

БУХГАЛТЕРСЬКЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ТА ПОЛІПШЕННЯ НЕРУХОМОСТІ ЗА РАХУНОК НЕРОЗПОДІЛЕНОГО ПРИБУТКУ

Досліджено підходи до відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, експлуатації та вибуття нерухомості, запропоновано бухгалтерське відображення операцій з придбання та поліпшення нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку

Ключові слова: розподіл прибутку, придбання нерухомості, поліпшення нерухомості

Постановка проблеми. Розвиток економіки України характеризується стрімкими змінами у структурі використання нерухомості в світлі дотримання П(С)БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" та існуванням різноманітних підходів до оформлення прав власності на неї, що зумовлює необхідність розробки методики бухгалтерського обліку операцій з надходження, експлуатації та вибуття нерухомості. Одним із ключових факторів конкурентоспроможності та безперервності функціонування суб'єкта господарювання є максимальне ефективне використання об'єктів нерухомості за умови інвестиційного забезпечення своєчасного їх відновлення на підприємствах. Тому потребує дослідження питання бухгалтерського відображення використання прибутку на оновлення основних засобів, в тому числі нерухомості, у випадку, якщо власники вирішили не виплачувати дивіденди за результатами річної фінансової звітності.

Однак, існуючі підходи до бухгалтерського відображення операцій з нерухомістю не дозволяють відобразити операції з придбання та поліпшення нерухомості за рахунок власних джерел засобів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання методики бухгалтерського обліку складових нерухомості є відносно новим та потребує проведення дослідження з метою усунення суперечливих моментів. Питання необхідності вибору власних джерел фінансування для оновлення основних засобів протягом 2011 року піднімалися в працях таких авторів, як: Кундицький О.О., Грициняк О.І. [6], Ногіна С., Свірідова М. [7], Нусінов В.Я., Рябікіна К.Г. [8], Петренко Н.І., Локтіонова Н.І. [9], Приварникова І.Ю. [11], Яременко Л.М. [13].

Так, О.О. Кундицький та О.І. Грициняк стверджують, що прибуток є головним джерелом фінансування лише на високорентабельних підприємствах, що мають ефективний менеджмент і конкурентоспроможні на зовнішньому і внутрішньому ринках [6, с. 202].

Водночас Приварникова І.Ю. наголошує на необхідності спрямувати орієнтацію розвитку інформаційної системи управління ресурсами промислових підприємств, зокрема, засобами праці, на задоволення потреб в інформації про стан, ступінь зносу, необхідність проведення поточних і капітальних ремонтів, витрати на здійснення процесів використання та оновлення, зокрема про потреби та можливості задоволення інвестиційними ресурсами процесів оновлення, про потреби та можливості задоволення процесів функціонування основних засобів, про інші події, що відбуваються протягом періоду їх використання або пов'язані з процесами їх оновлення [11, с. 73].

Нусінов В.Я. та Рябікіна К.Г. стверджують, що ринкова економіка стимулює підприємства до впровадження нової техніки та технологій, розширює можливості щодо використання нових фінансових інструментів та механізмів. Проте на практиці виникає потреба щодо реальності їх застосування. Перш за все, це обумовлено наступними причинами: повною відсутністю або нестачею власних обігових коштів, низькою ліквідністю активів, застарілою матеріально-технічною базою, на утримання якої витрати перевищують наявні прибутки, недосконалою законодавчою базою, що в тій чи іншій мірі регламентує діяльність підприємств [8, с. 260].

Розглянемо пропозиції авторів щодо розподілу прибутку. Так, Л.М. Яременко поділяє чистий прибуток на дві частини: 1) прибуток, що спрямовується за межі

підприємства у вигляді виплат власникам корпоративних прав, персоналу підприємства за результатами роботи (як заохочувальний захід), на соціальну підтримку тощо (розподілений прибуток); 2) прибуток, що залишається на підприємстві і є фінансовим джерелом його розвитку (нерозподілений прибуток). Останній спрямовується на створення резервного та інвестиційного фондів [13].

Серед основних шляхів покращення цільової структури використання прибутку С. Ногіна та М. Свірідова виокремлюють наступні: визначення пріоритетного напрямку використання прибутку, капіталізації коштів, що зумовить подальший розвиток підприємства та покращення фінансових результатів від його діяльності; оптимізація розміру коштів, спрямованих на фонд споживання, зокрема грошових коштів, призначених для матеріального заохочення працівників, що сприятиме підвищенню продуктивності праці і, як наслідок, розміру прибутку у майбутні періоди, а також соціального розвитку підприємства; розрахунок оптимального розміру резервного фонду та скерування коштів на його збільшення; оптимізації коштів, що спрямовуються в інші цільові фонди та на інші цілі [7, с. 284-285].

Петренко Н.І. та Локтіонова Н.І. наводять пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського відображення прибутку, що підлягає розподілу, за наступними напрямками: фонд розвитку виробництва, резервний капітал, непокриті збитки, розрахунки за нарахованими дивідендами [9, с. 104].

Недостатнє методичне забезпечення бухгалтерського обліку не дозволяє формувати повну аналітичну інформацію про операції з придбання та поліпшення нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку, що не створює сприятливі умови для прийняття зважених управлінських рішень щодо використання власних джерел формування активів підприємства.

Мета дослідження – розробити методику відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання та поліпшення нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку.

Викладення основного матеріалу. Дослідивши підходи до облікового відображення операцій з нерухомістю встановлено, що даний об'єкт, з бухгалтерської точки зору, включає досить широкий спектр складових, а саме інвестиційну і операційну нерухомість, а також необоротні активи, утримувані для продажу. Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку ці складові мають відокремлені субрахунки. Було встановлено, що найголовнішими критеріями віднесення об'єкту нерухомості до того чи іншого субрахунку є спосіб генерування економічного ефекту та його фізичні характеристики.

Для збільшення аналітичності інформації щодо поліпшення об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості запропоновано відкрити 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".

Розглянемо основні операції, що виникають з рахунками операційної нерухомості 101 "Земельні ділянки", 103 "Будинки і споруди" (рис. 1)

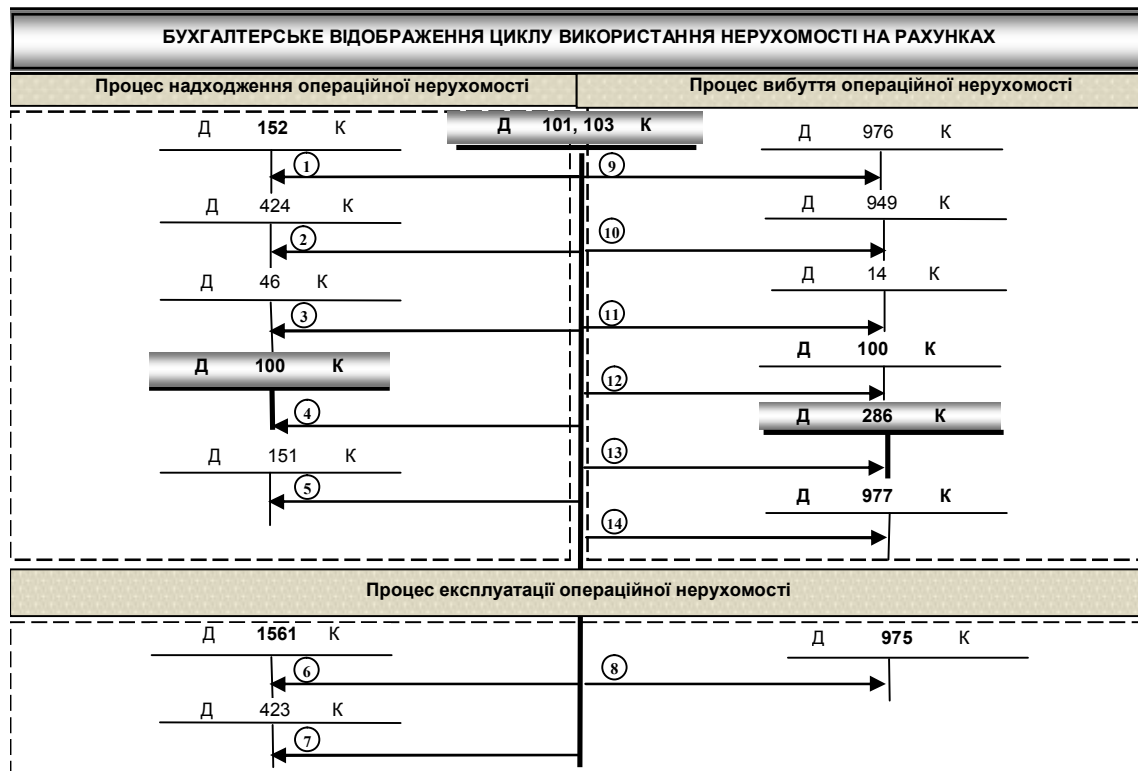


Рис. 1. Відображення циклу використання нерухомості на рахунках бухгалтерського обліку

*Примітки:
 1. Введено в експлуатацію об'єкти операційної нерухомості після монтажних робіт. 2. Відображено оприбуткування безоплатно одержаних об'єктів операційної нерухомості. 3. Відображено оприбуткування об'єктів операційної нерухомості, внесених учасниками в рахунок поповнення статутного капіталу. 4. Переведено інвестиційну нерухомість до складу операційної. 5. Введено в експлуатацію об'єкти нерухомості після будівництва. 6. Відображено витрати, пов'язані з модернізацією, добудовою, дообладнанням об'єкта операційної нерухомості. 7. Відображено збільшення залишкової вартості об'єкта операційної нерухомості при дооцінці. 8. Уцінено залишкову вартість операційної нерухомості. 9. Ліквідовано об'єкти операційної нерухомості. 10. Списано залишкову вартість безоплатно переданого іншому підприємству об'єкта операційної нерухомості. 11. Внесено об'єкт операційної нерухомості до статутного капіталу іншого

підприємства. 12. Переведено об'єкт операційної нерухомості до складу інвестиційної. 13. Переведено об'єкт операційної нерухомості до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. 14. Відображено залишкову вартість реалізованого об'єкта операційної нерухомості без попередньої підготовки

З огляду на значну вартість об'єктів нерухомості, процес її придбання та експлуатації вимагає витрачання значної суми грошових коштів для покращання експлуатаційних характеристик.

Про необхідність дослідження можливостей вкладення власних коштів підприємств та організацій в основний капітал свідчать статистичні дані про капітальні інвестиції за джерелами фінансування в Україні за січень-вересень 2011 року, що наведено на рис. 2.

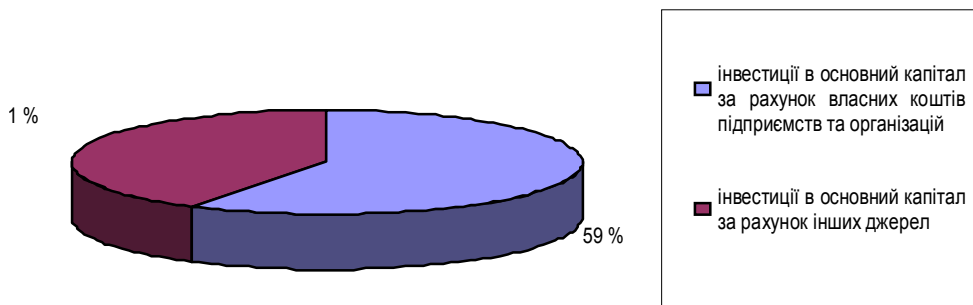


Рис. 2. Капітальні інвестиції за джерелами фінансування в Україні за січень-вересень 2011 року*
 *Джерело: побудовано на основі [5]

З огляду на домінування в структурі джерел інвестування в основний капітал власних коштів, розглянемо бухгалтерське відображення даних операцій. Одним із напрямів використання прибутку, за рішенням власників, є його спрямування на оновлення, поліпшення основних засобів (в тому числі і нерухомості).

Розглянемо нормативне регулювання обліку використання прибутку. Ст. 142 Господарського кодексу України встановлено, що порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання визначає власник

(власники) або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів [1]. Водночас ст. 88 Цивільного кодексу України встановлено вимоги до установчих документів, однак не передбачено питання розподілу прибутку [12]. А ст. 4 Закону України "Про господарські товариства" встановлено, що до обов'язкових відомостей, які повинні містити установчі документи відноситься порядок розподілу прибутків та збитків [3].

П. 1 ст. 19 Закону України "Про акціонерні товариства" встановлено, що резервний капітал

формується у розмірі не менше ніж 15 % статутного капіталу шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж 5 % суми чистого прибутку за рік [2].

П. 2. ст. 30 Закону України "Про акціонерні товариства" встановлено, що виплата дивідендів за простими і привілейованими акціями здійснюється за рахунок чистого прибутку [2].

Отже, основними напрямками прибутку, передбаченими нормативними документами, є формування резервного капіталу та виплата дивідендів. Однак установчими документами може бути передбачений розподіл прибутку на придбання або поліпшення основних засобів. Однак, чітко встановленої чинним законодавством методики відображення на рахунках бухгалтерського обліку даних операцій немає.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)" кореспондує за дебетом з кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 67, 68, 79, а за кредитом з дебетом рахунків 41, 42, 43, 44, 45, 79. Механізму використання даних кореспонденцій рахунків для операцій з придбання та поліпшення основних засобів за рахунок нерозподіленого прибутку немає, тому пропонуємо за рахунок реінвестованих дивідендів акціонерів збільшувати статутний капітал і використовувати грошові кошти на придбання або поліпшення нерухомості.

Відповідно до ст. 15 Закону України "Про акціонерні товариства" статутний капітал збільшується шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості у порядку, встановленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку [2]. Відповідно до вимог чинного законодавства є можливість збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестованих дивідендів акціонерів і використання одержаних грошових коштів на придбання або поліпшення нерухомості.

Відповідно до п. 8 П(С)БО 7 первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат: 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 (отриманням) 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, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [10].

Порядок відображення в бухгалтерському обліку використання нерозподіленого прибутку на придбання та поліпшення нерухомості наведений на рис. 3

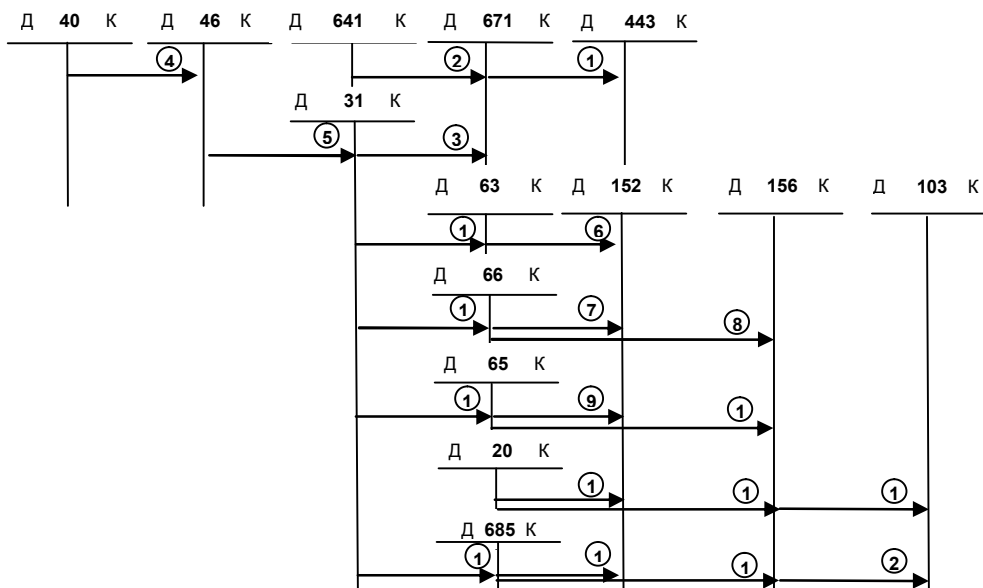


Рис. 3. Модель відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання та поліпшення об'єктів нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку*

*Джерело: власна розробка

*Примітки:

1. Нараховано дивіденди. 2. Нараховано податок на доходи фізичних осіб. 3. Виплачено дивіденди. 4. Оголошено про збільшення статутного капіталу. 5. Поповнено статутний капітал грошовими коштами. 6. Оприбутковано придбану нерухомість. 7. Нараховано заробітну плату за роботи, пов'язані з доведенням нерухомості до введення в експлуатацію. 8. Нараховано заробітну плату за роботи по поліпшенню нерухомості.

9. Нараховано єдиний соціальний внесок та збір до Пенсійного фонду. 10. Нараховано єдиний соціальний внесок. 11. Списано матеріали для доведення нерухомості до введення в експлуатацію. 12. Списано матеріали на поліпшення нерухомості. 13. Акцептовано рахунок за виконані роботи з доведення нерухомості до введення в експлуатацію. 14. Акцептовано рахунок за виконані роботи з поліпшення нерухомості. 15, 16, 17, 18. Погашено заборгованість з поточного рахунку. 19, 20. Введено в експлуатацію об'єкт нерухомості

Запропонована модель бухгалтерського обліку господарських операцій з придбання та поліпшення об'єктів нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку надає інформацію про інвестування грошових коштів, призначених для виплати дивідендів, в активи підприємства відповідно до рішення Загальних зборів учасників (акціонерів), що створює облікове забезпечення управління власними джерелами майна.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Дослідження методичних підходів до бухгалтерському обліку операцій з придбання та поліпшення об'єктів нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку дозволяє зробити наступні висновки:

1. Використання власного капіталу як джерела формування нерухомості підприємства порівняно з залученим капіталом має ряд переваг: 1) простота залучення, оскільки рішення про його збільшення приймають власники й управлінський персонал; 2) висока здатність генерувати прибуток в усіх сферах діяльності підприємства, оскільки за його використання не потрібно сплачувати будь-який відсоток; 3) забезпечує фінансову стійкість підприємства і його платоспроможність в довгостроковому періоді і дає можливість збільшувати майнові та немайнові корпоративні права власників.

Підприємство, використовуючи тільки власний капітал, має максимальну фінансову стійкість, однак обмежує темпи свого розвитку в майбутньому, не використовуючи залучений капітал як додаткове джерело фінансування приросту необоротних та оборотних активів в період сприятливої ринкової кон'юнктури.

Структура власного капіталу безпосередньо впливає на прийняття інвестиційних рішень власниками й управлінським персоналом підприємства щодо наявності нерозподіленого прибутку та можливості його спрямування на розширення виробничих потужностей відповідно до бізнес-планів.

2. Існуюча методика бухгалтерського обліку має суттєві недоліки та не відповідає вимогам формування повної аналітичної інформації про операції з придбання та поліпшення нерухомості за рахунок нерозподіленого прибутку. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення господарських операцій з нерухомістю, виявлено необхідність розробки методичного підходу в бухгалтерському обліку, який передбачає відповідно до рішення Загальних зборів акціонерів (учасників) за рахунок реінвестованих дивідендів акціонерів збільшення статутного капіталу і використання одержаних грошових коштів на придбання або поліпшення нерухомості.

Застосування вищенаведених пропозицій удосконалює облікове забезпечення управління джерелами формування активів підприємства. Перспективами подальших досліджень є удосконалення методики аналізу фінансової стійкості для прийняття ефективних рішень щодо вибору джерел фінансування активів підприємства.

Список використаної літератури:

1. Господарський кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. 2. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17 вересня 2008 р. № 514-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

3. Закон України "Про господарські товариства" від 19.09.1991 р. № 1576-XII: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. 4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 N 291): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=7&nreg=z0893-99>. 5. Капітальні інвестиції за джерелами фінансування в Україні за січень-вересень 2011 року: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. 6. Кундицький О.О. Значення власних коштів підприємства при фінансуванні виробничої та господарської діяльності / О.О. Кундицький, О.І. Грициняк // Науковий Вісник НАТУ України. – 2011. – Вип. 21.7. – С. 199-204. 7. Ногіна С. Шляхи вдосконалення формування та розподілу прибутку / С. Ногіна, М. Свірідова // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 8. Частина 2. – С. 283-286. 8. Нусінов В.Я. Проблемні питання аналізу стану, ефективності придбання та використання основних засобів підприємства / В.Я. Нусінов, К.Г. Рябкіна // Вісник КТУ. – 2011. – вип. 28. – С. 260-263. 9. Петренко Н.І. Удосконалення методики обліку операцій з нерозподіленим прибутком / Н.І. Петренко, Н.І. Локтіонова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2011. – № 4 (58). – С. 100-105. 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.gov.ua/ukr/info/instrbuh/psbu7>. 11. Приварникова І.Ю. Тенденції використання та оновлення основних засобів промислових підприємств / І.Ю. Приварникова // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – № 1 (9). – С. 65-74. 12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15>. 13. Яременко Л.М. Загальні підходи до формування та розподілу прибутку в обліку / Л.М. Яременко // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць. – 2011. – № 17/2: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2011_17_2/zmist.htm.

ПОЛІЩУК Ірина Романівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– обліково-аналітичне забезпечення прогнозування розміру корпоративних прав учасників;
– методика обліку складових нерухомості.

ЮХИМЕНКО-НАЗАРУК Ірина Анатоліївна – асистент кафедри менеджменту Рівненського державного гуманітарного університету.

Наукові інтереси:

– методика бухгалтерського обліку нерухомості.

Надійшла до редакції: 03.04.12 р.