

Налог на прибыль предприятий является одним из основных инструментов государственного регулирования экономики, поэтому теоретическая и практическая значимость вопросов появления и развития налога на прибыль является актуальной. Целью научной статьи является освещение исторических аспектов формирования налога на прибыль путем анализа научной литературы по этому вопросу.

В статье рассмотрены особенности исторических аспектов возникновения и формирования налога на прибыль предприятий и анализируется историческое развитие объекта налогообложения, понятие «прибыль» и его современное закрепление в нормах действующего Налогового кодекса Украины (далее НКУ).

Ключевые слова: налог, прибыль, плательщик налога на прибыль.

SUMMARY

GENESIS OF INCOME TAX DEVELOPMENT

The article is devoted to an overview of the scientific literature on the issues related to historical aspects of the emergence and formation of corporate income tax.

Corporate income tax is one of the main tools of state regulation of the economy, that is why the theoretical and practical significance of emergence and development of income tax is urgent. The aim of the article is the elucidation, on the basis of the scientific literature analysis on the issue, the historical aspects of the formation of income tax.

The historical aspects of the emergence and formation of the CIT have been scrutinized, as well as the historical development of the object of taxation, the concept of "profit" and its current consolidation in the current norms of the Tax Code of Ukraine have been analysed.

Keywords: tax, profit, corporate tax payer.

УДК 657

ПОНЯТТЯ ТА ОЦІНКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

ГОЛОВАЧКО В.М., САВЧИН І.І.

Мукачівський державний університет

В статті розкрито поняття інвестиційної нерухомості, розглянуто її облік, визнання та оцінка. Здійснено порівняльний аналіз ПСБО 32 «Інвестиційна нерухомість» з МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість», щодо обліку інвестиційної нерухомості, що призведе до необхідності зміни фінансової звітності. Виявлено проблеми проведення оцінки інвестиційної нерухомості у податковому законодавстві.

Проблема обліку інвестиційної нерухомості належить до кола актуальних та перспективних питань, які активно почали досліджувати вітчизняні вчені, але ще до цих пір залишились не вирішені питання та не відповідність міжнародним стандартам.

Вирішення цих проблем дасть можливість у подальшому точніше відображати такі активи у фінансовій звітності, сформувати доцільні методичні рекомендації щодо їх обліку та підвищити ефективність управління ними.

Ключові слова: інвестиційна нерухомість, операційна нерухомість, оцінка, визнання інвестиційної нерухомості, первісна вартість.

Постановка проблеми. Побудова фінансового обліку в Україні шляхом поступового впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає якісної підготовчої роботи щодо формування теоретичної, організаційної та методичної бази таких реформ. Прикладом такого впровадження є прийняття у 2008 р. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», що в свою чергу призвело до суттєвих змін в обліку нерухомості, що призначена для здавання в оренду і введено нове поняття – інвестиційна нерухомість. Тому питання обліку інвестиційної нерухомості потребує більшої уваги адже ця категорія з'явилась відносно нещодавно і чимала сукупність проблем залишилась без уваги.

Аналіз останніх досліджень, публікацій. Значний внесок у дослідження даного поняття та порядку його обліку зробили такі вчені, як М.І. Бондар, Т.А. Бондар, Л.Т.

Богуцька, Т.В. Давидюк, О.В. Єфременко, І.В. Супрунова, В.В. Чудовець, О.І. Міронова та інші. Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників, потрібно відзначити, що залишилися ряд невирішених питань, які потребують детального дослідження і надання пропозицій щодо їх вирішення для застосування в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Метою статті є аналіз теоретичних основ визнання інвестиційної нерухомості, оцінка діючої практики обліку інвестиційної нерухомості і їх порівняння відповідно до П(С)БО та МСФЗ, та відображення у податковому обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. З 1 січня 2008 р. набрав чинності новий стандарт бухгалтерського обліку П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Відповідно до п. 4 цього положення, 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. [7]

Відповідно до П(С)БО 32 основні засоби, які обліковуються у власника, залежно від мети використання поділяють на інвестиційну та операційну нерухомість.

Операційна нерухомість - 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. [7]

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 будується або поліпшується за дорученням третіх сторін.

4. Нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість.

5. Нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди. [7]

При 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.

У якості основних критеріїв для ідентифікації об'єктів інвестиційної нерухомості можна використовувати:

- визнання лише земельних ділянок та будівель інвестиційної нерухомості;

- чіткість визначення форми оренди (операційна або фінансова): здачі землі або будівлі в операційну оренду іншій компанії може бути визнана інвестиційною нерухомістю, а у випадку фінансової оренди - ні (регулюється П(С)БО 14 "Оренда";

- визнання земельних ділянок та (або) будівель, що отримані орендаром та здаються ним в суборенду, як інвестиційної нерухомості;

- закріплення відсотка частки інвестиційної нерухомості в загальній площі об'єкта. [2 с. 20]

Як й інші складові необоротних активів, 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. Особливістю інвестиційної нерухомості є те, що вона генерує грошові потоки в значній мірі незалежно від інших активів підприємства. [8 с. 274]

Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка 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. [7]

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. [7]

Особливості оцінки інвестиційної нерухомості виникатимуть при первісній оцінці та відображенні на дату балансу. Інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається залежно від шляхів надходження нерухомості (див. табл. 1.). [8 с. 274]

Відповідно до п.16 П(С)БО 32 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. [7]

В пунктах 19–21 П(С)БО 32 містяться загальні вимоги щодо визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Так, 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. [9 с. 309]

Таблиця 1

Первісна вартість інвестиційної нерухомості

Придбаної за звичайних умов	<ul style="list-style-type: none"> • суми, що сплачуються постачальникам і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); • реєстраційні збори, державне мито, що здійснюються у зв'язку з придбанням(отриманням) прав на інвестиційну нерухомість; • сума непрямих податків у зв'язку з придбанням (якщо їх не відшкодовують); • юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням; • інші витрати, пов'язані з придбанням і доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні до використання
Придбаної за умови відстрочки платежу	ціна відповідно до договору
Одержаної у фінансову оренду	нижча з двох оцінок: справедлива вартість активу або теперішня вартість мінімальних орендних платежів
Створеної (збудованої) підприємством	вартість, визначена на дату початку використання інвестиційної нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення

В Україні на велику кількість об'єктів нерухомості є неможливим достовірне визначення поточних ринкових цін, оскільки відсутній активний ринок або його функціонування є обмеженим. [8 с.277]

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2. Поточними ринковими цінами на нерухомість, що може перебувати в різних стани, місцевості, орендних та інших контрактних умовах, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей тощо інвестиційної нерухомості, для якої визначається справедлива вартість.

3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість. [9 с. 309]

Незважаючи на достатньо широкий перелік наведених способів визначення справедливої вартості, всі вони мають певні недоліки:

- необхідність існування активного ринку в тій самій місцевості і за тих самих умов;
- складність отримання достовірної інформації з активного ринку;
- остання ринкова ціна не може характеризувати рівень цін на звітну дату;
- неможливість чіткої ідентифікації суттєвих змін;
- відсутність механізмів коригування відомих ринкових цін на нерухомість з урахуванням індивідуальних особливостей об'єкта інвестиційної нерухомості та ін. [9 с. 310]

Відповідно до п.21 П(С)БО 32 у разі відсутності інформації про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11 - 14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів". [7]

Порядок визнання та оцінки інвестиційної нерухомості опосередковано впливає на оподаткування даного виду активів. Враховуючи відсутність в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) поняття «інвестиційна нерухомість», частина платників податків дотримується фіскальної точки зору та не амортизує об'єкти інвестиційної нерухомості у випадку методу обліку таких активів за справедливою вартістю.

Однак на нашу думку, використання інвестиційної нерухомості для здавання в оренду та збільшення власного капіталу підприємства повністю відповідає господарській діяльності підприємства, спрямоване на отримання доходу та обумовлює визнання відповідних витрат через нарахування амортизації.[9 с. 311]

Згідно з п.145.1 ПКУ будівлі відносяться до 3-ї групи основних засобів в податковому обліку. Пункт 144.3 ПКУ, що містить перелік витрат, які не підлягають амортизації в податковому обліку не включає витрати на придбання, спорудження об'єктів інвестиційної нерухомості. [6]

У п. 144.1 ПКУ перелічені витрати, які підлягають амортизації – витрати на придбання, самостійне виготовлення, поліпшення об'єктів основних засобів, які використовуються підприємством у господарській діяльності з метою отримання доходу. Причому в цьому переліку не зроблено винятку для витрат з інвестиційної нерухомості, тобто з тих об'єктів основних засобів, балансова вартість яких в бухгалтерському обліку визначається за П(С)БО 32.[6].

Відсутність чітких правил у ПКУ щодо оподаткування інвестиційної нерухомості дозволяє у випадку виникнення спірних ситуацій з податковими органами посилатися на норми п.56.21 ПКУ згідно якого «у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних

нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків». [9 с. 312]

Також є досить актуальне питання щодо правомірності нарахування амортизації за об'єктами інвестиційної нерухомості в податковому обліку підприємства.

Норми ПК не містять безпосередньої заборони або обмежень на право амортизувати об'єкти інвестиційної нерухомості в податковому обліку. Проте відсутність прямих норм може призвести до неоднозначного трактування вимог ПК.

Згідно з пп. 145.1.9 ПК амортизація в цілях оподаткування нараховується підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності та може переглядатися у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його застосування.[6]

Це означає, що в податковому обліку підприємству слід керуватися нормами і правилами Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), згідно з якими складається фінансова звітність підприємства.

Незважаючи на те, що Національний стандарт «Інвестиційна нерухомість» розроблено, ґрунтуючись на положеннях МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість», існує низка неврегульованих питань. На сьогодні можна виділити дві основні групи проблем. По-перше, це недосконалість нормативно-правової бази, а по-друге – вкрай низький рівень методологічного забезпечення питань з обліку інвестиційної нерухомості.[5 с.180]

Таким чином, інформація про інвестиційну нерухомість в фінансової звітності, яка складена за П(С)БО та МСФЗ, надається по-різному. Ці відмінності суттєві та впливають на фінансову звітність господарюючого суб'єкта (див. табл. 2).

Таблиця 2

Головні відмінності між П(С)БО 32 та МСБО 40

П(С)БО	МСБО
1. Інвестиційна нерухомість розглядається як особливий вид основних засобів.	1. Інвестиційна нерухомість – це взагалі окремий елемент необоротних активів.
2. Орендар не має можливості відобразити інвестиційну нерухомість у складі активів свого балансу, не розкриває інформацію про неї.	2. Це можливо, такий підхід має назву альтернативного, при якому вся інвестиційна нерухомість повинна обліковуватись за справедливою вартістю.
3. Об'єкти що будуються для подальшого використання як інвестиційна нерухомість не можуть розглядатися як інвестиційна нерухомість.	3. Ці об'єкти одразу відображаються саме як інвестиційна нерухомість.
4. Земля в складі інвестиційної нерухомості не класифікується.	4. Землю класифікують: земля, що утримується задля довгострокового збереження капіталу, земля з невизначеною метою використання.
5. Відносно даного питання ніякого застереження немає.	5. У випадках, коли клієнтам надаються додаткові послуги, нерухомість визнається тоді, коли компонент додаткових послуг є незначним в загальній угоді.
6. Таких спеціальних правил немає.	6. Прописані спеціальні правила оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості, які придбані в операціях обміну.

Продовження Таблиці 2

7. Відсутня вимога того, щоб єдина облікова політика застосовувалась до усіх об'єктів інвестиційної нерухомості.	7. Така вимога є, крім виняткових випадків.
8. Оцінка готової інвестиційної нерухомості за моделлю собівартості застосовується тоді, коли неможливо достовірно визначити її справедливу вартість.	8. Модель собівартості використовується лише тоді, коли справедливу вартість не можна визначити на постійній основі.
9. Оцінка за справедливою вартістю застосовується доти, поки стає неможливим її визначати.	9. Визначено малоімовірним, що заміна моделі справедливої вартості може привести до більш достовірної оцінки.
10. Залучення незалежного оцінювача не обумовлено.	10. Заохочується.
11. Зміна справедливої вартості – інші операційні доходи або витрати.	11. Це прибутки або збитки, стаття доходів та витрат не обмовляється.
12. Є вимога відносно забалансового обліку ліфтів, кондиціонерів тощо.	12. Вимоги про забалансовий облік немає.
13. Активи, які використовуються з інвестиційною нерухомістю відображаються як окремі об'єкти основних засобів.	13. Якщо обирається модель оцінки за справедливою вартістю, включається у вартість інвестиційної нерухомості.
14. Якщо відбувається переведення об'єкту з запасів до інвестиційної нерухомості, вартісні різниці повинні визнаватися іншими доходами та витратами.	14. Це прибутки або збитки, стаття доходів та витрат не обмовляється.
15. Не передбачено розкриття інформації про: інвестиційну нерухомість, що класифікована як призначена для продажу або включена до ліквідаційної групи; про зміни вартості інвестиційної нерухомості за підсумками чистих курсових різниць; можливі відхилення між отриманої та скоригованою оцінкою; про діапазон оцінок справедливої вартості та дані про вибуття нерухомості, яка в якості винятку обліковується за собівартістю.	15. Розкриття такої інформації передбачено.

Джерело: удосконалено тексту Давидюка Т. В. [1].

Таким чином, МСБО 40 “Інвестиційна нерухомість” є достатньо складним нормативним документом, проте його необхідно розуміти підприємствам для можливості застосування на практиці при складанні фінансової звітності за міжнародними стандартами. Адже це може забезпечити полегшення застосування положень цих документів на практиці саме тепер, коли застосування МСФЗ стає в Україні більш широким та для окремих підприємств – необхідним та обов'язковим.

Висновки. В результаті дослідження були з'ясовані відмінності інвестиційної нерухомості від інших активів (основних засобів та запасів) в тому, що вона: є активом (лише земля, будівлі та споруди) утримувані виключно з метою отримання орендних платежів та (або) збільшення власного капіталу; обліковується згідно П(С)БО 32; генерує кошти не в сукупності з іншими активами; можливість обліку за справедливою вартістю говорить про можливу ліквідність такої нерухомості, й відповідно наявність на неї доступних ринкових цін; неможливість її використання у звичайній виробничій діяльності, в адміністративних цілях, в разі передачі по договору фінансової оренди, в разі будівництва або реконструкції.

Питання порядку відображення в обліку та оподаткуванні інвестиційної нерухомості виявило проблеми проведення оцінки і визнання цих об'єктів в бухгалтерському обліку та необхідність конкретизації норм податкового законодавства. Вирішення цих проблем призведе до достовірності відображення таких активів у фінансовій звітності та сформулювати однозначні вимоги щодо їх оподаткування.

Загалом для вдосконалення обліку інвестиційної нерухомості необхідно в першу чергу, вдосконалити нормативно-правове забезпечення з даного питання, але не за рахунок західних аналогів, а в першу чергу, використання набутого досвіду, специфіки економіки, менталітету та особливостей інвестиційної діяльності нашої країни.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Давидюк Т. В. Бухгалтерський облік операцій з інвестиційною нерухомістю: порівняльних аспект / Т. В. Давидюк, О. І. Міронова // Вісник відкритої Міжнародної інтернет-конференції МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація.-2015.- 8-10с.
2. Єфременко О. В. Інвестиційна нерухомість та її визнання з метою облік / О. В. Єфременко // Економіка, фінанси, право Випуск № 11.-2013.- С.19-21
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» Міжнародний документ від 01.01.2012 – [Електронний ресурс]: офіційний сайт– Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_026.
4. Міронова О. І. Аналіз окремих положень МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»/ О. І. Міронова// Вісник ЖДТУ Випуск №1 (63). Серія: Економічні науки .-2013.-С. 152-154
5. Охрименко С. А. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості / С. А. Охрименко, О. В. Писарчук // Проблеми економіки № 3.-2012.-С. 179-182
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість". Затв. Міністерством фінансів України від 2 липня 2007 р. N 779 // www.minfin.gov.ua
8. Супрунова І. В. Визнання та оцінка інвестиційної нерухомості в бухгалтерському обліку / І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу – 2010. - №1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журналу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_1/29.pdf
9. Чудовець В. В. Оцінка та облік інвестиційної нерухомості в Україні: проблеми практичної реалізації/В. В. Чудовець // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси» Випуск 11 (41). Частина 1.-2014.-С. 307-313

АННОТАЦІЯ

ПОНЯТИЕ И ОЦЕНКА ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

В статье раскрыто понятие инвестиционной недвижимости, рассмотрены ее учет, признание и оценка. Осуществлен сравнительный анализ БУ 32 «Инвестиционная недвижимость» по МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость», по учету инвестиционной недвижимости, что приведет к необходимости изменения финансовой отчетности. Выявлены проблемы проведения оценки инвестиционной недвижимости в налоговом законодательстве.

Проблема учета инвестиционной недвижимости относится к числу актуальных и перспективных вопросов, которые активно начали исследовать отечественные ученые, но еще до сих пор остались не решены вопросы и не соответствие международным стандартам.

Решение этих проблем позволит в дальнейшем более точно отражать такие активы в финансовой отчетности, сформировать целесообразные методические рекомендации по их учету и повысит эффективность управления ими.

Ключевые слова: *инвестиционная недвижимость, операционная недвижимость, оценка, признание инвестиционной недвижимости, первоначальная стоимость.*

SUMMARY

CONCEPT AND ASSESSMENT OF INVESTMENT PROPERTY

In the article the concept of investment property is considered its accounting, recognition and measurement. The comparative analysis of NAS 32 "Investment Property" IFRS 40 "Investment Property", on account of investment property, which will need to change the financial statements. The problems assessment of investment property tax law.

The problem of keeping the investment property belongs to the circle of current and future issues that began to actively explore our scientists, but still remained and deciding not match international standards.

Solving these problems will make it possible in future to reflect more accurately such assets in the financial statements to form appropriate guidelines for their accounting and improve management.

Keywords: *investment property, operating property valuation, recognition of investment property cost.*