

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 8. ОБЛІК ЗА НП(С)БО 32, 14

Тема 8. Облік інвестиційної нерухомості за НП(С)БО 32. Облік оренди за НП(С)БО 14



8.1 Загальні положення НП(С)БО 32. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості

8.2 Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. Вибуття інвестиційної нерухомості

8.3 Загальні положення НП(С)БО 14. Облік оренди в орендаря. Облік оренди в орендодавця

8.4 Продаж активу та його зворотна оренда

Мета: формувати систему наукових знань, практичних вмінь і навичок з обліку інвестиційної нерухомості за НП(С)БО 32, а також з обліку оренди за НП(С)БО 14

Основні терміни і поняття: нерухомість, інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, оцінка інвестиційної нерухомості, оренда, операційна оренда, фінансова оренда, суборенда, мінімальні орендні платежі, строк оренди

8.1 Загальні положення НП(С)БО 32. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості

НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Основними термінами, що використовуються в цьому стандарті, є:

Інвестиційна нерухомість – це нерухомість (земельна ділянка, споруда, будівля (частина будівлі) або їх поєднання), утримувана власником або орендарем відповідно до договору фінансової оренди з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для використання у виробництві та постачанні товарів, при наданні послуг та для адміністративних цілей або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – це нерухомість (земельна ділянка, будівля, споруда (частина будівлі) або їх поєднання), утримувана власником або орендарем відповідно до договору фінансової оренди з метою використання у виробництві та постачанні товарів, при наданні послуг та для адміністративних цілей.

З метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

1. Операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість.

2. Нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності.

3. Нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності.

4. Нерухомість, утримувана з метою майбутнього поліпшення та подальшого використання як операційна нерухомість.

5. Операційна нерухомість, стосовно якої очікується вибуття.

6. Нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

До інвестиційної нерухомості належать:

➤ земельна ділянка, утримувана для довгострокового збільшення власного капіталу, а не для короткострокового продажу в процесі звичайної діяльності;

➤ земельна ділянка, утримувана для використання в майбутньому, мету використання якої ще не визначено. Якщо підприємством ще не визначено, чи буде земельна ділянка використовуватися як операційна нерухомість, чи для продажу в короткостроковій перспективі у процесі звичайної діяльності, тоді така земельна ділянка вважається утримуваною для збільшення власного капіталу;

➤ будівля, яка є власністю підприємства (або як право користування будівлею, утримуваною підприємством) та надана в оренду за однією чи кількома операційними орендами;

➤ будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду за однією чи кількома операційними орендами.

Якщо певний об'єкт основних засобів включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову

оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

Якщо справедливу вартість частини об'єкта, яка належить до інвестиційної нерухомості, достовірно визначити неможливо, то вся нерухомість, до якої належить ця частина, обліковується як основні засоби відповідно до НП(С)БО 7.

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.

Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю єдиний (цілісний) комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості 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 (отриманням) 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, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної підприємством, є її вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення відповідно до НП(С)БО 7.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості, одержаної у фінансову оренду, визначається відповідно до НП(С)БО 14.

Якщо придбання інвестиційної нерухомості здійснюється на умовах відстрочки платежу, то її первісною вартістю визнається ціна відповідно до договору. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами.

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 вигод, первісно очікуваних від використання інвестиційної нерухомості.

Витрати, що здійснюються для підтримання інвестиційної нерухомості в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від її використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

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.

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* ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі *іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності* відповідно.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередньої оплати та нарахованого доходу від фінансової оренди.

8.2 Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. Вибуття інвестиційної нерухомості

Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюються лише *в разі зміни характеру використання нерухомості*, що засвідчується:

- 1) початком використання її як операційної нерухомості;
- 2) початком її підготовки з метою використання як операційної нерухомості з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості;
- 3) початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта з інвестиційної нерухомості до складу запасів;
- 4) завершенням використання її як операційної нерухомості з переведенням до інвестиційної нерухомості;
- 5) початком операційної оренди іншою стороною з переведенням об'єкта зі складу запасів до інвестиційної нерухомості.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у разі існування зміни способу використання цього активу, *що підтверджується початком підготовки до продажу*.

Переведення інвестиційної нерухомості до складу запасів здійснюється у порядку, передбаченому для основних засобів.

У разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до операційної нерухомості або до складу запасів *собівартість таких основних засобів або запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості* на дату такого переведення.

При *переведенні операційної нерухомості до інвестиційної*, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, *різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається відповідно до НП(С)БО 7*.

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.

Визнання інвестиційної нерухомості припиняється при вибутті об'єкта внаслідок продажу, передачі у фінансову оренду, ліквідації, внесення до статутного капіталу, при невідповідності критеріям визнання активу з інших підстав, при переведенні з інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості або припиненні використання такої інвестиційної нерухомості з виключенням очікування отримання будь-яких економічних вигод від її вибуття.

Фінансовий результат від вибуття інвестиційної нерухомості визначається вирахуванням з доходу від вибуття її балансової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям інвестиційної нерухомості.

Вартість інвестиційної нерухомості в балансі відображається *окремою статтею.*

8.3 Загальні положення НП(С)БО 14. Облік оренди в орендаря. Облік оренди в орендодавця

НП(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

Основні терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, містяться в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1 – Основні терміни, що наведені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»

Термін	Трактування
1	2
оренда	договір між орендодавцем та орендарем, за яким орендодавець надає орендарю право користування необоротним активом за плату на певний строк
операційна оренда	оренда, що не передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом власності на об'єкт оренди
фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом
суборенда	договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій стороні

Продовження таблиці 8.1

1	2
невідмовна оренда	договір оренди, на початок строку якого орендарем сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірвано лише: <ul style="list-style-type: none"> - з дозволу орендодавця; - якщо відбулася певна непередбачена подія; - у разі укладення орендарем нового договору оренди цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем
строк оренди	період дії невідмовної оренди, протягом якого орендар має право використовувати об'єкт оренди, а також такі строки: <ul style="list-style-type: none"> - періоди, протягом яких є можливим продовження оренди, якщо орендар обгрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; - періоди, протягом яких є можливим припинення оренди, якщо орендар обгрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість
мінімальні орендні платежі	платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: <ul style="list-style-type: none"> - для орендаря - на суми, що гарантовані орендарем або пов'язаною з ним стороною; - для орендодавця - на гарантовану ліквідаційну вартість з боку орендаря або пов'язаної з орендарем сторони чи третьої сторони, не пов'язаної з орендарем, що фінансово здатна виконувати зобов'язання за гарантією
непередбачена орендна плата	частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка)
припустима ставка відсотка в оренді	ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі справедливої вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди та будь-яких первісних прямих витрат орендодавця
негарантована ліквідаційна вартість	частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не гарантовано або гарантовано лише пов'язаною з ним стороною

Облік оренди в орендаря

На початку строку оренди орендар визнає активи та зобов'язання за фінансовою орендою за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди.

Первісні прямі витрати орендаря, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди (витрати, пов'язані з переговорами, юридичні послуги), збільшують вартість визнаного активу.

Орендар розраховує *теперішню вартість мінімальних орендних платежів*

на дату початку оренди із застосуванням припустимої ставки відсотка в оренді, яка зазначається в договорі оренди. Якщо ставку в договорі оренди не визначено, то орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є фінансовими витратами орендаря і відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності лише в сумі, що належить до звітного періоду.

Мінімальні орендні платежі розподіляються орендарем між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. При цьому метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до НП(С)БО 7, НП(С)БО 8.

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в договорі оренди.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Облік оренди в орендодавця

Орендодавець відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду об'єкт як *дебіторську заборгованість орендаря* за сумою чистої інвестиції в оренду та *визнає дохід і витрати, пов'язані з реалізацією активу*.

Первісні прямі витрати орендодавця, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору оренди, *збільшують вартість дебіторської заборгованості* орендаря та *зменшують суму доходу*, визнану протягом строку оренди.

Одночасно *залишкова вартість об'єкта фінансової оренди* виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості

реалізованих необоротних активів).

Орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі графіка, що відображає незмінну періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду.

Отримувані орендодавцем орендні платежі *розподіляються між фінансовим доходом та зменшенням основної суми боргу* протягом строку оренди.

Вартість і *нарахування амортизації об'єкта операційної оренди* відображається орендодавцем на рахунках обліку класу 1 «Необоротні активи».

Дохід від операційної оренди (крім доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди.

Орендодавець збільшує балансову вартість орендованого активу на суму понесених ним первісних прямих витрат, що безпосередньо пов'язані з укладенням договору про операційну оренду, та визнає їх витратами протягом строку оренди на такій самій основі, як і дохід від оренди.

8.4 Продаж активу та його зворотна оренда

У разі продажу активу та його зворотної фінансової оренди:

1) *дохід від продажу активу* за звітний період визнається *в сумі продажної вартості активу*, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча або дорівнює балансовій вартості проданого активу;

2) *дохід від продажу активу* за звітний період визнається *в розмірі балансової (залишкової) вартості проданого активу*, якщо продажна вартість (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища балансової вартості проданого активу. Сума перевищення продажної вартості активу над його балансовою вартістю включається продавцем-орендарем до складу доходів майбутніх періодів з включенням до складу доходу відповідних звітних періодів протягом строку фінансової оренди;

3) *собівартість проданих (реалізованих) активів* визнається їх балансова (залишкова) вартість.

У разі продажу активу та його зворотної операційної оренди:

1) дохід за звітний період визнається в сумі *продажної вартості активу*, якщо продажна вартість активу дорівнює або нижча його справедливої вартості;

2) дохід від продажу активу за звітний період визнається в розмірі *справедливої вартості проданого активу*, якщо продажна вартість активу вища його справедливої вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) вища його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення *продажної вартості над справедливою вартістю проданого активу* включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням її доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди;

3) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі *балансової (залишкової) вартості активу*, якщо продажна вартість активу вище його справедливої вартості і (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) балансової (залишкової) вартості, а справедлива вартість проданого активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижче його балансової (залишкової) вартості. Сума перевищення *продажної вартості активу (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) над його балансовою (залишковою) вартістю* включається до складу доходів майбутніх періодів продавця-орендаря з визнанням доходом відповідного звітного періоду протягом строку оренди;

4) дохід від продажу активу за звітний період визнається в сумі *продажної вартості активу*, якщо продажна вартість активу вища його справедливої вартості, але (після вирахування непрямих податків та інших вирахувань з доходу) нижча його балансової (залишкової) вартості;

5) *собівартістю проданих (реалізованих) активів* визнається їх балансова (залишкова) вартість, крім випадку, якщо майбутніми орендними платежами, що є зниженими проти ринкових, компенсуються втрати від продажу активу. Втрати, що компенсуються зниженими орендними платежами, виключаються у звітному періоді з балансової (залишкової) вартості реалізованого активу і зараховуються до складу витрат майбутніх періодів з включенням до витрат відповідного звітного періоду протягом строку оренди.

Контрольні питання



1. Що таке інвестиційна нерухомість? Чим інвестиційна нерухомість відрізняється від операційної?

2. Наведіть приклади інвестиційної нерухомості. Що згідно законодавства не вважається інвестиційною нерухомістю?

3. Які правила оцінки інвестиційної нерухомості Ви можете назвати?

4. Які особливості переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості?

5. Яким чином відображається вибуття інвестиційної нерухомості?

6. Що таке оренда та які основні види оренди існують?

7. Як здійснюється облік оренди в орендаря? Які характерні моменти обліку оренди в орендодавця?

8. Які існують відмінності у відображенні продажу активу та його зворотної фінансової та операційної оренди?