

## **ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ НЕРУХОМОГО МАЙНА ПІДПРИЄМСТВА ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ**

*Анотація. Розглянуто проблеми застосування та визначення справедливої вартості до активів підприємства, зокрема до нерухомого майна.*

*Аннотация. Рассмотрены проблемы применения и определения справедливой стоимости к активам предприятия, в частности к недвижимому имуществу.*

*Annotation. The problems of application and determination of the fair value of the assets the company, in particular to real estate are considered.*

*Ключові слова: нерухомість, класифікація об'єктів нерухомості підприємств, справедлива вартість, ринкова вартість, активний ринок.*

Найбільш розвинені системи бухгалтерського обліку, МСБО та US GAAP орієнтовані на широке застосування оцінки активів саме за справедливою вартістю. Українські П(С)БО також пропонують підприємствам вести облік, зокрема облік нерухомого майна, за справедливою вартістю. Проте на практиці використання справедливої вартості викликає певні труднощі, оскільки МСБО та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості. Тому питання застосування поняття "справедлива вартість" набуває особливої актуальності.

Питання визначення справедливої вартості майна знайшло відгук у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених – Белової І. В., Коренєвої О. Г. [1], Камінської Т. Г. [2], Жука В. М., Кірейцева Г. Г., Пушкаря М. С., Стрибуля О. В. [3], Соколова Я. В. та ін. Однак питання оцінки та обліку майна підприємств за справедливою вартістю залишається дискусійним та водночас ключовим у бухгалтерському обліку.

Метою дослідження є визначення на основі національного та міжнародного досвіду проблем та перспектив застосування оцінки за справедливою вартістю до об'єктів нерухомого майна підприємств.

Виходячи з мети дослідження, у роботі були поставлені такі завдання: визначення об'єктів обліку, які відносяться до нерухомого майна підприємств та їх класифікації; окреслення переліку випадків, коли підприємство визначає справедливую вартість об'єктів нерухомого майна; визначення поняття "справедлива вартість"; окреслення проблем, які виникають у зв'язку із застосування справедливої вартості нерухомого майна.

Об'єктом дослідження є нерухоме майно підприємства.

Предметом дослідження виступає справедлива вартість нерухомого майна підприємства та проблеми її визначення.

Для того щоб правильно відобразити в обліку об'єкт нерухомості, для початку потрібно визначити, чи відносити його до оборотних, чи до необоротних активів. До 2008 року 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. Але з 1 січня 2008 року, коли набрали чинності П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" і нова редакція П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу", облікове "життя" об'єктів нерухомості стало більш різноманітним. Тепер їх можна відображати в обліку як:

об'єкти основних засобів (або за П(С)БО 32 – об'єкти операційної нерухомості) згідно з П(С)БО 7;

об'єкти інвестиційної нерухомості згідно з П(С)БО 32;

необоротні активи, утримувані для продажу згідно з П(С)БО 27;

запаси (товари) згідно з П(С)БО 9.

Причому у перших двох випадках об'єкти нерухомості потраплять до складу необоротних активів, у четвертому – до складу активів оборотних. Щодо необоротних активів, призначених для продажу, то вони займають особливе (окреме) місце у фінансовій звітності. З часом один і той самий об'єкт нерухомості може змінювати свій обліковий статус і переходити з однієї категорії активів до іншої [4].

Юхименко-Назарук І. А. наводить таку узагальнюючу класифікацію об'єктів нерухомості на підприємстві за різними ознаками (рисунок) [4].

---



Рис. Класифікація нерухомості для цілей бухгалтерського обліку

Визначимо, у яких випадках підприємству необхідно визначати справедливую вартість об'єктів нерухомості. Така вартісна оцінка потрібна для:

- операцій купівлі-продажу;
- акціонування та перерозподілу майнової частки;
- залучення нових інвесторів;
- кредитування під заставу;
- внесення об'єктів до статутного капіталу підприємств і організацій;
- вирішення майнових спорів;
- оподаткування;
- переоцінки для цілей бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО 7 та П(С)БО 32.

Поняття справедливої вартості у вітчизняній практиці з'явилося у 2000 році у зв'язку з вступом у дію Закону України "Про бухгалтерський облік і звітність в Україні" від 16.07.99 № 996 і введенням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО).

Поняття "справедливої вартості" визначається П(С)БО 19 як "сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами" [5, п. 4]

Відповідно до додатка до П(С)БО 19 справедлива вартість основних засобів визнається зокрема для землі і будівель (як об'єктів нерухомості) – як ринкова вартість [5].

Згідно з П(С)БО 32 оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами; поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних умовах: стані, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість. Тобто фактично також за ринковою вартістю [6, п. 19–20].

Проте на практиці використання справедливої вартості викликає певні труднощі, оскільки МСБО та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості. Тому використання оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймається у розвинених країнах і країнах з перехідною економікою (таблиця).

Таблиця

**Пропозиції різних авторів щодо застосування оцінки за справедливою вартістю [3]**

| Автор, джерело  | Дослідження та пропозиції різних авторів   |
|---|--|
| Кутер М. І. Теорія і принципи бухгалтерського обліку                        | Для обліку оцінка за справедливою вартістю – це одна з основних теоретичних і практичних проблем XXI століття  |
| Мізес Людвіг Фон. Людська діяльність: трактат з економічної теорії          | Концепція "чесної" і "справедливої" ціни не має ніякого наукового значення; це маскуванню, що приховує реальний стан справ. Оскільки ринкові ціни цілком і повністю визначаються суб'єктивними оцінками діючих підприємств, ринкова ціна ніколи не співпадатиме з кінцевою ціною |
| Соколов Я., Соколов В. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і ми     | Введення в облік поняття "справедлива вартість" рівнозначно ліквідації бухгалтерського обліку в нашому розумінні   |
| Гудзинський О., Кірейцев Г., Савчук В. Роль економічної теорії у формуванні | Нормативне закріплення поняття "справедлива вартість" означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії "справедливість" і свідчить про активний наступ  |

|   |  |
|---|--|
| професійних знань бухгалтера  | капіталу на людину   |
| Палій В. Бухгалтерський облік: суб'єктивні судження і об'єктивні реалії           | "Справедлива вартість" – це умовний термін, який визначає достовірно відому ринкову вартість об'єкта, якою є відновна вартість     |
| Кірей О. Вартісне "вбрання" основних засобів                                      | Замість справедливої вартості у національних стандартах правильніше використовувати поняття "ринкова вартість"                     |
| Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку | Поняття "справедлива вартість" у тому сенсі, що застосовується в бухгалтерському обліку, не є синонімом терміна "ринкова вартість" |

На думку Стрибуля О. В., різне тлумачення і розуміння поняття "справедлива вартість" викликане відсутністю єдиної чіткої класифікації оцінок, які застосовуються в бухгалтерському обліку та різноманітністю видів оцінок, які передбачені МСБО [3].

Згідно з п. 6 МСБО 16 справедлива вартість відображає суму, за якою актив можна обміняти між обізнаними та зацікавленими покупцями та продавцями ринку. П. 30 та 31 роз'яснює, що справедливою вартістю землі та споруд є їхня ринкова вартість, яку визначають професійні оцінювачі за результатами експертизи. В Україні аналогічні положення викладені в додатку до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств".

Для практичного застосування таке визначення не достатньо конкретне і позбавлене змісту щодо уявлення про вартість об'єктів нерухомості. І хоча наміри розробників П(С)БО спрямовані на забезпечення достовірної та об'єктивної оцінки основних засобів, але скористатися цим методом оцінки в обліковій практиці досить важко. Уже в самому твердженні, що справедлива вартість – це ринкова вартість, прослідковується методологічна неточність, що пояснюється особливостями ціноутворення в ринковій сфері [2].

Звичайно, у визначенні, наведеному в П(С)БО, йдеться про сучасну ринкову вартість, але ж її не можна називати "справедливою", оскільки згідно з давно відомим положенням "справедлива ціна товарів та справжні відносини між ними встановлюються тільки конкуренцією" [3]. І якщо ринок не працює у подібному режимі, то ніяка його підтримка, навіть з боку дипломованих оцінювачів, не дає підстав називати ціни, що встановлюються на ньому справедливими.

Специфіка монопольної конкуренції, олігополії (ситуації, коли доступ на ринок утруднено, а контроль над цінами визначається взаємозалежністю підприємств) та чистої монополії не дозволяє вважати їх справедливим. Ринки товарів, які можуть застосовуватися як засоби праці, як правило, належать до вказаного типу.

"Справедлива вартість – це ідеал, якого необхідно прагнути. Тому згадування її в МСБО мабуть виправдане, хоча при цьому необхідно зробити деякі роз'яснення. Необґрунтоване ототожнення справедливої вартості з ринковою дало неправильні орієнтири розробникам національних стандартів. У нашій країні чиста конкуренція для більшості груп товарів ще довго буде сприйматися як наукова фантастика. Тому включення до П(С)БО поняття "справедлива вартість" нагадує звичайну примху моди", – зазначає Стрибуль О. В" [3].

Також однією з проблем є нестабільність національного ринку нерухомості, який є базою для визначення ринкової вартості, а отже, і справедливої.

Незважаючи на перераховані проблеми, справедлива вартість має переваги, зокрема:

є більш об'єктивною основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що дуже важливо для потенційних інвесторів і кредиторів, тобто основних груп зовнішніх користувачів;

це краща основа для зіставлення інформації в процесі аналізу активів;

використовується у фінансовому менеджменті, який орієнтується на реальну вартість активів і зобов'язань [1].

Оцінка об'єктів нерухомого майна за справедливою вартістю дає можливість відносно точно показати (визначити) майнове становище підприємства. Також оцінка за справедливою вартістю забезпечує можливість підприємства до: розширення сфери заставного кредитування; вирішення питання про внесення інвестицій; обґрунтованого визначення орендних платежів; обґрунтування платежів до бюджету.

Питання відображення активів саме за справедливою вартістю набуває сьогодні особливої актуальності, оскільки така оцінка має багато переваг. Проте на практиці використання справедливої вартості викликає певні труднощі, оскільки МСБО та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості. Використання поняття "справедлива вартість" в П(С)БО необґрунтоване, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, оскільки вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця. Також проблемою є не тільки використання справедливої вартості, а її визначення в умовах кризи, коли ринки змінюють свої параметри, стають неактивними.

Дані дослідження не є вирішеними: потребує більш детального дослідження оцінка ефективності застосування в обліку оцінки активів, зокрема нерухомого майна, на підприємствах України за справедливою вартістю, конкретизація та чітке визначення поняття "справедлива вартість", узгодження застосування понять "ринкова" та "справедлива" вартість тощо.

*Наук. керівн. Єфремова Л. В.*

**Література:** 1. Белова І. В. Справедлива вартість – досвід, проблеми та перспективи застосування [Електронний ресурс] / Белова І. В., Коренева О. Г. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/6713/1/Belova%20Koreneva.pdf>. 2. Камінська Т. Г. Справедлива вартість у системі ринкової оцінки капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Камінська Т. Г. – Режим доступу : [http://elibrary.nubip.edu.ua/7984/1/T.G.Kaminska\\_stat\\_3.pdf](http://elibrary.nubip.edu.ua/7984/1/T.G.Kaminska_stat_3.pdf). 3. Стрибуль О. В. Об'єктивна оцінка основних засобів як база для нарахування амортизації [Електронний ресурс] / Стрибуль О. В. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Tmm/2009\\_33/22.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tmm/2009_33/22.pdf). 4. Юхименко-Назарук І. А. Склад нерухомості: ідентифікація для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Юхименко-Назарук І. А. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/541/1/491.pdf>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". – Х. :

Фактор, 2009. – С. 201–210. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 2 липня 2007 р. № 779. – Х. : Фактор, 2009. – С. 355–364. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. – Х. : Фактор, 2009. – С. 67–80.