення з оборотних активів; в обмін на подібний актив; в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив. Це призводить до відсутності єдиного підходу для їх відображення в бухгалтерському обліку обліковими працівниками.

Дуже часто історична собівартість дорівнює їх первісній вартості. Але слід зважати на те, що іноді оцінка за первісною вартістю ні в якому разі не буде оцінкою за історичною (фактичною) собівартістю. Цей факт зумовлений

визначенням первісної вартості об'єктів нерухомості в деяких випадках на основі їх ринкової вартості. Ринкова вартість є розрахунковою величиною, яка припустимо буде досягнута угодою на дату оцінки в умовах активного ринку.

Як показує світовий досвід при визначенні ринкової вартості об'єктів нерухомості найбільш розповсюдженими є три методи: витратний, ринковий і доходний. В умовах України не всі загальноприйняті у світовій практиці оцінки можуть бути застосовані. Це особливо стосується ринкового методу. Зокрема це відсутність достатньої інформації про продаж та її достовірність, а також відсутність розроблених поправок, які б враховували відмінності оцінюваних об'єктів нерухомості.

Важливим етапом оцінки є визначення суб'єкта оцінки. Так, проведення оцінки об'єктів нерухомості можна здійснювати двома основними способами. Перший спосіб здійснення оцінних процедур передбачає створення на підприємстві постійної комісії з оцінки активів. Результатами роботи комісії з оцінки є затверджені керівником акти приймання об'єктів нерухомості до обліку, списання з обліку, встановлення розміру їх справедливої вартості тощо. Ці розпорядчі документи на підприємстві дають підставу бухгалтеру для відображення операцій з оцінки в обліку. Другим способом виконання робіт з оцінки є залучення спеціалізованої незалежної оціночної організації. Також, можлива комбінація цих двох основних напрямів, що слід передбачити в обліковій політиці підприємства.

Виконання робіт з оцінки передбачає використання інформації про ринкову вартість нерухомості на дату оцінки. Таку інформацію можна отримати, наприклад, з таких джерел: спеціалізовані довідники нерухомості, інформація з веб-сайтів агентств нерухомості, відомості про ціни на об'єкти нерухомого майна в періодичних виданнях тощо.

При виборі будь-якого варіанта організації оцінки треба мати на увазі, що прийняті на підприємстві рішення з оцінки нерухомості матимуть силу тільки в тому разі, якщо вони не суперечитимуть законодавству та відповідатимуть рішенням власника. Власник або уповноважена ним особа, відповідальна за

організацію бухгалтерського обліку, встановлює порядок проведення оцінки на підприємстві – створення постійної комісії з оцінки, її повноваження, затверджує акт оцінки. Остаточне рішення з приводу визначення результатів оцінки нерухомості, навіть якщо її здійснює спеціалізована оціночна організація, приймає також власник підприємства.

Наступним етапом нашого дослідження є оцінка нерухомості на дату балансу (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Методи балансової оцінки нерухомості

Таким чином, підприємство може переоцінювати об’єкт операційної нерухомості, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об’єкта операційної нерухомості на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт.

Інвестиційна нерухомість підлягає переоцінці лише у випадку, якщо підприємство оцінювало її за справедливою вартістю. Якщо підприємство обере оцінку за справедливою вартістю, то на кожну дату балансу сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відобразатиметься у складі іншого операційного доходу (субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») або інших витрат від операційної діяльності (субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») відповідно.

Якщо буде обрано оцінку за первісною вартістю, то об'єкт інвестиційної нерухомості підлягатиме амортизації. Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю означає її постійну актуалізацію на кожну дату балансу. Найкращим свідченням справедливої вартості є поточні ринкові ціни, що існують на активному ринку на подібну нерухомість у тій самій місцевості та в подібному стані за подібних умов угод про оренду або інших контрактів на дату балансу, скориговані з урахуванням витрат на здійснення операцій.

Тобто, для визначення поточної ринкової ціни необхідною умовою є розвиненість ринку нерухомості. Проте в Україні на багато об'єктів нерухомості відсутній активний ринок або його функціонування є обмеженим, і навіть за наявності досконалого ринку достовірною оцінкою економічної цінності неможлива, оскільки вона передбачається відносно конкретних активів, точних аналогів яким знайти неможливо.

Для дослідження облікової політики щодо оцінки об'єктів нерухомості на досліджуваних підприємствах нами розроблено відповідну анкету (додаток А). Її аналіз дозволяє стверджувати, що тільки на одному із підприємств в обліковій політиці розроблено критерії щодо розмежування нерухомості. Так,

згідно з наказом про облікову політику ПАТ «Новоград-Волинський хлібо завод» основним критерієм для розмежування інвестиційної і операційної нерухомості вважається: якщо об'єкт основного засобу частково використовується для власних цілей, а частково для отримання коштів від передачі в оренду, він визначається об'єктом інвестиційної власності, якщо основним джерелом доходу від його використання є надходження коштів від оренди (більше 50%). В даному випадку використовується вартісний критерій розмежування.

Для того щоб встановити, з якою метою переважно використовується нерухомість, підприємствам слід визначити відповідні критерії, які доцільно встановити наказом про облікову політику. Таке розмежування запобігає виникненню розбіжностей в обліковому відображенні операцій з нерухомістю.

Проте, через відсутність в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» чіткої методики такого розмежування, на підприємствах виникають труднощі із здійсненням самостійного вибору щодо віднесення об'єкту до операційної чи інвестиційної нерухомості. Тому в даному питанні П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» потребує доповнення.

Із змісту анкети видно, що об'єкти операційної та інвестиційної нерухомості відображаються на дату балансу за первісною вартістю. Інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, переоцінці не підлягає, на відміну від об'єктів операційної нерухомості, вартість яких переоцінюється якщо за результатами річної інвентаризації було встановлено, що залишкова вартість об'єкту істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

За результатами анкети було виявлено, що процес переходу суб'єктів господарювання на Міжнародні стандарти фінансової звітності відбувається досить повільно, це є наслідком невідповідності національної системи обліку вимогам МСФЗ. При переході на застосування МСФЗ для складання фінансової звітності першочергового значення набуває визначення принципів

відмінностей між вимогами П(С)БО та МСФЗ щодо критеріїв визнання та підходів до оцінки активів, капіталу та зобов'язань.

Проведений аналіз фінансової звітності досліджуваних підприємств показав, що на жодному із трьох підприємств не має на балансі інвестиційної нерухомості. В структурі активів аналізованих підприємств частка операційної нерухомості зменшується (додаток Б). Так, в ПрАТ «ПК «Поділля» протягом трьох років питома вага будівель, споруд та передавальних пристроїв в структурі основних засобів зменшилась з 32,03% у 2013 р. до 23,6% у 2015 р. Це пов'язано, перш за все, із збільшенням зносу, а також зменшенням надходжень нових будівель та споруд. Відповідно зменшилась частка операційної нерухомості в активах підприємства з 7,31% в 2013 р. до 3,55% в 2015 р.

Як видно, основна вартість операційної нерухомості на досліджуваних підприємствах сформована за рахунок будинків, споруд та передавальних пристроїв. Так, станом на 2015 р. вартість операційної нерухомості ПрАТ «ПК «Поділля» становлять земельні ділянки під будинками та спорудами - 438 тис. грн., будинки, споруди та передавальні пристрої - 103515 тис. грн. В ДП «ДГ «Артеміда» НААН» до об'єктів операційної нерухомості відносяться будівлі, споруди та передавальні пристрої, в 2015 р. їхня питома вага в складі основних засобів складала 60,72%.

Отже, за результатами дослідження можемо сформулювати наступні висновки:

- 1) відсутність в активах підприємств об'єктів інвестиційної нерухомості;
- 2) вартість інвестиційної нерухомості в формі № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) відображена окремою статтею, що відповідає вимогам П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»;
- 3) на дату балансу інвестиційна нерухомість відображена за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення;

4) вартість об'єктів операційної нерухомості включена до складу основних засобів;

5) на дату балансу основні засоби відображені за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення;

б) у формах фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати» та № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» не розкрита інформація про об'єкти інвестиційної нерухомості відповідно до вимог П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», зокрема на двох підприємствах не розкриті критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості, які необхідно зазначити у примітках до фінансової звітності (пп. 34.1 п. 34 П(С)БО 32).

Варто відзначити, що відсутність в складі активів інвестиційної нерухомості може бути наслідком великої кількості неузгоджених і проблемних питань щодо ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості у практичній діяльності підприємств. Адже законодавчо встановленого або рекомендованого методу розподілу, як, власне, й самих критеріїв розмежування та прикладів розрахунків, не існує. Це негативно впливає на те, що підприємства, навіть при наявності нерухомості, яку за всіма ознаками можливо визнати інвестиційною, продовжують в облікових регістрах відображати її в складі основних засобів. В зв'язку з цим інформація в фінансовій звітності підприємств надається з відповідними викривленнями.

2.2. Документування операцій з нерухомістю

Документування є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність і інформаційну базу відображених господарських операцій. Усі операції з нерухомістю потребують належного документального оформлення, оскільки бухгалтерський облік орієнтований на забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів управління, а також на підготовку інформативної бухгалтерської звітності для інвесторів і кредиторів.

Первинна інформація про наявність, стан, рух та інші операцій з нерухомістю відображається в численних спеціалізованих документах, що не лише мають забезпечити контроль, використовуватися для проведення аналізу, при прийнятті управлінських рішень, але й бути юридичним доказом власності на об'єкти нерухомості та здійснення операцій з ними.

Зважаючи на значимість такої документації в управлінні діяльністю підприємством, нами визначено її роль відносно обліку нерухомості, що показує (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Значення документування в обліку нерухомості

Таким чином, досліджуючи сучасний стан обліку нерухомості, важливо розглянути первинну документацію з обліку нерухомості на агропідприємствах.

Як було зазначено в попередньому розділі роботи, нерухомість має безліч специфічних рис, що відрізняє її від інших необоротних активів, а також є особливим об'єктом бухгалтерського обліку. Це висуває певні вимоги до процедури документування та форм первинних документів, що фіксують операції з об'єктами нерухомості. На сучасному етапі на законодавчому рівні передбачено застосування єдиних форм первинного обліку для всіх основних засобів, в тому числі й для об'єктів нерухомості.

Виходить, що окремих первинних документів щодо об'єктів нерухомого майна немає, але так як вони є складовою основних засобів, то документування

операцій об'єктів нерухомого майна оформляється тими самими первинними документами, що й основні засоби.

Процес формування необхідної облікової інформації взагалі, та об'єктів нерухомості зокрема, проходить кілька етапів, а саме: первинне спостереження, узагальнення (тобто обробка даних) та представлення звітних даних. Ці етапи формування інформації про об'єкти нерухомості можна підрозділити на окремі операції, що відбуваються протягом всього життєвого циклу окремого об'єкту:

- оприбуткування об'єктів нерухомості та оформлення відповідних первинних документів;
- присвоєння об'єктам нерухомості інвентарних номерів;
- складання інвентарних карток;
- збирання і опрацювання даних про участь нерухомості у виробничому процесі та нарахування амортизації;
- переміщення в середині підприємства шляхом передачі об'єктів від однієї матеріально відповідальної особи іншій;
- здійснення ремонтних робіт об'єктів нерухомості;
- постановка об'єктів на консервацію або передача в оренду;
- документальне оформлення вибуття об'єктів нерухомості;
- інвентаризація об'єктів нерухомості.

Таким чином, надходження, внутрішнє переміщення та вибуття об'єктів нерухомості оформляють первинними документами, перелік яких затверджений наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [43]. Приведемо характеристику форм первинного обліку нерухомості в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Характеристика форм первинного обліку нерухомості

Назва та номер форми документа	Призначення	Особливості оформлення
--------------------------------	-------------	------------------------

<p>Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (№ ОЗ-1)</p>	<p>Застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, при оформленні внутрішнього переміщення, а також для виведення із складу основних засобів, внаслідок їх передачі іншому підприємству</p>	<p>Оформляється приймальною комісією в одному примірнику в момент надходження об'єктів нерухомості. Після цього акт з доданою технічною документацією передається в бухгалтерію, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. При оформленні внутрішнього переміщення об'єктів нерухомості акт виписується у двох примірниках працівником відділу - здавальника. Перший примірник з розпискою одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, а другий – відділу - здавальнику. При безоплатній передачі об'єкта нерухомості іншому підприємству акт складається в двох примірниках. При продажу акт складається в трьох примірниках: перші два - залишаються у продавця, а третій - передається покупцеві</p>
--	---	--

Продовження табл. 2.3

<p>Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основних засобів (№ ОЗ-2)</p>	<p>Застосовується для оформлення приймання-здачі об'єктів нерухомості із ремонту, реконструкції та модернізації</p>	<p>Акт, підписаний працівником цеху, що уповноважений на приймання основних засобів, та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, реконструкцію та модернізацію, здають до бухгалтерії підприємства. Акт підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства, організації чи особами, на те уповноваженими. До технічного паспорта відповідного об'єкта нерухомості повинні бути внесені необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією. Якщо ремонт, реконструкцію або модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають виконавцю робіт</p>
<p>Акт на списання основних засобів (№ ОЗ-3)</p>	<p>Застосовується для оформлення вибуття об'єктів нерухомості при повному або частковому їх списанні</p>	<p>Складається в двох примірниках комісією (один - в бухгалтерії, інший - матеріально відповідальній особі). В акті вказуються затрати на списання, а також вартість матеріальних цінностей, отриманих внаслідок ліквідації</p>
<p>Інвентарна картка обліку основних засобів (№ ОЗ-6)</p>	<p>Застосовується для обліку об'єктів нерухомості</p>	<p>Здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі основних засобів та акту на списання основних засобів. Як правило, заповнюється в одному примірнику та знаходиться у бухгалтерії</p>

Опис інвентарних карток по обліку основних засобів (№ ОЗ-7)	Застосовується для реєстрації інвентарних карток	Складається в одному примірнику бухгалтерією
Картка обліку руху основних засобів (№ ОЗ-8)	Застосовується для обліку руху об'єктів нерухомості за класифікаційними групами основних засобів	Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
Інвентарний список основних засобів (№ ОЗ-9)	Застосовується в місцях експлуатації об'єктів нерухомості для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами	Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними записам в інвентарних картках обліку основних засобів
Розрахунок амортизації основних засобів (№ ОЗ-14) та (№ ОЗ-15)	Застосовується для визначення суми амортизації об'єктів нерухомості, що належить до нарахування у звітному місяці	Форма ОЗ-14 заповнюється промисловими підприємствами, форма ОЗ-15 використовується будівельними організаціями

Слід відмітити, що існуючі типові форми первинних документів мають суттєві недоліки, адже не враховують вимоги сьогодення, зокрема нормативно-правові зміни у системі обліку щодо основних засобів. Основний недолік типової документації з обліку основних засобів - це застарівання її змісту та реквізитів, яке суперечить спробам влади приблизити українські стандарти до міжнародних.

Окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. У той же час, окремі показники, які передбачені П(С)БО 7, не відображені в типових формах первинного обліку. Так, наприклад, операції з переоцінки основних засобів, потребують розробки окремих форм документів для відображення їх у бухгалтерському обліку.

Приймання в експлуатацію об'єктів нерухомості має здійснюватися комісією, що призначається для таких цілей розпорядженням керівника підприємства. Введення в дію об'єктів нерухомого майна, а також їх купівлю, безоплатне отримання та інше надходження комісія оформляє Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1). Повністю оформлений акт разом з доданою до нього технічною

документацією після затвердження керівником підприємства передається до бухгалтерії.

Після оформлення акта приймання-передачі в бухгалтерії на кожен об'єкт відкривають в одному примірнику інвентарну картку (форма № ОЗ-6). Об'єкту присвоюється порядковий номер, який потім проставляється в акті приймання-передачі. Інвентарні картки служать підставою для ведення аналітичного пооб'єктного обліку нерухомого майна. Заповнені інвентарні картки реєструються в описах (форма № ОЗ-7), які ведуться бухгалтерією (в одному екземплярі) по класифікаційним групам (видам) об'єктів.

За місцями використання (експлуатації) облік об'єктів нерухомості ведуть в інвентарному списку (форма № ОЗ-9), у якому наводиться коротка характеристика кожного об'єкта (інвентарний номер, найменування, первісна вартість, дата вибуття тощо). Дані в інвентарному списку за місцями знаходження обов'язково повинні бути тотожні записам в інвентарних картках.

Наказом про облікову політику ПрАТ «ПК «Поділля» визначено, що витрати, пов'язані із поліпшенням стану об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція тощо), які призведуть до зростання майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта, відносити на збільшення первісної вартості основних засобів після їх введення в експлуатацію. Приймання закінчених робіт з добудови і дообладнання, реконструкції і модернізації об'єкта оформлюється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2).

У процесі використання об'єктів нерухомості економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, внаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації. Первинний облік амортизації є частиною загальної системи бухгалтерського обліку основних засобів, який забезпечує відображення в обліку здійснених господарських операцій з нарахування та розподілу амортизації основних засобів.

Метод амортизації на досліджуваних підприємствах визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод. Всі три підприємства застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації необоротних активів, величину амортизаційних відрахувань по кожному з об'єктів за кожний місяць протягом терміну їх використання визначають діленням амортизаційної вартості на кількість передбачених років або місяців їх використання.

Запровадження в дію Податкового кодексу України вимагає повного перегляду системи документування операцій з обліку амортизації, оскільки він вводить обмеження щодо терміну використання об'єкта з метою продовження строку нарахування амортизації на основні засоби. Необхідність удосконалення первинних документів зумовлена ще й тим, що вони втратили свій початковий зміст та не задовольняють вимоги користувачів інформації стосовно системи амортизаційної політики підприємства, в напрямку нарахування й ефективності використання амортизаційних коштів як основного джерела відтворення основних засобів підприємства.

Важливим моментом в організації контролю за використанням об'єктів нерухомості є інвентаризація, яка проводиться відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [34].

Інвентаризацію земельних угідь, земель водного фонду, будівель, споруд (в тому числі гідротехнічних) та інших нерухомих об'єктів основних засобів можна проводити один раз на три роки. До початку проведення інвентаризації слід перевірити наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів тощо); наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації; наявність первинних документів на об'єкти нерухомості, що прийняті чи здані підприємством в оренду, на зберігання, тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення.

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів та їхні інвентарні номери.

Об'єкти нерухомості можуть вибувати з підприємства в результаті часткової або повної ліквідації; обміну на інші активи; внесення до статутного капіталу інших підприємств; безоплатної передачі; продажу; невідповідності критеріям визнання активом; повернення орендодавцю.

Рішення щодо визначення об'єктів нерухомості, які підлягають списанню, та оформлення необхідної документації приймають створені на підприємстві постійно діючі комісії. В компетенцію постійно діючої комісії входять обов'язки по встановленню конкретних причин списання об'єктів.

У всіх випадках вибуття об'єктів нерухомості із підприємства оформлюється Актом на списання основних засобів (форма № ОЗ-3). У ньому визначаються витрати по ліквідації об'єкта і вартість матеріалів, які мають бути оприбутковані після здійснення операції, а також здійснюється розрахунок результатів від ліквідації.

Нині в сільськогосподарських підприємствах спостерігається дуже низький рівень бухгалтерського обліку операцій із земельними ресурсами, а в деяких господарствах і відсутність такого обліку взагалі. Немає рекомендацій із питань відображення земельних ресурсів у звітності, розроблених первинних документів для всіх видів господарських операцій із земельними ділянками на агропідприємствах.

Як видно із аналізу питомої ваги об'єктів нерухомості в активах досліджуваних підприємств (додаток Б) в ПрАТ «ПК «Поділля» та ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» наявні земельні ділянки зайняті під будівлями.

Для відображення земельних ресурсів, як об'єктів бухгалтерського обліку, розглянемо їх документування на досліджуваних підприємствах. Документальне оформлення операцій з надходження власних та орендованих

земельних ділянок й паїв в агропідприємствах здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів.

В обліковій політиці досліджуваних підприємств визначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які встановлюють факт здійснення господарських операцій. Відображенням господарських операцій із землею в аналітичному та синтетичному обліку є первинні документи, які вважаються юридичною документацією.

Мораторій на Закон України «Про купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення» призвів до широкого розвитку оренди землі. Основою орендних земельних відносин є договір оренди землі. На його основі складається акт приймання-передачі та інші первинні документи.

Згідно з п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби» вартість земельних ділянок не амортизується. Тому відсутність такої операції із земельними ділянками унеможлиблює її документування. В свою чергу, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, а саме іригація, осушення та подібне капітальне поліпшення землі є об'єктом амортизації.

Порядок відображення вибуття земельних ділянок в аналітичному обліку теж має свої особливості, що відображається в окремих первинних документах. Так, при передачі об'єкта нерухомості іншому суб'єкту господарювання (наприклад, при продажу, оренді, обміну, безкоштовній передачі, внеску до статутного капіталу іншого підприємства) заповнюють форму № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів».

Проведений аналіз існуючого стану документального відображення операцій з землею свідчить про відсутність належного первинного обліку, що спричинено відсутністю нормативного забезпечення та спеціалізованих типових форм первинних документів з обліку землі.

На думку Е.О. Сисак, облік земель у сільськогосподарських підприємствах слід здійснювати у Книзі обліку земельних ділянок підприємства, яка складатиметься із окремих розділів: землі

сільськогосподарського призначення і землі несільськогосподарського призначення. У даній книзі окремо слід обліковувати землі власні, у постійному користуванні та орендовані. Книга повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена печаткою [73].

На досліджуваних підприємствах дані про земельні ресурси систематизують в формі № 50 – с. г та відображають в довідковій інформації «Землекористування протягом звітного року». В формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» наводиться інформація про рух вартості земельних ділянок протягом звітного року.

Серед основних елементів облікової політики найважливішими для обліку об'єктів нерухомості є затвердження правил документообігу і технології обробки облікової інформації. Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату.

Документообіг об'єктів нерухомості включає послідовні стадії, що наведені на (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Стадії документообігу носіїв облікової інформації щодо об'єктів нерухомості на підприємстві

Організація документообігу полягає в розробці найбільш раціональних шляхів руху документів від їх складання до передачі в архів із зазначенням підрозділів, через які має проходити документ, мети і точного часу надходження та вибуття документа в кожному підрозділі, а також посади виконавців, які складають, перевіряють та опрацьовують документ.

На кожному підприємстві потрібно проводити належну роботу з упорядкування потоку документів, прискорення їхнього руху від моменту складання до передачі в архів. З цією метою складається графік документообігу. Витяг з графіка документообігу стосовно руху документів з обліку нерухомості представлено в (додатку В).

Оформлені первинні документи з обліку об'єктів нерухомого майна в установлені строки передаються до бухгалтерії. Первинні документи перевіряють на правильність оформлення та наявність всіх необхідних підписів. Не вірно оформлені документи до обробки не приймаються. Перевірені та прийняті бухгалтерією документи підлягають подальшому опрацюванню - розцінюванню, групуванню та контируванню. Всі бухгалтерські документи до передачі в архів проходять належну перевірку й опрацювання.

Отже, наявні в Україні форми документів з обліку нерухомості уже не можуть повністю задовольнити потреби господарюючих суб'єктів в конкретній, максимально оптимізованій та оперативній інформації.

2.3. Синтетичний та аналітичний облік операційної нерухомості

Дослідивши стан первинного обліку операцій з нерухомістю варто розглянути порядок організації синтетичного та аналітичного обліку операційної нерухомості на сучасному етапі.

Зафіксована в первинних документах інформація про об'єкти нерухомості підлягає реєстрації та групуванню з метою її систематизації з тим, щоб у

кінцевому підсумку стати окремою статтею балансу. Поточний облік операцій із нерухомістю у діяльності підприємства забезпечується за допомогою бухгалтерських рахунків.

Для того, щоб правильно відобразити операцію на рахунках, бухгалтер повинен розв'язати три проблеми:

- 1) коли відбулася операція - проблема визнання;
- 2) яка вартісна оцінка операції - проблема оцінки;
- 3) на яких рахунках записати операцію - проблема класифікації.

Перші дві проблеми, що лежать в основі головних питань бухгалтерського обліку нерухомості нами було досліджено в першому питанні 2 розділу. В даному питанні буде розкрито облік операційної нерухомості на рахунках бухгалтерського обліку.

На сьогодні в Україні розроблено план рахунків, інструкцію по його застосуванню та затверджено ряд національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Це певною мірою спрощує процедури вибору рахунків для відображення об'єктів обліку, але не розв'язує проблеми повною мірою.

Не виключенням щодо правильного вибору рахунків та формування на їх основі кореспонденції рахунків є такі об'єкти обліку як нерухомість.

Проведені теоретичні та практичні дослідження вивчення сутності й змісту процедури облікового відображення об'єктів нерухомості, підтверджують наявність різних поглядів щодо цього серед науковців і практиків, про що йдеться в 1 розділі даної дипломної роботи.

На досліджуваних підприємствах відображення в обліку об'єктів нерухомості, які за своєю сутністю є операційною, здійснюється із використанням рахунків, що призначені для об'єктів основних засобів.

Провівши аналіз відображення об'єктів нерухомості на рахунках бухгалтерського обліку в досліджуваних підприємствах нами було сформовано витяг з робочого плану рахунків (додаток Д).

З нього видно, що для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про операційну нерухомість планом рахунків передбачено субрахунки рахунка

10 «Основні засоби»: субрахунок 101 «Земельні ділянки»; субрахунок 103 «Будинки та споруди». На субрахунку 101 «Земельні ділянки» ведуть облік земельних ділянок, які є власністю підприємства. Якщо земельна ділянка виділена підприємству лише у користування, то вона на субрахунку 101 не обліковується. Субрахунок 103 «Будинки та споруди» призначений для обліку: будинків виробничого і невиробничого призначення; споруд, що являються сукупністю інженерно-технічних об'єктів; передавальних пристроїв (лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо).

По дебету субрахунків 101 «Земельні ділянки» та 103 «Будинки та споруди» відображають: вартість об'єктів нерухомості, що надійшли на підприємство і зараховані на його баланс (створених, придбаних, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, безоплатно одержаних від інших осіб); витрати пов'язані з поліпшенням об'єкта нерухомості (внаслідок модернізації, модифікації, реконструкції, добудови тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів нерухомості; суми дооцінки вартості об'єктів нерухомості. По кредиту відображають: вартість об'єктів нерухомості, що вибули із підприємства (внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, внеску до статутного капіталу інших підприємств); часткової ліквідації; суми уцінки вартості об'єкта нерухомості.

Відсутність аналітичного обліку нерухомості на досліджуваних підприємствах не дає можливості здійснювати оперативний контроль за її станом та напрямками використання.

Для відображення в обліку операційної нерухомості необхідно дослідити порядок відображення на синтетичних рахунках руху та визнання об'єктів операційної нерухомості.

Об'єкти нерухомості формуються на підприємстві в результаті: капітальних інвестицій (будівництво, придбання); оренди; внесків засновників (учасників) до статутного капіталу підприємства; придбання в результаті

обміну на інші активи; безоплатного одержання від інших осіб.

Для обліку капітальних інвестицій з придбання (виготовлення) або будівництва об'єктів операційної нерухомості застосовують два субрахунки рахунка 15 «Капітальні інвестиції»:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Усі витрати на будівництво об'єкта операційної нерухомості визнають капітальними інвестиціями та збирають на субрахунок 151 «Капітальне будівництво», а витрати на виготовлення об'єкта операційної діяльності – на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Зауважимо, що аналітична інформація про такі операції вкрай необхідна для попереднього групування капітальних витрат і формування первісної вартості об'єктів нерухомості (рис. 2.4).

Про значення аналітичної інформації в формуванні вартості операційної нерухомості пише І.А. Юхименко-Назарук, яка вказує на відсутність окремих рахунків для обліку поліпшення нерухомості та пропонує ввести до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» додатковий субрахунок 156 «Капітальні інвестиції на поліпшення основних засобів», а в межах нього аналітичні рахунки 1561 «Капітальні інвестиції на поліпшення операційної нерухомості» та 1562 «Капітальні інвестиції на поліпшення інвестиційної нерухомості» [81].

На думку Н.В. Чирик, субрахунок 151 «Капітальне будівництво» потребує деякого реформування, а саме: відкрити рахунки третього порядку щодо видів поліпшень: 1511 «Капітальні інвестиції в модернізацію», 1512 «Капітальні інвестиції в реконструкцію», 1513 «Капітальні інвестиції в добудову», 1514 «Капітальні інвестиції в реорганізацію», 1515 «Капітальні інвестиції в перепрофілювання та інші види поліпшень», 1516 «Капітальні інвестиції в ремонт, які капіталізуються», 1517 «Капітальні інвестиції в ремонт, які не капіталізуються» [79]. До рахунку 15 «Капітальні інвестиції» С.Й. Сажанець також має пропозицію додатково запровадити такі субрахунки: 156 «Обладнання, конструкції та матеріали для будівництва і монтажу», 157

«Незавершені роботи по створенню необоротних активів», 158 «Капітальні витрати на поліпшення необоротних активів» [71].

Дт15 «Капітальні інвестиції» Кт

Дт 101 «Земельні ділянки» Кт

103 «Будинки та споруди»

Формування вартості об'єктів нерухомості (Кт 13, 20, 21, 22, 23, 28, 30, 31, 33, 37, 39, 41, 42, 46, 47, 48, 50, 53, 60, 63, 64, 65, 66, 68, 74, 95)	Списання сформованої вартості (первісна вартість)	
	151 «Капітальне будівництво»	→
	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	

Рис. 2.4. Формування первісної вартості операційної нерухомості на рахунках капітальних інвестицій

Таким чином, якщо підприємством було придбано будівлю для власних цілей, то сума всіх понесених підприємством витрат на її придбання первісно відображається за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» рахунка 15. При зарахуванні будівлі на баланс підприємства зазначена сума витрат списується з кредиту субрахунку 152 до дебету субрахунку 103 «Будинки та споруди».

Від питання формування первісної вартості об'єктів операційної нерухомості переходимо до конкретних особливостей її обліку залежно від способу надходження на досліджувані підприємства.

Придбана за грошові кошти операційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, що включає витрати, перелічені в п. 8 П(С)БО 7 «Основні засоби» (див. табл. 2.2). Облік операцій з придбання операційної нерухомості розглянемо в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Облік операцій з придбання операційної нерухомості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	

1	2	3	4	5
1.	Сплачено суму держмита за придбану будівлю виробничого цеху	642	311	20000
2.	Перераховано збір до Пенсійного фонду при купівлі нерухомості	651	311	20000
3.	Сплачені витрати, пов'язані з оформленням права власності на будівлю	377	311	3500
4.	Оформлено право власності на будівлю виробничого цеху	152	631	2000000
5.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	400000
6.	Включено до первісної вартості будівлі цеху витрати на сплату держмита	152	642	20000
7.	Включено до первісної вартості будівлі цеху витрати, пов'язані з оформленням права власності на об'єкт нерухомості	152	377	3500
8.	Нараховано збір до Пенсійного фонду при купівлі нерухомості	152	651	20000
9.	Уведено в експлуатацію будівлю виробничого цеху	103	152	2043500
10.	Перераховано кошти в оплату вартості придбаного об'єкта нерухомості	631	311	2400000

Безоплатне отримання операційної нерухомості може відбуватися як у вигляді капітальних інвестицій (якщо передається об'єкт нерухомості, що перед введенням в експлуатацію потребує додаткових вкладень за рахунок набувача прав на володіння цим активом), так і у вигляді нерухомого майна (якщо передається об'єкт операційної нерухомості цілком готовий до експлуатації за призначенням). Зауважимо, що у листі Мінфін від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 говориться про те, що вартість необоротних активів, отриманих безоплатно, до складу капітальних інвестицій не включають і на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не відображають [38].

Однак, на нашу думку, рахунок 15 «Капітальні інвестиції» для формування первісної вартості операційної нерухомості, отриманої безоплатно, необхідно застосовувати як і при традиційному придбанні за грошові кошти.

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.

Усі витрати на будівництво об'єкта операційної нерухомості визнають капітальними інвестиціями та збирають на субрахунок 151 «Капітальне будівництво». Після введення об'єкта нерухомості в експлуатацію витрати, зібрані на субрахунок 151, списують на субрахунок 103 «Будинки та споруди».

При обміні подібними активами операційної нерухомості дохід не визнають (п. 9 П(С)БО 15) [58]. Нагадаємо, що подібними вважаються об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість (п. 4 П(С)БО 7). А оскільки за цією операцією немає доходу і вона за своєю сутністю не є продажем, то до неї не застосовують положення П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Згідно з п. 2 розділу 2 П(С)БО 27 необоротні активи, відчуження яких планується іншим способом, ніж продаж, не визнають утримуваними для продажу [54].

А це означає те, що при обміні подібних активів операційної нерухомості їх попереднє переведення на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» не проводиться.

На відміну від обміну подібними об'єктами операційної нерухомості, при обміні неподібними активами в бухгалтерському обліку визначають фінансовий результат від такої операції. Крім того, обмін неподібними об'єктами операційної нерухомості для цілей бухгалтерського обліку є продажем, а тому об'єкти, призначені для передачі за бартерним договором, повинні визнаватися необоротними активами, утримуваними для продажу, та обліковуватися на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Усі витрати підприємства, понесені у зв'язку з отриманням об'єкта операційної нерухомості у результаті обміну, збирають на рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Після введення даного об'єкта в експлуатацію витрати, що складають первісну вартість такого об'єкта, списують на відповідні субрахунки рахунка 10 «Основні засоби».

В п. 13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів зазначено, що первісною вартістю основних засобів, які внесені до

статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, зазначених у пункті 11. Погоджена засновниками (учасниками) вартість основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку заборгованості засновників (учасників) підприємства за внесками до статутного капіталу в кореспонденції з рахунком обліку статутного капіталу. Одержання об'єктів основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку основних засобів і погашенням (зменшенням) заборгованості засновників. Витрати на доставку, установку, монтаж та інші витрати на забезпечення введення в експлуатацію таких основних засобів включаються до їх первісної вартості з відображенням в обліку капітальних інвестицій [41]. При здійсненні такої операції з операційною нерухомістю виконуються наступні бухгалтерські проведення: 1) відображення заборгованості засновника (учасника) за внесками до статутного капіталу Дт 46 - Кт 40; 2) внесення до статутного капіталу права оренди земель с/г призначення Дт 122 - Кт 46.

Бухгалтерський облік нерухомого майна, що використовуються на правах операційної оренди, у орендаря проводиться з урахуванням вимог позабалансового обліку, без застосування подвійного запису на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Переданий в операційну оренду об'єкт орендодавець не списує в себе з балансу, а продовжує обліковувати у складі своїх активів. Таке передання фіксується тільки в аналітичному обліку.

Земельні ділянки виступають окремим об'єктом в бухгалтерському обліку. Проте, система обліку землі на сьогодні ще не зовсім відпрацьована, не розроблені і не затверджені первинні форми документів для відображення земельних ділянок на бухгалтерських рахунках, обмежене коло операцій з землями сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва: купівля-продаж; обмін; передача у спадщину; застава; дарування та інші цивільно-правові угоди.

Таким чином, в сучасних умовах питання правильності відображення в обліку операцій з земельними ділянками набуває великого значення.

Сьогодні в системі бухгалтерського обліку знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель (рис. 2.5).

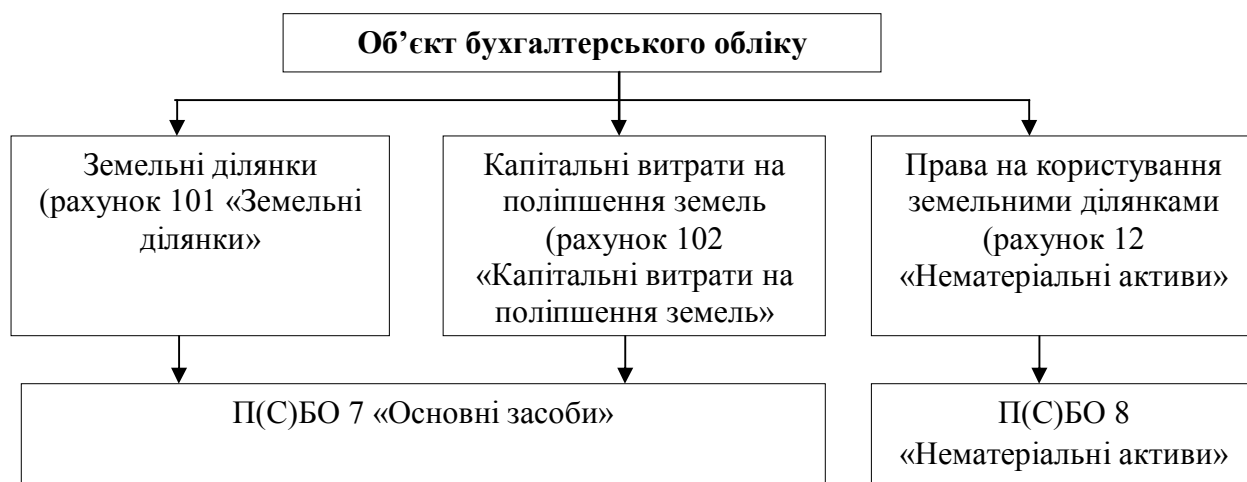


Рис. 2.5. Групи об'єктів обліку земельних ділянок

Землю, яка увійшла до складу основних засобів згідно плану рахунків бухгалтерського обліку класифіковано у дві відокремлені групи: субрахунок 101 «Земельні ділянки» та субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». Субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» призначений для обліку капітальних витрат на проведення культурно-технічних заходів поверхневого покращення земель сільськогосподарського призначення (меліорація, осушування, іригаційні роботи тощо).

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [42] передбачено можливість обліку прав користування земельною ділянкою (відповідно до земельного законодавства), як окремого об'єкта бухгалтерського обліку на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [59], право користування земельною ділянкою має відобразитись в бухгалтерському обліку на субрахунку 122 «Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Аналітичний облік земель включає облік кількості та якості земельних угідь та земельних ділянок у розрізі землевласників та землекористувачів. У

подальшому його дані використовують для відображення вартості земельних угідь та прав користування у бухгалтерському обліку, визначення розміру земельного податку, доходів і втрат власників та землекористувачів і для інших цілей.

В табл. 2.5 наведемо кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з обліку землі: облік придбання земельної ділянки, облік переведення землі до інвестиційної нерухомості, облік продажу земельної ділянки, облік витрат на капітальне поліпшення земель, облік орендної плати за землю.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій із земельними ділянками

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання земельної ділянки			
1.	Оплачено вартість земельної ділянки	377	311
2.	Сплачено держмити та інші супутні витрати на земельну ділянку	685	311
3.	Включено до первісної вартості землі держмити та інші супутні витрати	152	685

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4
4.	Відображено вартість земельної ділянки	152	377
5.	На підставі отриманого державного акта на право власності вартість землі зараховано на баланс	101	152
Облік переведення землі до інвестиційної нерухомості			
1.	Переведено землю до складу інвестиційної нерухомості	100	101
2.	Вартість землі доведено до справедливої	100	411
Продаж земельної ділянки			
1.	Переведено ділянку до необоротних активів, утримуваних для продажу	286	101
2.	Отримано аванс за земельну ділянку	311	681
3.	Списано об'єкт необоротних активів, утримуваних для продажу	943	286
4.	Відображено дохід від продажу	377	712
5.	Списано собівартість необоротного активу, утримуваного для продажу	712	943
6.	Проведено залік заборгованості	681	377

Облік витрат на капітальне поліпшення земель			
1.	Сплачені витрати на поліпшення земель (меліоративні роботи)	685	311
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі вартості сплачених витрат на поліпшення землі	641	644
3.	Підписано акт виконання робіт та оприбутковано об'єкт основних засобів	152	685
4.	Капітальні витрати на поліпшення землі	102	152
5.	Взаємозалік витрат з ПДВ	644	685
6.	Відображена амортизація капітальних витрат на поліпшення земель	91, 92	131
Орендна плата за землю			
1.	Нараховано орендну плату за землю	377	713
2.	Нараховано ПДВ (податкове зобов'язання)	713	641
3.	Отримано орендну плату	311	377
4.	Перераховано ПДВ до Держбюджету	641	311

Отже, за результатами дослідження формуємо висновок, що наразі не існує нормативно-правового акта, який би конкретизував склад груп чи об'єктів нерухомості й тим самим полегшував завдання достовірної її класифікації в бухгалтерському обліку. Діючий план рахунків бухгалтерського обліку визначає лише загальний підхід до обліку земельних ділянок у складі основних засобів підприємства і не враховує особливостей їх групування.

Таким чином, на основі проведеного нами дослідження підтверджено наявність проблемних питань у системі обліку об'єктів операційної нерухомості, а також відсутність однозначних пропозицій науковців щодо підвищення аналітичності інформації про земельні ресурси на сільськогосподарських підприємствах (додаток Е).

2.4. Особливості обліку інвестиційної нерухомості

Особливий порядок бухгалтерського обліку об'єктів інвестиційної нерухомості передбачений П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Нагадаємо, що інвестиційна нерухомість - це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та /або збільшення власного

капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Так, наприклад, одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. У бухгалтерському обліку інвестиційну нерухомість слід визнавати як окремий актив, що обліковується згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», тільки при одночасному виконанні умов визначених на (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Умови щодо визнання нерухомості інвестиційною

Об'єкти, які використовуються у різних цілях (для оренди, для власних потреб), підлягають відокремленому обліку. Коли об'єкт основних засобів включає частину, яка є інвестиційною нерухомістю, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо, то вони відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови, що частина об'єкта, яка використовується для власних потреб, несуттєва і за умови використання такої нерухомості переважно з метою отримання орендної плати та/або збільшення власного капіталу [7].

За наявності ознак, за якими об'єкт основних засобів може бути віднесено і до операційної, і до інвестиційної нерухомості, підприємство самостійно розробляє критерії для їх розподілу та закріплює в наказі про облікову політику. З дослідження облікової політики підприємств (додаток А) видно, що на двох із трьох підприємств не розроблені такі критерії розмежування. А

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» не надає будь-яких інструкцій або пропозицій щодо критеріїв розмежування операційної та інвестиційної нерухомості, а значить потребує доповнень.

Основними критеріями для ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості можемо вважати такі:

- визнання інвестиційною нерухомістю наступних видів активів: земля; будівлі; частина будівлі; споруди; об'єднання будівлі та земельної ділянки; об'єкти, що разом з інвестиційною нерухомістю утворюють цілісний комплекс та сукупно генерують грошові потоки;

- чіткість визначення форми оренди (операційна або фінансова): здача будівлі в операційну оренду іншому підприємству може бути визнана інвестиційною нерухомістю, а у випадку фінансової оренди – ні;

- визнання земельних ділянок, будівель та споруд, що отримані орендаром та здаються ним в суборенду, як інвестиційна нерухомість;

- закріплення відсотка частки інвестиційної нерухомості в загальній площі об'єкта.

Вважаємо, що використання можливості самостійного вибору щодо віднесення об'єкту до операційної чи інвестиційної нерухомості стане лише тоді ефективним інструментом управління, коли буде розроблена чітка методична та методологічна основа. В свою чергу, на сьогодні відсутня чітка методика такого розмежування.

З метою бухгалтерського обліку не вважається і не визнається інвестиційною нерухомістю майно в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Приклади майна, що не є інвестиційною нерухомістю

Не вважається інвестиційною нерухомістю	Приклади
Операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість	Ділянка землі, на якій будуть побудовані додаткові виробничі площі підприємства
Нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності	Будь-який об'єкт нерухомості, що відповідає цій умові

Нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін	Будь-який об'єкт нерухомості, що відповідає цій умові
Нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість	Ділянка землі, на якій планується побудувати офісну будівлю для здачі в оренду (П(С)БО 7 застосовується до завершення будівництва, після чого об'єкт будівництва стає інвестиційною власністю і починається застосування П(С)БО 32)
Нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди	Якщо власник земельної ділянки здає її в фінансову оренду на 99 років, така ділянка не є інвестиційною власністю

Облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості здійснюється на рахунку 10 «Основні засоби» субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість».

У поточному обліку по дебету субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» відображається інформація про наявність і надходження об'єктів інвестиційної нерухомості; переведення інших активів до складу інвестиційної нерухомості; прибуток від зміни справедливої вартості; вигоди від відновлення корисності об'єктів інвестиційної нерухомості (якщо облік здійснюється за первісною вартістю); витрати пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією інвестиційної нерухомості, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їх використання.

По кредиту субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» відображається інформація про вибуття інвестиційної нерухомості; переведення її до складу інших активів; збиток від зміни справедливої вартості (якщо облік здійснюється за справедливою вартістю); втрати від зменшення корисності об'єктів інвестиційної нерухомості (якщо облік здійснюється за первісною вартістю).

Досліджуючи облікове відображення інвестиційної нерухомості на базових підприємствах було виявлено, що в розрізі субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» не ведеться аналітичний облік (додаток Д).

Оскільки нормативно-правова і методологічна база за даним напрямком не висуває жодних вимог щодо деталізації обліку, то зазвичай він здійснюється тільки на рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» без використання аналітичних рахунків.

Вважаємо, що впровадження детального аналітичного обліку дозволить здійснювати більш повний та розширений контроль за станом та дохідністю інвестиційної нерухомості в розрізі напрямків її використання, а також надавати достовірну фінансову та управлінську звітність власникам, інвесторам, акціонерам.

Важливої уваги заслуговують особливості оцінки інвестиційної нерухомості, які виникають при первісній оцінці та відображенні на дату балансу.

На момент придбання або створення (будівництва) інвестиційної нерухомості її спочатку оцінюють за первісною вартістю. Порядок визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості залежить від шляхів її надходження (див. табл. 2.2). Фактичні витрати на придбання інвестиції в нерухомість, спорудженої господарським способом, визначаються на момент завершення будівництва або реконструкції. До моменту завершення будівництва підприємство здійснює облік капітальних інвестицій згідно вимог П(С)БО 7 «Основні засоби». Після первісного визнання підприємство повинне самостійно, на основі облікової політики, обрати один із двох методів обліку інвестиційної нерухомості для відображення її на дату балансу в фінансовій звітності:

- метод, що базується на справедливій вартості, якщо таку вартість можна достовірно визначити;
- метод, що передбачає облік за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»[60].

Якщо підприємством обрано оцінку інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, то об'єкт інвестиційної нерухомості підлягатиме амортизації за одним із методів, наведених у п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби». Інформацію про суму зносу інвестиційної нерухомості узагальнюють на субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості». Первісна вартість

інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних з її поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості. Згідно з п. 18 П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.

В П(С)БО 32 описані питання визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості у випадках: придбання за звичайних умов; придбання за умови відстрочки платежу; створення (будівництво); переведення з операційної нерухомості; одержання у фінансову оренду; на дату балансу. Не розкритими в П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є питання визначення первісної вартості інвестиційної нерухомості при її внесенні до статутного капіталу підприємства, при безоплатному отриманні, при отриманні в обмін на подібний та неподібний об'єкт та отриманої в частковий обмін, що призводить до відсутності єдиного підходу для їх відображення в бухгалтерському обліку обліковими працівниками вітчизняних підприємств. З цього приводу І.В. Супрунова пропонує внести зміни до П(С)БО 32 в частині оцінки [72].

Якщо підприємство обирає оцінку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, то об'єкт інвестиційної нерухомості не підлягатиме амортизації згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Вибраний підхід застосовують до оцінки всіх подібних об'єктів інвестиційної нерухомості.

У випадку оцінки за справедливою вартістю на кожну дату балансу необхідно коригувати вартість об'єкта шляхом порівняння його балансової та справедливої вартостей. Зміну вартості об'єкта інвестиційної нерухомості на дату балансу відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 719) або інших витрат операційної діяльності (субрахунок 949). Такий порядок передбачено п. 22 П(С)БО 32.

На прикладі оприбуткування збудованої інвестиційної нерухомості, яка обліковується за справедливою вартістю відобразимо наступний запис:

1. Дебет субрахунка 100 «Інвестиційна нерухомість» - на суму справедливої вартості.

Кредит субрахунка 151 «Капітальне будівництво» - на суму фактичних витрат на будівництво.

Кредит субрахунка 719 «Інші доходи операційної діяльності» - на суму різниці між справедливою вартістю і витратами на капітальне будівництво (доходу).

2. Дебет субрахунка 100 «Інвестиційна нерухомість» - на суму справедливої вартості.

Дебет субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» - на суму різниці між витратами на капітальне будівництво і справедливою вартістю.

Кредит субрахунку 151 «Капітальне будівництво» - на суму фактичних витрат на капітальне будівництво (витрати).

При переведенні нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості станом на дату переведення та її балансовою (залишковою) вартістю визнається іншим доходом або іншими витратами періоду, у якому відбулося таке переведення.

Оприбуткування інвестиційної нерухомості буде відображено записом:

Дебет субрахунка 100 «Інвестиційна нерухомість» - на суму справедливої вартості.

Кредит субрахунка 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» - на суму балансової вартості.

Кредит субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» - на суму різниці між справедливою та балансовою вартістю об'єкта (дохід) або Дебет субрахунка 977 «Інші витрати звичайної діяльності» - на суму різниці між балансовою і справедливою вартістю об'єкта, що передається до складу інвестиційної нерухомості.

Сенс відображення операцій переведення активів з однієї статті до іншої криється у різних підходах до оцінки різних активів. Усі активи, перебуваючи

вже в іншій якості, повинні оцінюватися відповідно до того, як оцінюються активи цієї категорії. Це правило сучасних бухгалтерських стандартів поширюється на всі види активів. І на інвестиційну нерухомість зокрема.

Розглянемо можливі події переведення об'єкта нерухомості до категорії інвестиційної нерухомості або, навпаки, виведення зі складу такої у разі зміни способу його експлуатації в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Облік операцій з переведення нерухомості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1.	Переведення запасів до інвестиційної нерухомості:		
	а) інвестиційна нерухомість дорівнює балансовій вартості запасів	100	281
	б) інвестиційна нерухомість, оцінена за справедливою вартістю, вища від балансової вартості запасів:		
	1) на балансову вартість запасів	100	281
	2) на суму перевищення справедливої вартості інвестиційної нерухомості над балансовою вартістю запасів	100	746
	в) інвестиційна нерухомість, оцінена за справедливою вартістю, нижча від балансової вартості запасів:		
	1) на вартість інвестиційної нерухомості	100	281

Продовження табл. 2.7

	2) на різницю між балансовою вартістю запасів і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості	977	281
2.	Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів:		
	а) інвестиційна нерухомість, оцінена за справедливою вартістю	286	100
	б) інвестиційна нерухомість, оцінена за первісною вартістю:		
	1) списується знос інвестиційної нерухомості	135	100
	2) списується залишкова вартість інвестиційної нерухомості	286	100
3.	Переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалася за справедливою вартістю, до операційної нерухомості	103	100
4.	Переведення операційної нерухомості до інвестиційної:		

	а) інвестиційна нерухомість буде оцінюватися за первісною вартістю:		
	1) списано знос по операційній нерухомості	131	135
	2) списано первісну вартість операційної нерухомості	100	103
	б) інвестиційна нерухомість буде оцінюватися за справедливою вартістю:		
	1) справедлива вартість вища від балансової:		
	▪ списано знос операційної нерухомості	131	103
	▪ списано залишкову вартість операційної нерухомості	100	103
	▪ різниця між справедливою і залишковою вартістю	100	411
	2) справедлива вартість нижча від балансової:		
	▪ списано знос операційної нерухомості	131	103
	▪ оприбутковано інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю	100	103
	▪ різниця між залишковою вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості	411	103

Виведення нерухомості зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється лише у разі зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- 3) внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку вибуття інвестиційної нерухомості представимо в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облік вибуття інвестиційної нерухомості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Включені об'єкти інвестиційної нерухомості до групи вибуття (об'єкти оцінені за первісною вартістю)			
1.	початок підготовки об'єкта до продажу з переведенням його до складу запасів:		

	- сума зносу об'єкта	135	100
	- залишкова вартість об'єкта	286	100
2.	початок використання інвестиційної нерухомості як операційної:		
	- сума зносу об'єкта	135	131
	- залишкова вартість об'єкта	103	100
3.	ліквідація об'єкта:		
	- сума зносу об'єкта	135	100
	- залишкова вартість об'єкта	976	100

Отже, відносно об'єктів інвестиційної нерухомості слід застосовувати спеціальні правила обліку. Наприклад, саме вимоги П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» необхідно застосовувати для операцій визнання та оцінки, переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості, для операцій вибуття інвестиційної нерухомості та при розкритті інформації про інвестиційну нерухомість у фінансової звітності.

Найбільш проблемними в обліку інвестиційної нерухомості – є питання оцінки нерухомості, тому саме цьому питанню слід приділяти максимальну увагу. Питання оцінки є досить суперечним і вимагає його доопрацювання з боку законодавців.

РОДІЛ 3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НЕРУХОМІСТЮ

3.1. Вдосконалення організації та методики обліку нерухомості

Систематизація результатів дослідження практики обліку операцій з нерухомістю дозволила виділити ряд організаційних та методичних аспектів його вдосконалення. Тому, в цьому розділі будуть розкриті пропозиції щодо вдосконалення обліку нерухомості саме в цих двох аспектах.

Основою облікового процесу і його початковим етапом є первинний облік. Реалізація інформаційної функції первинних документів забезпечується шляхом включення до змістовної частини документу усієї необхідної інформації, з виділенням її ознак за напрямками подальшого використання. Виділення ознак інформації за напрямками використання дає можливість здійснювати групування інформації для різних рівнів і напрямів використання, у різних розрізах для формування звітних і аналітичних форм.

Як свідчить проведене дослідження, для відображення операцій з оприбуткування, введення в експлуатацію та списання інвестиційної нерухомості досліджувані підприємства використовують ті ж первинні документи, що й при оформленні аналогічних операцій з операційною нерухомістю: ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»; ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»; ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств).

Проте, виділення інвестиційної нерухомості в окремий об'єкт обліку, специфіка оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості та особливості її використання зумовлює необхідність відокремленого первинного відображення операцій з таким видом нерухомості.

Оскільки складання первинних документів необхідне для повного висвітлення інформації про наявність і рух об'єктів інвестиційної нерухомості, то їх можна класифікувати за напрямками залежно від того, яку інформацію вони містять, зокрема щодо:

- придбання об'єктів інвестиційної нерухомості;
- переведення об'єктів до складу інвестиційної нерухомості;
- виведення об'єктів зі складу інвестиційної нерухомості;
- вибуття інвестиційної нерухомості.

Що стосується моменту зарахування на баланс підприємства інвестиційної нерухомості, пропонуємо застосування такого первинного документа, як форма ІН-1 «Акт приймання та внутрішнього переміщення інвестиційної нерухомості» (додаток Ж), який необхідно використовувати при придбанні об'єктів інвестиційної нерухомості від постачальників, введенні в експлуатацію об'єктів інвестиційної нерухомості після закінчення будівельно-монтажних робіт, а також для оформлення переведення об'єктів основних засобів, товарів чи запасів до складу інвестиційної нерухомості.

Наступним первинним документом з обліку інвестиційної нерухомості, запропонованим нами до використання є Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та добудованих об'єктів інвестиційної нерухомості форми ІН-2 (додаток З).

Цим первинним документом можна оформляти повернення об'єкта з ремонту. Якщо ремонтні роботи виконував структурний підрозділ підприємства, то виписують один примірник акта. Якщо інше підприємство, акт складається в двох примірниках (один примірник залишається на підприємстві, інший передається виконавцю ремонтних робіт).

Акт повинні підписати уповноважена особа, що здійснює прийняття об'єкта нерухомості після закінчення ремонтних робіт і представник підприємства, що виконувало ремонт, реконструкцію чи добудову.

Якщо проводився капітальний ремонт, реконструкція чи добудова об'єкта нерухомості, то такі зміни необхідно внести до його технічного паспорта.

Крім цього, на кожен об'єкт інвестиційної нерухомості необхідно відкривати також інвентарну картку обліку інвестиційної нерухомості на підставі акту прийняття та внутрішнього переміщення інвестиційної нерухомості (форма ІН-1).

Інвентарна картка обліку інвестиційної нерухомості (форма ІН-4 (додаток І)) – це первинний документ, який ми пропонуємо використовувати для узагальнення інформації про кожен об'єкт інвестиційної нерухомості.

Приводом для відкриття інвентарної картки слугує акт форми ІН-1, а також технічна документація на цей об'єкт.

Надалі до цього первинного документа заносяться всі відомості про утримуваний об'єкт інвестиційної нерухомості, зокрема про ремонт, переоцінку, індексацію чи знос, а також інформацію про вибуття або про результати його ліквідації. У розділі «Індивідуальна характеристика об'єкта» прописуються основні якісні та кількісні характеристики.

Для реєстрації фактів списання та вибуття на сторону інвестиційної нерухомості доцільним є запровадження і використання первинного документа форми ІН-3 «Акт на вибуття інвестиційної нерухомості» (додаток К). Цей документ потрібен для оформлення всіх випадків вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема використовується для оформлення операцій:

- вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості при передачі їх іншому підприємству (організації) за договором купівлі-продажу, безоплатній передачі;
- передачі як внесок до статутного капіталу, обміну на інші активи;
- переведення об'єктів інвестиційної нерухомості до складу основних засобів (якщо змінено мету утримання нерухомості);
- переведення об'єктів інвестиційної нерухомості до складу запасів (у разі прийняття рішення на підприємстві про продаж таких об'єктів);
- ліквідації об'єктів інвестиційної нерухомості.

Основний спосіб використання інвестиційної нерухомості – це здавання її в операційну оренду з метою отримання доходу у вигляді орендної плати.

Тому, вважаємо за необхідне розробити та впровадити в практику обліку відповідного первинного документа, яким буде оформлятися операція передачі об'єкта інвестиційної нерухомості в операційну оренду. Пропонуємо для цих потреб використовувати розроблену нами форму ІН-5 «Акт приймання-передачі інвестиційної нерухомості в операційну оренду» (додаток Л). Цей акт складається в двох примірниках (один – для орендодавця, другий – для орендаря).

Всі запропоновані форми первинних документів рекомендуємо до впровадження в тому числі і на базових підприємствах: ПрАТ «ПК «Поділля», ДП «ДГ «Артеміда» НААН», ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод».

Документи запропоновані для реєстрації фактів господарської діяльності з об'єктами інвестиційної нерухомості є достовірною інформаційною базою для аналітичного і синтетичного обліку таких активів та для формування зведених інформаційних масивів з метою відображення їх у фінансовій звітності.

Вважаємо за необхідне, на основі проведеного дослідження практики обліку базових підприємств, зауважити, що однією з поточних проблем обліку інвестиційної нерухомості є те, що не ведеться її детальний аналітичний облік і це не дає можливості здійснювати оперативний контроль за її станом та напрямками використання. Оскільки нормативно-правова і методологічна база за даним напрямком не висуває жодних вимог щодо деталізації обліку, то зазвичай він ведеться лише по рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» без використання субрахунків. Але, на наш погляд, така деталізація дозволить підвищити достовірність фінансової звітності, оскільки за її наявності буде можливо проводити моніторинг справедливої вартості, нарахування фізичного і морального зносу за кожною групою, специфічною групою чи об'єктом інвестиційної нерухомості.

Виходячи зі специфічних характеристик категорії «інвестиційна нерухомість», а також із високої вірогідності різновекторної зміни вартості об'єктів, вважаємо за необхідне вести аналітичний облік інвестиційної

нерухомості.

В залежності від користувачів облікової інформації, цілей управлінського обліку та ступеню оперативності прийняття рішень, на підприємстві самостійно визначають, в якому розрізі вести аналітичний облік об'єктів інвестиційної нерухомості (рис. 3.1).

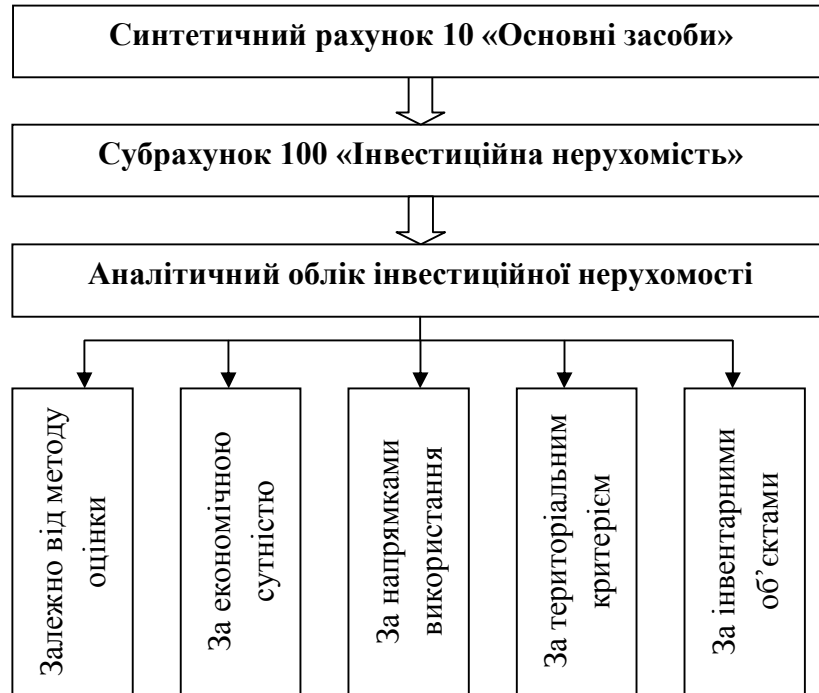


Рис. 3.1. Рекомендовані розрізи аналітичних рахунків з обліку інвестиційної нерухомості

Це може бути облік в залежності від моделі оцінювання вартості; за територіальним критерієм; за економічною сутністю; за напрямками використання; за інвентарними об'єктами, тощо.

Вважаємо, що впровадження детального аналітичного обліку дозволить здійснювати більш повний та розширений контроль за станом та дохідністю інвестиційної нерухомості в розрізі напрямків її використання, а також надавати достовірну фінансову та управлінську звітність власникам, інвесторам, акціонерам.

Проблеми синтетичного обліку надходження та вибуття об'єктів інвестиційної нерухомості можна звести до наступних:

1) порядок формування облікової інформації щодо інвестиційної нерухомості за шляхами руху (надходження, вибуття) та за видами таких об'єктів;

2) уточнення порядку відображення на синтетичних рахунках руху (надходження, вибуття) та визнання об'єктів інвестиційної нерухомості;

3) дослідження методики відображення у фінансовій звітності доходів і витрат пов'язаних з рухом (надходження, вибуттям) інвестиційної нерухомості.

Визначення такого кола питань та послідовність їх дослідження, зумовлена інформаційними потребами управлінців в досліджуваних підприємствах.

Як свідчить дослідження методики та практики обліку інвестиційної нерухомості в розділі 2 даної дипломної роботи, модель синтетичного обліку інвестиційної нерухомості дублює облік інших основних засобів, прописаний у Методичних рекомендаціях з обліку основних засобів.

З метою збереження єдиного підходу відображення та класифікації інформації щодо капітальних інвестицій у необоротні активи за видами пропонуємо відображати витрати щодо формування первісної вартості придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості на субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості».

Запровадження субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості» дозволить оптимально організувати синтетичний та аналітичний облік капітальних інвестицій, пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості, що є запорукою достовірного визначення вартості придбаних об'єктів.

Отже, враховуючи вищезазначене, капітальні інвестиції щодо інвестиційної нерухомості можна відображати на субрахунку 151 при будівництві та 156 при придбанні об'єктів у розрізі таких активів як земельні ділянки; будівлі; споруди та інші необоротні активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс.

Виходячи із пропонованих розрізів аналітики (рис. 3.1) пропонуємо для

базових підприємств здійснювати облік інвестиційної нерухомості із застосуванням наступними аналітичних рахунків:

- 1001 «Земельні ділянки, що визнані інвестиційною нерухомістю»;
- 1002 «Будівлі, що визнані інвестиційною нерухомістю»;
- 1003 «Споруди, що визнані інвестиційною нерухомістю»;
- 1004 «Інші активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс».

Недостатнє відображення інформації про процеси надходження, експлуатації, вибуття циклу використання нерухомості в розрізі видів діяльності у фінансовій звітності зумовлює неповноту інформаційного забезпечення процесу управління ефективністю використання майна. З метою узгодження фінансової звітності з вимогами П(С)БО 32 пропонуємо внести зміни до розділу 2 ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», а саме доповнити його наступними показниками: справедлива вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням витрат на зменшення корисності та вигод від її відновлення (ряд. 270), вартість інвестиційної нерухомості, яка припиняє оцінюватись за справедливою вартістю та буде оцінюватись за первісною вартістю зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням витрат на зменшення корисності та вигод від її відновлення (із зазначенням кількості об'єктів) (ряд. 271), із рядка 105 графа 5 вартість інвестиційної нерухомості, переведеної з операційної нерухомості (ряд. 272), із рядка 105 графа 5 вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із запасів (ряд. 273), сума укладених договорів на майбутнє, а саме: на придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості (ряд. 274), на ремонт, обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості (ряд. 275).

Впровадження даних пропозицій дозволить користувачам отримати деталізовану інформацію щодо критеріїв визнання інвестиційної нерухомості, порядку оцінки при надходженні та вибутті тощо (додаток М).

Для удосконалення інформаційного забезпечення менеджменту про

нерухомість на базових підприємствах, нами розроблено пропозиції щодо формування внутрішньої звітності про операції з нерухомістю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Внутрішня звітність щодо операцій з нерухомістю

№ з/п	Назва звітної форми	Номер форми	Зміст звітної форми
1	Звіт про структуру нерухомості	ВЗН-1	Відображає показники, що характеризують інформацію про первісну вартість, суму нарахованої амортизації, зміну корисності об'єктів нерухомості, питому вагу переданої в операційну оренду інвестиційної нерухомості
2	Звіт про технічний стан нерухомості	ВЗН-2	Відображає показники, що характеризують ступінь зношеності, напрями та ступінь використання, результати проведеної переоцінки об'єктів операційної нерухомості
3	Звіт про результати використання нерухомості	ВЗН-3	Відображає показники, що характеризують фінансові результати від використання нерухомості (додаток Н)
4	Звіт про набуття та припинення речових прав на чужу нерухомість	ВЗН-4	Відображає показники, що характеризують понесені витрати та отримані доходи від набутих речових прав на чужу нерухомість

Так, пропонуємо впровадити: 1) Звіт про структуру нерухомості (ВЗН-1), 2) Звіт про технічний стан нерухомості (ВЗН-2), 3) Звіт про результати використання нерухомості (ВЗН-3), 4) Звіт про набуття та припинення речових прав на чужу нерухомість (ВЗН-4).

В умовах ринкової економіки власнику, менеджменту підприємства надзвичайно важливо мати об'єктивну, оперативну інформацію для управління ефективністю використання нерухомості. Для цих потреб нами розроблено форму Звіту про результати використання нерухомості (ВЗН-3) (додаток Н). В даній формі відображаються витрати на утримання та експлуатацію нерухомості (амортизація, витрати на ремонти та поліпшення), а також доходи від використання інвестиційної нерухомості. В розділі IV даної форми, в результаті порівняння доходів від операційної нерухомості та витрат на її утримання, визначається фінансовий результат за операціями з інвестиційною

нерухомістю.

Застосування даної звітності є основою для задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу, що дозволить підприємству володіти повною і достовірною інформацією про технічний стан та ефективність використання нерухомості й уникнути судових спорів щодо володіння речовими правами на об'єкти нерухомості.

Одним із важливих елементів організації обліку на підприємстві є формування облікової політики. Виокремлення нового об'єкта обліку – інвестиційної нерухомості, зумовлює необхідність розробки облікової політики щодо порядку її відображення у обліковій системі підприємства.

Так як в П(С)БО 32, який безпосередньо прописує порядок відображення в обліку інформації про інвестиційну нерухомість, міститься альтернативність варіантів щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, підприємству слід зважено підійти до формування облікової політики щодо нерухомості.

Підтвердженням цього є п.6. П(С)БО 32 «за наявності ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство розробляє критерії щодо їх розмежування», а також і інші норми, зокрема щодо методів оцінки інвестиційної нерухомості на дату балансу та інше. Водночас у листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. поряд з наданими конкретними рекомендаціями мова про вищезазначене не ведеться.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що облікова політика щодо нерухомості на базових підприємствах(ПрАТ «ПК «Поділля», ДП «ДГ «Артеміда» НААН», ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод») практично не сформована і її положення обмежуються регулюванням обліку основних засобів (додаток А).

Проаналізувавши усі можливі альтернативні варіанти облікової політики підприємств щодо інвестиційної та операційної нерухомості, запропоновано удосконалити методичну складову облікової політики щодо операцій з нерухомістю шляхом включення наступних положень (табл. 3.2).

Елементи облікової політики щодо об'єктів нерухомості

Об'єкти облікової політики	Запропоновані елементи облікової політики щодо:	
	операційної нерухомості	інвестиційної нерухомості
1	2	3
Визначення ринкової вартості нерухомості	Алгоритм застосування різних методів оцінки при визначенні ринкової вартості нерухомості	методів оцінки при визначенні
Порядок проведення переоцінки об'єктів нерухомості	Критерій суттєвості встановлюється підприємством	Переоцінка не проводиться
Оцінка нерухомості на дату балансу	За первісною (переоціненою) вартістю	За справедливою вартістю або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення
Критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості	Самостійно встановлюються підприємством. Зазначаються ознаки, за якими об'єкт нерухомості може бути віднесеним до операційної і інвестиційної нерухомості	
Документальне забезпечення	Типові первинні документи та розроблені в даній роботі первинні документи з обліку нерухомості	
Робочий план рахунків	Аналітичні рахунки до рахунку 101 «Земельні ділянки», 103 «Будівлі і споруди»	Аналітичні рахунки до рахунку 100 «Інвестиційна нерухомість»: <ul style="list-style-type: none"> - 1001 «Земельні ділянки, що визнані інвестиційною нерухомістю»; - 1002 «Будівлі, що визнані інвестиційною нерухомістю»; - 1003 «Споруди, що визнані інвестиційною нерухомістю»; - 1004 «Інші активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс»
Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта нерухомості	Встановлюється підприємством. Рекомендуємо встановлювати строки корисного використання об'єктів нерухомості для потреб бухгалтерського обліку з врахуванням вимог податкового законодавства	Встановлюється у випадку вибору підприємством методу оцінки за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з врахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення

1	2	3
Методи нарахування амортизації	Обирається підприємством з переліку всіх методів, визначених в П(С)БО 7 «Основні засоби»	Обирається підприємством з переліку методів, визначених в П(С)БО 7 «Основні засоби», крім виробничого методу
Порядок формування доходів і витрат щодо операцій з нерухомістю	Порядок відображення витрат на ремонти та поліпшення об'єктів нерухомості. Порядок відображення доходів від реалізації та після ліквідації об'єктів	Порядок відображення витрат на ремонти та поліпшення об'єктів нерухомості. Порядок відображення доходів від здачі об'єктів в оренду, реалізації та після ліквідації об'єктів.
Проведення інвентаризації	Встановлення фактичної наявності й технічного стану нерухомості і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку	
Звітність	Запропоновані форми внутрішньої звітності щодо операцій з нерухомістю	

Джерелом формування облікової політики щодо нерухомості є нормативно-правова база, діюча на території України, яка регулює ведення обліку таких об'єктів. Та, окрім нормативних документів, джерелом формування облікової політики виступають внутрішньофірмові правила, що стосуються питань, які не знайшли належного відображення у законодавчих актах.

Так в корпоративних підприємницьких структурах (до яких відноситься ПрАТ «ПК «Поділля») облікова політика та інші внутрішні стандарти обліку повинні мати корпоративний статус. Ці стандарти встановлюють порядок і принципи ведення обліку стосовно всіх сегментів і видів діяльності холдингу з урахуванням їх специфіки. Вони затверджуються управляючою компанією і є обов'язковими до застосування всіма підприємствами групи.

Лише на основі такого підходу можна побудувати систему обліку активів холдингу (в т.ч. такого важливого їх виду, як нерухомість), яка реально забезпечуватиме як менеджмент управляючої компанії, так і менеджерів підприємств групи необхідною управлінською інформацією.

Не дотримуючись принципу корпоративності при формуванні облікової політики, здійснюючи облік нерухомості в різних аналітичних розрізах,

використовуючи різні методи оцінки, різні методи нарахування амортизації, корпоративна структура не зможе отримати від облікової системи співставну, об'єктивну інформацію, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень щодо нерухомості.

Така неузгодженість у рамках холдингу неприпустима. Єдині корпоративні стандарти дозволять уникнути цих та інших невідповідностей, зробити інформацію прозорою, зрозумілою, а значить корисною для менеджменту. А застосування сучасних інформаційних технологій зробить можливим проводити автоматичну консолідацію облікових даних, формувати різні аналітичні звіти.

3.2. Вдосконалення обліку земель як найважливішої складової нерухомого майна в сільському господарстві

Сучасні дослідники відзначають гостру потребу в інформації, яка характеризує процес використання земель, як найважливішої складової нерухомого майна в сільському господарстві та необхідна для оперативного управління земельними ресурсами. Так, на слуханнях у Верховній Раді Україні відмічено, що: «інформація майже про 70 % земельних ділянок, за якими зареєстровано правовстановлюючі документи в системі державного земельного кадастру відсутня» [80].

Без удосконалення бухгалтерського обліку земель, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку і контролю не можуть бути успішно вирішені і завдання земельної реформи.

Україна володіє одним із найпотужніших у Європі земельним потенціалом, ефективне використання якого є запорукою економічної та продовольчої безпеки держави. В 2016 р. закінчилась дія мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення і Президентом України ініційовано політичну дискусію з питання ринку землі в Україні. Зокрема Президент зазначив, що питання введення ринку землі є одним з найважливіших у реформуванні аграрної галузі [66].

Безперечно зняття мораторію необхідне, але це питання не на часі. Відкрити ринок землі сільськогосподарського призначення можна лише після стабілізації економічної та політичної ситуації в Україні та після створення правової системи, здатної захистити права власників земельних паїв.

Відповідно до змін, внесених до Земельного кодексу України Законом України № 5494-VI від 20.11.2012 року [65] до набрання чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, але не раніше 1 січня 2016 року, забороняється внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств.

Проблема недостатнього правового та методичного забезпечення землекористування є одним із чинників, що стримує повне розкриття потенціалу сільськогосподарських земель та їх включення до економічного обороту.

У вітчизняному обліковому законодавстві існує методика оцінки та включення в економічний оборот сільськогосподарських підприємств прав на користування землями сільськогосподарського призначення, як нематеріальних активів. Цей порядок визначено П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Проте, як свідчить проведене дослідження, сільськогосподарські підприємства практично не користуються цією методикою, не оцінюють та не обліковують права на користування орендованими землями. Так лише в одному із досліджуваних підприємств (ПрАТ «ПК «Поділля») в складі нематеріальних активів обліковують права користування земельними ділянками.

Методика ж бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств і, головне, має практичне застосування.

Розвиток бухгалтерського законодавства в Україні відбувається в напрямку гармонізації національної системи обліку з міжнародними стандартами. Такий стан справ в нормативному регулюванні обліку землі

викликає занепокоєння у провідних вітчизняних науковців. Адже для організації обліку такого специфічного засобу виробництва, який має здатність відновлення родючості, використовується для вирощування біологічних активів і в якому також здійснюються біологічні перетворення, який є стратегічно важливим для України активом, пропонується застосовувати загальну для необоротних активів методику, яка відповідає інтересам гравців глобального фінансового ринку.

Провідні економісти-аграрії та молоді науковці України обґрунтовують необхідність запровадження окремого стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення. Серед розробників та прихильників цієї ідеї В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, С.М. Остапчук та інші. Так колективом авторів монографії «Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту» запропоновано до впровадження в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ) – «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві» [51].

Розвиток правового забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення в напрямку стандартизації дозволить врахувати інтереси саме вітчизняних суб'єктів аграрного сектору та сприятиме створенню правової системи для формування ринку земель сільськогосподарського призначення.

Створення окремого стандарту, що регулюватиме облік земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними слід розпочинати з визначення предмету та об'єктів обліку цих активів.

В сучасних умовах бухгалтерський облік має забезпечувати не лише відображення використання земельного капіталу й кругообіг цих активів, але й допомагати користувачам облікової інформації розуміти їх вплив та вплив інших об'єктів обліку на родючість земель.

На наш погляд, в цьому аспекті всі об'єкти обліку в сфері використання сільськогосподарських земель за характером їх зв'язку з природною родючістю можна поділити на три групи (рис. 3.2).

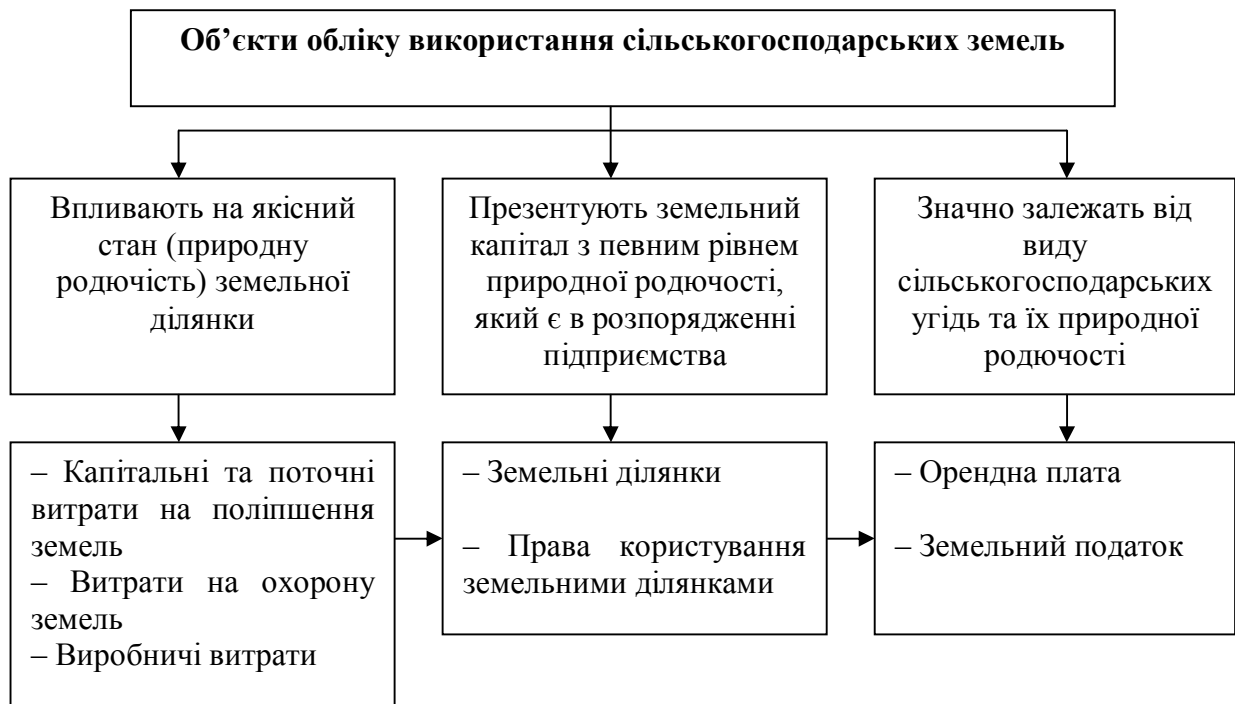


Рис. 3.2. Класифікація об'єктів обліку та контролю використання сільськогосподарських земель на основі їх взаємозв'язку з природною родючістю землі

Об'єкти першої групи характеризують вартість засобів, витрачених на відновлення та збереження родючості земель сільськогосподарського призначення. За умов підтримання визначеного рівня родючості їх сукупна величина порівняно з вартістю отриманої продукції може характеризувати ефективність використання земельної ділянки.

Об'єкти другої групи, попри їх різну правову природу, презентують один і той же фізичний об'єкт – земельну ділянку, облікова вартість якої формується з врахуванням даних про якість ґрунтів. В цьому аспекті вартість права як об'єкта обліку не прямо, а опосередковано пов'язана з родючістю земельної ділянки, на яку діє право. Можна стверджувати, що облікова вартість земельної ділянки прямо або опосередковано (через право) певною мірою виражає і грошову оцінку рівня її родючості.

Об'єкти третьої групи характеризують платність землекористування і являють собою дохід власника та частку доходу держави від володіння землею.

Розмір земельного податку і орендної плати, як і вартість об'єктів першої групи, залежить від виду сільськогосподарських угідь (рілля, пасовища, сіножаті, багаторічні насадження та ін.) та оцінки їх природної родючості.

В сучасній системі бухгалтерського обліку не розглядаються як об'єкт в сфері використання сільськогосподарських земель виробничі витрати (підготовка ґрунту, оплата праці робітників, насіння, добрива, витрати на страхування посівів та ін.), сьогодні мета їх обліку – визначення собівартості продукції. Однак в землеробстві виробничі витрати тісно пов'язані з родючістю землі, що, на наш погляд, дозволяє долучити їх до переліку об'єктів обліку в сфері використання сільськогосподарських земель.

На основі проведеного дослідження спробуємо визначити предмет бухгалтерського обліку використання земель сільськогосподарського призначення через узагальнення та групування його об'єктів (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку використання сільськогосподарських земель

Такий підхід не суперечить класичному розумінню предмета

бухгалтерського обліку та дозволяє охопити усі об'єкти бухгалтерського обліку, які мають інформаційну цінність для підприємства зокрема і усього суспільства в цілому.

Покращити ситуацію з обліком орендованих земель сільськогосподарського призначення можна було б завдяки застосуванню порядку ведення бухгалтерського обліку, що характерний для фінансової оренди активів.

Однак на даний час, відповідно до п. 2 ст. 3 Закону України «Про фінансовий лізинг», земельні ділянки та інші природні об'єкти не можуть бути предметом лізингу. Така заборона зумовлена переходом права власності на об'єкт до лізингоодержувача по завершенню терміну фінансового лізингу. В умовах дії заборони на продаж даної категорії земель, перехід права власності на земельні ділянки сільськогосподарського призначення до підприємства є неможливим.

Отже, ключовим питанням в даному випадку є перехід права власності, тобто правова специфіка земельних відносин.

Проте, для здійснення своєї діяльності аграрному підприємству потрібен матеріальний актив – земельна ділянка, яка передається йому згідно договору оренди та буде використовуватися ним на праві оренди.

На нашу думку, відображення земельних ділянок у складі активів підприємства зумовлено такими інформаційними потребами:

- повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів тощо;

- розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;

- вести на підприємстві системний облік земельних ділянок, що дає можливість орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання.

Саме пошуку механізмів облікового відображення фізичних земельних

ділянок, які в процесі виробництва змінюють свій якісний стан, що і обумовлює необхідність контролю їх раціонального використання, мають бути присвячені дослідження науковців. На цьому акцентував увагу і професор Г.Г. Кірейцев: «В даний час існує значний перелік природних ресурсів, що входять до економічного обороту, але їх не вимірюють прийомами економічної та бухгалтерської методології. Традиційними прийомами бухгалтерського обліку такі ресурси відображають частково. Одним із таких важливих ресурсів є земля як біологічний актив» [36].

Відзначимо, що в бухгалтерському обліку оренда вважається фінансовою за наявності хоча б одного з критеріїв, що наведені в п. 4 П(С)БО 14 «Оренда». Виходячи з цього, можна довести, що оренду землі не лише можна, але й доцільно класифікувати як фінансову. Так, оренда вважається фінансовою, якщо «оренований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання». Цей критерій в першу чергу може бути застосований для класифікації оренди земель. По-перше, земельні ділянки сільськогосподарського призначення є особливим біологічним середовищем, незамінним фактором сільськогосподарського виробництва, а їх вартість не може бути амортизована. Ці та багато інших ознак вказують на особливий характер даного активу. По-друге, земельна ділянка сільськогосподарського призначення, залучена орендарем у виробничий процес, не може паралельно використовуватися іншими суб'єктами. По-третє, в звичайних умовах передані в оренду земельні ділянки як окремий актив не потребують модернізації, модифікації чи дообладнання. Зазвичай після прийняття орендарем вони вже готові до залучення у виробництво.

Таким чином, в площині бухгалтерського обліку існує реальна можливість відображення оренди земель в якості фінансової. В цьому випадку в обліку буде відображено конкретний об'єкт нерухомості – земельну ділянку.

Якщо б державні органи були зацікавлені в тому, щоб орендовані сільськогосподарськими товаровиробниками землі сільськогосподарського

призначення стали балансовим активом агроформувань, правові обмеження пов'язані з ринковим оборотом таких земель, не були б при цьому значною перешкодою. Можна було б розробити окремий розділ в тому ж Законі «Про фінансовий лізинг», в якому визначити особливі умови фінансової оренди земель сільськогосподарського призначення (повернення земельної ділянки її власнику по завершенні терміну оренди та ін.).

При цьому слід звертати увагу на термін оренди сільськогосподарських земель. Як свідчать результати анкетування, майже 70 % сільськогосподарських підприємств укладають договори оренди земель сільськогосподарського призначення на досить тривалий термін – понад 5 років, решта – на термін від 3 до 5 років.

Таким чином, підприємство на досить значний термін встановлює контроль над земельними ресурсами та отримує економічні вигоди від їх використання протягом кількох операційних циклів, а тому орендовані земельні ділянки згідно п. 3 НП(С)БО 1 можна розглядати як активи, що перебувають у користуванні підприємства. Це теж, на нашу думку, є аргументом на користь фінансової оренди.

При цьому оренду земельних ділянок на строк від 1 до 3 років, вважаємо, доцільно класифікувати як операційну.

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за земельні ділянки, передані на умовах довгострокової оренди, слід використовувати не рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», адже згідно договору довгострокової оренди право власності на об'єкт не переходить до орендаря і орендар повертає об'єкт орендодавцю.

Тому, пропонуємо на період користування ділянкою збільшувати вартість додаткового капіталу підприємства (субрахунок 425 «інший додатковий капітал», аналітичний рахунок 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором довгострокової оренди»).

Кореспонденція рахунків з відображенням таких операцій при цьому буде наступною (табл. 3.3).

**Пропоноване відображення в обліку операцій
довгострокової оренди землі***

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Отримано земельну ділянку за довгостроковим договором оренди (від 3 років) за вартістю нормативної оцінки землі	101	4251
2.	Нараховано орендодавцю орендну плату	23, 91	684
3.	Погашено зобов'язання за об'єкт оренди	684	301, 311
4.	Відображено виробничі витрати, що здійснюються при виробництві продукції на орендованих землях	23,91	20,22,66,13 і т.д.
5.	Відображено капітальні витрати на поліпшення земель	152 102	20,22,66,13, 63 і т.д. 152
6.	Повернено земельну ділянку власнику	4251	101

* власна розробка автора

Ще одним аргументом за таку модель облікового відображення землі в довгостроковій оренді є те, що орендодавцями в переважній більшості виступають фізичні особи, які не здійснюють облік і відтак не складають фінансової звітності. Таким чином, логічно, що основний засіб виробництва сільськогосподарської продукції має відображатись на балансі у підприємства, яке цю продукцію виробляє. При цьому подвійного відображення в балансах орендаря і орендодавця таких ділянок не відбуватиметься, а інвестиційна привабливість підприємств-орендарів покращиться.

Отже, особливості земель сільськогосподарського призначення вимагають виділення їх в окрему групу активів та розроблення специфічної методики обліку вказаних активів та прав на їх використання. Для досягнення цієї мети необхідно сформулювати якісне правове забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення через запровадження окремого галузевого стандарту обліку.

Розроблені ж пропозиції щодо вдосконалення обліку використання земель

сільськогосподарського призначення на основі впровадження підходів, характерних обліку фінансової оренди дозволять включити вартість земель в економічний оборот аграрних формувань до формування ринку земель та прийняття відповідних законодавчих актів та сприятиме кращому розумінню користувачами звітності інвестиційних перспектив підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та нове розв'язання наукових проблем щодо вдосконалення організаційно-методичних положень та розробки практичних рекомендацій з обліку нерухомості в сільському господарстві. Результатом роботи, виконаної на основі опрацювання наукових праць та аналізу чинного законодавства є отримані висновки та пропозиції, що полягають в наступному:

1. Досліджена економічна сутність категорії «нерухомість», розкрита її роль в національній економіці та сформульоване визначення нерухомості як земельної ділянки і індивідуально визначеного майна, яке збудоване на земельній ділянці та права на які зареєстровано. Разом з тим з'ясовано, що надра, водні об'єкти, ліси не є самостійною нерухомою річчю, вони є одним цілим із земельною ділянкою зважаючи на те, що їх неможливо відокремити від неї, тому їх державна реєстрація як окремих об'єктів нерухомого майна є неможливою.

2. Залежно від мети використання всю нерухомість в бухгалтерському обліку поділяють на операційну нерухомість та інвестиційну нерухомість. Подібна класифікація нерухомості надає конкретизовану інформацію про об'єкти нерухомості та можливість приймати ефективні управлінські та інвестиційні рішення.

3. Дослідивши особливості правового режиму нерухомого майна встановлено, що права на нього та правочини щодо нього підлягають державній реєстрації. Юридичний зв'язок земельної ділянки й розташованої на ній будівлі чи споруди не може бути розірваний, вони повинні переходити від однієї особи до іншої разом й одночасно.

4. Удосконалення обліку нерухомості в сучасних умовах залежить від достовірності її оцінки. Тому суттєвим елементом облікової політики підприємства має стати вибір та обґрунтування підходів щодо оцінки

нерухомості. Проведення оцінки об'єктів нерухомості на підприємстві передбачено здійснювати або шляхом створення на підприємстві комісії з оцінки за участю фахівців з маркетингу, технологій тощо; або шляхом залучення незалежної оцінної організації (незалежного оцінювача), або шляхом їх поєднання.

5. Відсутність в складі активів підприємств інвестиційної нерухомості може бути наслідком великої кількості неузгоджених і проблемних питань щодо ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості у практичній діяльності підприємств. Адже законодавчо встановленого або рекомендованого методу розподілу, як, власне, й самих критеріїв розмежування та прикладів розрахунків, не існує. В зв'язку з цим інформація в фінансовій звітності підприємств надається з відповідними викривленнями. В формах фінансової звітності не розкрита інформація про інвестиційну нерухомість відповідно до вимог П(С)БО 32.

6. Основний недолік документації з обліку нерухомості - це невідповідність її змісту та реквізитів запитам користувачів інформації та міжнародній практиці. В ході дослідження, враховуючи специфічні ознаки інвестиційної нерухомості та сучасні потреби в інформації про неї, були запропоновані форми первинних документів, а саме: Акт приймання та внутрішнього переміщення інвестиційної нерухомості (форма ІН-1), Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та добудованих об'єктів інвестиційної нерухомості (форма ІН-2), Акт на вибуття інвестиційної нерухомості (форма ІН-3), Інвентарна картка обліку інвестиційної нерухомості (форма ІН-4). Для потреб передачі об'єкта інвестиційної нерухомості в операційну оренду пропонуємо використовувати розроблену форму ІН-5 Акт приймання-передачі інвестиційної нерухомості в операційну оренду. Запропоновані документи будуть слугувати достовірною інформаційною базою для аналітичного і синтетичного обліку інвестиційної нерухомості та для формування зведених інформаційних масивів з метою відображення їх у фінансовій звітності.

7. Як свідчить дослідження методики та практики обліку інвестиційної нерухомості в розділі 2 даної дипломної роботи, модель синтетичного обліку інвестиційної нерухомості дублює облік інших основних засобів, прописаних у Методичних рекомендаціях з обліку основних засобів.

В ході дослідження обґрунтовано та визначено напрями удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності об'єктів інвестиційної нерухомості.

8. Запропоновано відображати витрати щодо формування первісної вартості придбаних об'єктів інвестиційної нерухомості на субрахунок 156 «Придбання інвестиційної нерухомості», у розрізі таких активів як земельні ділянки; будівлі; споруди та інші необоротні активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс.

Запровадження субрахунку 156 «Придбання інвестиційної нерухомості» дозволить оптимально організувати синтетичний та аналітичний облік капітальних інвестицій, пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості, що є запорукою достовірного визначення вартості придбаних об'єктів.

Виходячи зі специфічних характеристик категорії «інвестиційна нерухомість», а також із високої вірогідності різновекторної зміни вартості об'єктів, пропонуємо вести аналітичний облік інвестиційної нерухомості із застосуванням наступних аналітичних рахунків:

- 1001 «Земельні ділянки, що визнані інвестиційною нерухомістю»;
- 1002 «Будівлі, що визнані інвестиційною нерухомістю»;
- 1003 «Споруди, що визнані інвестиційною нерухомістю»;
- 1004 «Інші активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс».

Впровадження детального аналітичного обліку дозволить здійснювати більш повний та розширений контроль за станом та дохідністю інвестиційної нерухомості в розрізі напрямків її використання, а також надавати достовірну фінансову та управлінську звітність власникам, інвесторам, акціонерам.

9. З метою узгодження фінансової звітності з вимогами П(С)БО 32

запропоновано внести зміни до розділу 2 ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», а саме доповнити його наступними показниками: справедлива вартість інвестиційної нерухомості, оціненої за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням витрат на зменшення корисності та вигод від її відновлення (ряд. 270), вартість інвестиційної нерухомості, яка припиняє оцінюватись за справедливою вартістю та буде оцінюватись за первісною вартістю зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням витрат на зменшення корисності та вигод від її відновлення (із зазначенням кількості об'єктів) (ряд. 271), із рядка 105 графа 5 вартість інвестиційної нерухомості, переведеної з операційної нерухомості (ряд. 272), із рядка 105 графа 5 вартість інвестиційної нерухомості, переведеної із запасів (ряд. 273), сума укладених договорів на майбутнє, а саме: на придбання, будівництво і підготовку інвестиційної нерухомості (ряд. 274), на ремонт, обслуговування і поліпшення інвестиційної нерухомості (ряд. 275).

Впровадження даних пропозицій дозволить користувачам отримати деталізовану інформацію щодо критеріїв визнання інвестиційної нерухомості, порядку оцінки при надходженні та вибутті тощо.

10. Внесені рекомендації з обліку об'єктів нерухомості зумовили вдосконалення інформаційного забезпечення щодо формування внутрішньої звітності на базових підприємствах. Так, пропонуємо впровадити: 1) Звіт про структуру нерухомості (ВЗН-1), 2) Звіт про технічний стан нерухомості (ВЗН-2), 3) Звіт про результати використання нерухомості (ВЗН-3), 4) Звіт про набуття та припинення речових прав на чужу нерухомість (ВЗН-4). Застосування даної звітності є основою для задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу, що дозволить підприємству володіти повною і достовірною інформацією про технічний стан та ефективність використання нерухомості й уникнути судових спорів щодо володіння речовими правами на об'єкти нерухомості.

11. Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що облікова політика щодо нерухомості на базових підприємствах практично не сформована і її

положення обмежуються регулюванням обліку основних засобів. Проаналізувавши усі можливі альтернативні варіанти облікової політики підприємств щодо інвестиційної та операційної нерухомості, запропоновано удосконалити методичну складову облікової політики щодо операцій з нерухомістю шляхом включення таких елементів облікової політики: визначення ринкової вартості нерухомості; порядок проведення переоцінки об'єктів нерухомості; оцінка нерухомості на дату балансу; критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості; документальне забезпечення; робочий план рахунків; строк корисного використання (експлуатації) об'єкта нерухомості; методи нарахування амортизації; порядок формування доходів і витрат щодо операцій з нерухомістю; проведення інвентаризації; звітність.

12. Як показав проведений аналіз, незважаючи на практичні потреби, на сучасному етапі неврегульованим законодавчо та на теоретичному рівні є питання відображення в обліку та звітності земельних ділянок. В дипломній роботі пропонується покращити ситуацію з обліком орендованих земель сільськогосподарського призначення, шляхом застосування порядку ведення бухгалтерського обліку, що характерний для фінансової оренди активів.

При цьому оренду земельних ділянок на строк від 1 до 3 років, вважаємо, доцільно класифікувати як операційну.

Тому, пропонуємо на період користування ділянкою збільшувати вартість додаткового капіталу підприємства (субрахунок 425 «інший додатковий капітал», аналітичний рахунок 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором довгострокової оренди»).

Важливість облікового відображення землі в довгостроковій оренді передбачає відображення її на балансі підприємства, яка орендує дану земельну ділянку. При цьому подвійного відображення в балансах орендаря і орендодавця таких ділянок не відбуватиметься, а інвестиційна привабливість підприємств-орендарів покращиться. Розроблені ж пропозиції щодо вдосконалення обліку використання земель сільськогосподарського

призначення на основі впровадження підходів, характерних обліку фінансової оренди дозволять включити вартість земель в економічний оборот аграрних формувань до формування ринку земель та прийняття відповідних законодавчих актів та сприятиме кращому розумінню користувачами звітності інвестиційних перспектив підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асаул А.М., Брижань І.А., Чевганова В.Я. Економіка нерухомості: Підручник. – К.: «Лібра», 2004. – 304 с.
2. Бурденко І.М. Методологічні основи обліку інвестиційної нерухомості / І.М. Бурденко // ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ». 2010. – № 336. – С. 14-23.
3. Балабанов І.Т. Операції з нерухомістю в Росії/ І.Т. Балабанов – М., 2002. – 253 с.
4. Братчук Л. Методичні аспекти обліку орендних операцій / Л. Братчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №2. – С. 12-18
5. Богуцька Л.Т. Проблеми нормативно-правового регулювання обліку інвестиційної нерухомості в Україні / Л.Т. Богуцька // Облік, аудит і аналіз. – 2008. – № 6. – С. 274 – 283.
6. Богуцька Л. Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості/ Л.Т. Богуцька // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 183–192.
7. Бондар М.І., Бондар Т.А., Відображення інвестиційної нерухомості в поточному обліку // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. - № 2. – с. 9-11.
8. Бриндзя З. Формування і функціонування облікового відображення операцій з купівлі-продажу земельних ділянок різних форм власності / З. Бриндзя // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2(35). – С. 170–180.
9. Варенич О. Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості / О. Варенич, А. Шаповалова // Вісник КНТЕУ . – 2009. – №1. – С. 88-94.
10. Волочков Н.Г. Оценка имущества, капиталов и обязательств в бухгалтерском учете // Главбух. – 1996. – №11
11. Верхоглядова Н. І. Сутність і місце нерухомості в системі ринкових відносин / Н. І. Верхоглядова, О. Ю. Щеглова // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 3. – С. 197. – 205.
12. Горемыкин В.А. Экономика недвижимости: Учебник. – 2-е изд. перераб. и

- доп. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 804с.
13. Гуменюк А. Ф. Теоретичні та практичні проблеми методики формування і використання фонду відновлення об'єктів інвестиційної нерухомості в умовах оренди / А. Ф. Гуменюк // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6, Т. 1. – с. 137–140.
 14. Гузар Б. С. Удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів і витрат на їхнє поліпшення в агроформуваннях /Б.С.Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка // Економіка АПК. – 2007. – № 11. – с. 133-137.
 15. Економічний енциклопедичний словник: С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій / за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2011. – 616 с.
 16. Жилінкова, І. Договори щодо нерухомого майна: формальні аспекти / І. Жилінкова // Вісник Академії правових наук України. 2008 р. №1(52). – Х. : Право, 2008. – С. 138-146.
 17. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрномусекторіекономіки: монографія / В.М. Жук. –К. : ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
 18. Захаркіна І. Списання нерухомості: оформлення, податковий та бухгалтерський облік. Практичний журнал Баланс-Агро № 11(431), 16 березня 2015 р. с. 26 – 27.
 19. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. –2009. – № 10. – С. 12–16.
 20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
 21. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» та деяких інших законодавчих актів України щодо децентралізації повноважень з державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 26.11.2015 № 834-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/834-19>

22. Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»: чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 2 липня 2015 р.: (Офіц. текст). – К.: Паливода А.В., 2015. – 32 с.
23. Закон України «Про іпотеку» від 05.06.2003 № 898-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15>
24. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 № 400/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/400/97-вр>
25. Закон України «Про охорону культурної спадщини» від 08.06.2000 № 1805-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1805-14>
26. Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 01.07.2004 № 1952-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>
27. Закон України «Про планування і забудову територій» від 20.04.2000 № 1699-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1699-14>
28. Закон України «Про власність» від 07.02.1991 № 697-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/697-12>
29. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну та оціночну діяльність» від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/en/2658-14>
30. Закон України «Про оренду землі» від 06.10.1998 № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
31. Закон України «Про оренду державного або комунального майна» від 10.04.1992 № 2269-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2269-12>
32. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 29 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
34. Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11.08.1994 № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>
35. Конституція України: чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 15 січ. 2009 р.: (Відповідає офіц. текстові). – К.: Вид. Паливода А.В., 2009. – 120 с.
36. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія професія, міжпредметні зв'язки:[монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с., с. 65.
37. Кизлова Е. С. Залог – эффективное средство обеспечения исполнения обязательств / Юридический вестник. – 1996. – № 3. – С. 4-6.
38. Лист Міністерства фінансів України від 17.11.2003 р. № 31-04200-04-5/5570 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8201/461852/>
39. Міронова О.І. Аналіз окремих положень МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» / О.І. Міронова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 152-154.
40. Мац Т. П. Методичні аспекти обліку основних засобів у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / Т. П. Мац. – 2011. – Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua/portal>
41. Наказ Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 року N 561 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.financforyou.com.ua/wpcontent/uploads/2015/11/nak_minfin_561.pdf

42. Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/News/1327.html>
43. Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/nakazi/61770.html>
44. Наказ Міністерства юстиції України «Про внесення змін і доповнень до нормативно-правових актів Міністерства та про затвердження «Положення про Єдиний реєстр заборон відчуження об'єктів нерухомого майна» (Положення, розд.1) № 31/5 від 09.06.99 (Доповнено згідно з Наказом Міністерства юстиції № 85/5 від 18.08.2004) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1020-04>
45. Наказ Фонду державного майна України «Про затвердження Класифікатора державного майна» (Класифікатор, розд.3) 15.03.2006 № 461 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.leonorm.com/p/NL_DOC/UA/200601/Nak461htm
46. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
47. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України: / О.А. Белянєвич, О.М. Вінник, В.С. Щербина [та ін.]; / за заг. ред. Г.Л. Знаменського, В.С. Щербини. – 3-тє вид., перероб. і допов. – К.: ЮрінкомІнтер, 2012. – 776 с.
48. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку аграрних підприємств / О. В. Назаренко // *Агросвіт*. – 2013. – № 11. – С. 7-10. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2013_11_3
49. Отрош І.М. Право власності на об'єкти нерухомості за законодавством

- України: охорона та захист: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 «Цивільне право і цивільно-процесуальне право; сімейне право; міжнародне приватне право» / І.М. Отрош. – К., 2012. – 16 с.
50. Оксфордский толковый словарь по бизнесу. — М., 1995.— 543 с.
51. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.
52. Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П. Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку / Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) та інші. – Вінниця, 2012. Випуск 1 (56). – С.211-216.
53. Пазинич В.І. Оцінка об'єктів нерухомості навч. пос. [для студ. вищ. навч. закл.] / В.І. Пазинич, Л.А. Свистун – К.: Центр учбової літератури, 2009. -434 с.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 від 07.11.2003 N 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 від N 246 від 20.10.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779 (із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1591 від 09.12.2011). [Електронний ресурс] [//http://zakon2.rada.gov.ua](http://zakon2.rada.gov.ua)
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92

- (із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну). [Електронний ресурс] [//http://zakon3.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua)
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» від 4.12.2004 № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>
61. Постанова Правління Національного банку України від 06.06.2013 р. № 210 «Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1109-13>
62. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» (Національний стандарт, п.3) від 10 вересня 2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>
63. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2012 № 1591 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627). [Електронний ресурс] // <http://zakon2.rada.gov.ua>
64. Про фінансовий лізинг: Закон України від 16.12.1997 року No 723/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/723/97-вр.>
65. Про внесення змін до Земельного кодексу України: Закон України від 20.11.2012 року № 5494-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5494-17>

66. Президент ініціював дискусію щодо зняття мораторію на продаж землі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dt.ua/ECONOMICS/prezident-iniciyuvav-diskusiyu-schodo-znyattya-moratoriyu-na-prodazh-zemli-168399_.html
67. Римське право (Інституції). – Х.: «Одіссей», 2003. – 288 с.
68. Римское частное право: учебник / Под ред. проф. И.Б.Новицкого и проф. И.С. Перетерского. – М., 2012. – 560 с.
69. Розенберг Д. Инвестиции. Терминологический словарь. Университет Рутджерс (США). – М.: Инфра – М, 1992. – 268 с.
70. Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про затвердження «Положення про обов'язкові критерії та нормативи достатності, диверсифікованості та якості активів, якими представлені страхові резерви з видів страхування, інших, ніж страхування життя» від 23.02.2016 № 396 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0417-16>
71. Сажанець С. Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах / С. Й. Сажанець // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2008. – № 628. – С. 288 – 293 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/45_2.pdf
72. Супрунова І.В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (16) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 273-283
73. Сисак Е.О. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід [Електронний ресурс] / Е.О. Сисак. – Режим доступу: www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/21.htm
74. Скворцов О.Ю. Понятие недвижимости в гражданском праве //

- Правоведение. – 2002. – № 4. – С. 131.
75. Самчик М. Ю. Сутність поняття «ремонт основних засобів» в економічній літературі для цілей бухгалтерського обліку / М. Ю. Самчик, Г. Ю. Яковець // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 3(57). – С. 142–145.
76. Фридман Дж., Ордуэй Ник. Анализ и оценка приносящей доход недвижимости. Пер. с англ. – М.: Дело, 1997. – 480 с.
77. Харрисон Г.С. Оценка недвижимости: Учеб. пособие / Г.С. Харрисон; пер. с англ. И. Артеменков. – М.: Мособлупрполиграфиздат, 1994. – 231 с.
78. Цивільний кодекс України: офіц. вид.: текст прийнятий Верхов. Радою України 16 січ. 2003 р.: (із змінами та допов. станом на 28 берез. 2013 р.) /М-во юстиції України. – К.: Ін Юре, 2013. – 488 с.
79. Чирик Н. В. Організаційно-методичні аспекти обліку капітальних інвестицій на промислових підприємствах / Н. В. Чирик // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 535 – 540 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bistream/ntb/2929/1/93.pdf>
80. «Щодо першочергових напрямів розвитку системи управління земельними відносинами в аграрній сфері». Аналітична записка. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/648/>
81. Юхименко-Назарук І. А. Методика бухгалтерського обліку нерухомості: перспективи розвитку [Електронний ресурс] / І. А. Юхименко-Назарук. – 2011. – Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua/portal>
82. Яремчук Н.Ф. Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК» № 8, серпень 2013 с. 84 – 88.
83. Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к-та ек. наук : 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.Ф. Ярмолюк. – 2008. – 21 с.