

УДК 657

Скиба К. В.
Гуріна Т. І.
Сморжанюк Т. П.

Херсонський національний технічний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ
З ДОВІРЧОГО УПРАВЛІННЯ МАЙНОМ

У статті проведено критичний аналіз організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій з управління нерухомого майна в Україні, запропоновані заходи для поліпшення організації обліку операцій з управління нерухомого майна.

Ключові слова: організація обліку, управління нерухомим майном, облікова політика, рахунки бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. Правильна організація обліку операцій довірчого управління майном відіграє важливу роль в забезпеченні створення інформаційної бази для організації контролю та прийняття рішень щодо ефективного використання власності. При цьому організація обліку повинна максимально сприяти вирішенню питань методики облікового процесу і давати можливість для створення облікових інформаційних потоків, що сприяють системі управління довірчим майном загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних основ обліку операцій з управління довірчим майном в Україні займалися дослідники такі, як: Грабова Н. М., Губи Є, Вітряного В. Питання організації та методики обліку і контролю операцій з управління довірчим майном з початковою метою висвітлені в посібниках Базиліук А.В., Малишкін О.І., Труш В.Є., Стефанович Н.Я. Науковий інтерес до питання облікового відображення операцій з управління майном спостерігається у працях вітчизняних і зарубіжних вчених: Безсмертної Н, Л. Міхеєвої, А. Медведєва, Ржаніциної В., Столбунової Т. та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на різноплановість та глибину проведених досліджень, недостатньо вирішеною залишається проблема організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку операцій з управління довірчим майном.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є дослідження проблемних питань облікового відображення операцій з управління довірчим майном.

Виклад основного матеріалу. Потреба вивчення питань обліку операцій довірчого управління майном, зокрема нерухомим майном, та належна організація облікових робіт має високу актуальність, адже сучасні ринкові умови в Україні, що спричинили появу інституту довірчого управління, зумовили зростання операцій із передачі нерухомого майна в управління для отримання гарантованого прибутку.

При цьому управитель нерухомого майна повинен здійснювати його так, щоб забезпечити його збереження, зворотність та отримання прибутку. Відповідно визначення управління нерухомим майном як специфічного об'єкта обліку передбачає побудову ефективної системи його обліку.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покладається на власника підприємства, а всі питання щодо організації обліку належать до його компетенції. Саме від правильної та чіткої організації бухгалтерського обліку залежить якість

та своєчасність облікової та звітної інформації, що передається для прийняття управлінських рішень. Поряд з тим ефективність управлінських рішень, спрямованих на виконання бізнес-плану та поліпшення фінансового стану підприємств, значною мірою залежить саме від раціональної організації обліку контролю та аналізу.

Аналіз положень законодавства України про довірчу власність дає підстави виділити такі її особливості:

1) вона є одним із різновидів речових прав на чуже майно;

2) вона є одним із правових режимів майна, який може використовуватися суб'єктами господарювання у процесі здійснення господарської діяльності;

3) її суб'єктами можуть бути лише фізичні та юридичні особи, які мають статус підприємців;

4) вона включає у себе усі три правомочності власника: право володіння, користування та розпорядження майном;

5) здійснюючи її, суб'єкти підприємництва діють від власного імені в інтересах установників управління;

6) управління майном здійснюється у межах цільового призначення, визначеного установником управління;

7) управління майном здійснюється особисто довірчим власником, який не може передавати повноваження з управління іншим особам.

Організація бухгалтерського обліку операцій з довірчого управління нерухомістю охоплює інформаційне, матеріально-технічне, кадрове та інше забезпечення здійснення облікового процесу. На практиці поєднання принципів та методів організації обліку реалізується у формі наказу про облікову політику, який є основним внутрішньогосподарським нормативно-правовим документом підприємства та основою для організації бухгалтерського обліку. Змістовно облікова політика має розкривати бухгалтерську процедуру оброблення даних про факти передачі майна в довірче управління [2, с. 152].

Крім того, облікова політика повинна забезпечувати цілісність в організації та повноту обліку, включаючи три його складові (рис. 1). Відповідно, формуючи облікову політику з певного питання організації обліку, підприємство повинно керуватися нормативними та законодавчими актами.

Облікову політику підприємства визначають як систему принципів, методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що розробляється на основі аналізу фінансово-економічної діяльності суб'єкта господарювання і відповідає його фінансовим цілям. Основною метою облікової політики

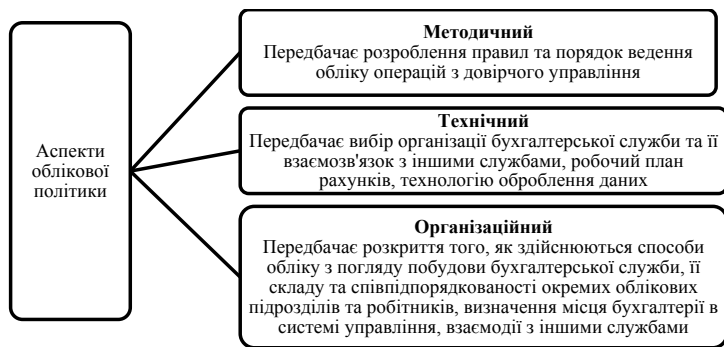


Рис. 1. Складові облікової політики

є забезпечення якісною і кількісною обліково-економічною інформацією про основні засади фінансово-господарської діяльності підприємства [3].

Таким чином, при формуванні облікової політики щодо обліку операцій довірчого управління можна виділити наступні її елементи: виокремлення майна в довірчому управлінні та відображення його на балансі; відображення в бухгалтерському обліку операцій з нерухомим майном переданим установником в довірче управління; контроль збереження майна, прийнятого в довірче управління; порядок здійснення поліпшення нерухомого майна, отриманого в довірче управління; вибір методу нарахування амортизації на нерухоме майно, отримане в довірче управління; розробка робочого плану рахунків для бухгалтерського обліку операцій довірчого управління (рис. 2).

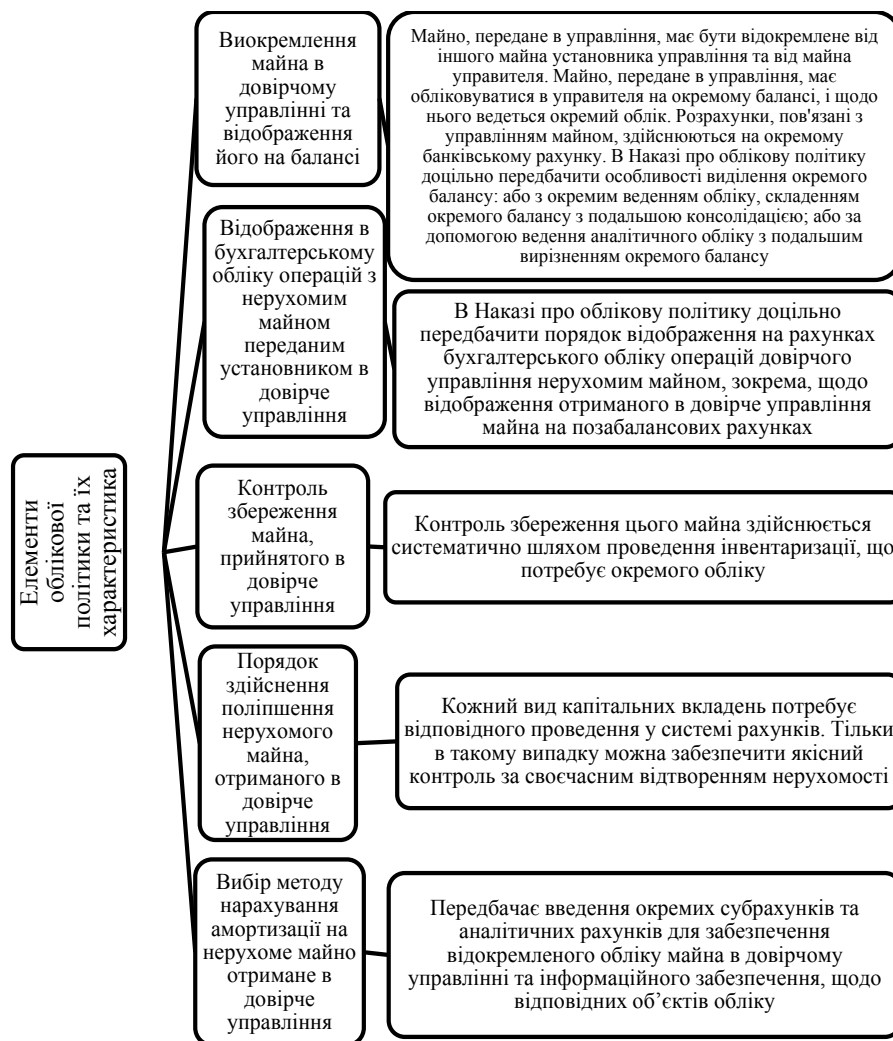
Відповідно, організація обліку операцій довірчого управління нерухомим майном повинна забезпечувати достовірне відображення результатів даних операцій у звітності підприємства. Однак розроблені форми фінансової звітності не повністю задовольняють потреби користувачів, зокрема керівництва та управлінського персоналу. Тому доцільним є розроблення форм внутрішньої звітності про операції довірчого управління нерухомістю, оскільки саме така звітність може надати керівнику інформацію про доцільність та ефективність здійснення даних операцій.

В законодавстві Російської Федерації, на відміну від України, розроблено «Вказівки щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із здійсненням договору довірчого управління майном», де зазначено, що при передачі об'єктів майна в довірче управління їх вартість приймається рівною обліковій оцінці в обліку установника управління на дату вступу договору в силу. Підтвердженням отримання майна, переданого в

довірче управління, повинен бути первинний документ з поміткою «Д.У.» (копія накладної, акт прийому – передачі і т. п.). За відсутності такої позначки управитель стає зобов'язаним перед третіми особами особисто відповідати лише своїм майном. Як зазначалося, майно, передане в довірче управління, продовжує залишатися власністю установника управління. Тому облік такого майна управитель веде у відособлених регістрах бухгалтерського обліку, і на відособленому балансі та надає для включення його показників до балансу установника управління.

На жаль, в Україні на державному рівні не розроблено жодних методичних рекомендацій, які б давали роз'яснення, щодо облікового відображення вказаних операцій. Тобто виникає ситуація, коли господарський договір законодавчо передбачений, а роз'яснення щодо особливостей його відображення в бухгалтерському обліку не дано.

Облік операцій довірчого управління нерухомим майном здійснюють на субрахунку 685 відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [6].



Систематизовано на основі [4], [5]

Рис. 2. Елементи облікової політики підприємства щодо обліку операцій довірчого управління

На нашу думку, для відображення розрахунків головного підприємства з його філіями, іншими виділеними на окремий баланс підрозділами, що не мають статусу юридичної особи, доречно було б використовувати субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». Це дасть можливість виокремити облік операцій довірчого управління нерухомим майном від інших операцій установника управління та управителя, що відображаються на субрахунку 685.

Окремі дослідники вважають, що наведена норма щодо обліку такого майна на окремому балансі на сьогодні не відповідає вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку. Це підтверджується Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, яка передбачає облік майна, що надійшло в довірче управління, на позабалансовому субрахунку 025.

Згідно зі змінами, внесеними до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зокрема рахунок 025 «Майно в довірчому управлінні» було перейменовано на «Матеріальні цінності довірителя» та визначено, що на даному позабалансовому рахунку повіреним ведеться облік товарно-матеріальних цінностей, які надійшли повіреному від третіх осіб при виконанні доручення довірителя на підставі договору доручення. Аналітичний облік ведеться за назвою товарно-матеріальних цінностей, місцезнаходженням і довірителями. Крім того, дана інструкція визначає, що на рахунках класу 1 «Необоротні активи» з відповідним веденням аналітичного обліку узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, належних підприємству на праві власності, а також отриманих у довірче управління.

Однак О. Кушина [7, с. 105] зазначає, що вимоги Цивільного кодексу щодо окремого обліку майна, прийнятого в управління і відображення його на окремому балансі можна виконати і без спеціального ведення окремого балансу. Аналітичний облік майна, що отримане в довірче управління, дозволяє вирізнити окремий облік та окремий баланс із розкриттям інформації у примітках до звітності.

На думку В. Ржаніциної [8], протягом терміну довірчого управління амортизацію по переданому активу на відокремленому балансі нараховує управитель (з використанням тих же норм та термінів, які застосовувалися до передачі). При поверненні активів з довірчого управління здійснюються зворотні записи, причому сума амортизації приймається рівною тій, що склалася на дату закінчення договору.

Виходячи з норм Цивільного кодексу, за якими передача в управління майна не тягне переходу права власності до управителя, майно передане в управління залишається на балансі установника управління і відображається за зміною аналітичних рахунків обліку даного майна. Відповідно управитель не може відобразити отримане в управління майно на балансових рахунках, оскільки до нього не переходить права власності на дане майно. Тому більш раціональним буде варіант, за яким вартість майна отриманого в управління відображається на субрахунку 025.

Порядок бухгалтерського обліку у відношенні кожного з учасників договору довірчого управління майном можна представити в таблиці 1.

Таблиця 1
Відображення операцій з довірчого управління нерухомістю на рахунках бухгалтерського обліку

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
В установника управління			
1	Передано майно в управління	10/У	10
2	Відображено зобов'язання за договором управління майном	183	55
3	Відображено зміну зобов'язань у зв'язку з нарахуванням амортизації управителем	55	183
4	Нараховано дохід від управління нерухомістю	377	746
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	746	643
6	Відображено витрати на комунальні послуги, які відшкодовуються управителем	977	685
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
8	Отримано від управителя кошти як дохід від управління майном за вирахуванням відшкодованих втрат	311	683
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Здійснено взаємозалік заборгованості	683	377
11	Відображено собівартість послуг управителя	977	683
12	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	683
13	Перераховано винагороду управителю	683	311
В управителя			
1	Отримано майно в управління	025	-
2	Нараховано орендну плату за користування майном	377	703
3	Відображено податкові зобов'язання	643	641
4	Відображено поточне зобов'язання у розмірі суми доходу установника управління	704	685
5	Отримано від орендарів орендні платежі	311	377
6	Відображено оплату за комунальні послуги	371	311
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
8	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на вартість «переданих» установник у управління комунальних послуг на підставі звіту управителя	643	641
9	Зараховано заборгованості з податкових розрахунків з ПДВ у вартості комунальних послуг	644	643
10	Відшкодовано витрати управителя з доходів від використання майна прийнятого в довірче управління	685	371
11	Перераховано установнику суму доходів від управління майном за вирахуванням відшкодованих втрат	685	311
12	Відображено податковий кредит з ПДВ, виходячи з доходів отриманих від оренди	641	644
13	Здійснено зарахування податкових розрахунків з ПДВ	644	643
14	Нараховано амортизацію на отримане в управління майно	977	131
15	Нараховано дохід від використовувального в управлінні майна (при цьому заборгованість перед установником управління зменшується на суму нарахованої амортизації)	55	746
16	Нараховано винагороду управителя	361	703
17	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
18	Отримано винагороду	311	361

Систематизовано на основі [7, с. 106]

Щодо порядку складання бухгалтерської звітності установником управління, то до неї мають бути повністю включені дані, представлені управителем, про активи, зобов'язання, доходи, витрати та інші показники.

Не менш важливою є норма ст. 1034 ЦКУ: «Вигоди від майна, що передане в управління, належать установникові управління» [5]. Крім того, передбачено, що управитель має право на відшкодування необхідних витрат, зроблених ним у зв'язку з управлінням майном, дана стаття також передбачає право управителя на плату, встановлену договором. Управитель майном, якщо це обумовлено договором, має право відраховувати належні йому відповідно до частини першої цієї статті грошові суми безпосередньо з доходів від використання майна, переданого в управління. Таким чином, доходи від управління майном та витрати, пов'язані з управлінням таким майном, які відшкодовуються установником управління, не знайдуть свого відображення у звіті про фінансові результати управителя. В той час як плата за управління майном є доходом управителя та має бути відображена у звіті про фінансові результати.

Висновки та пропозиції. Організація процесу облікового відображення будь-яких операцій не є регламентованою та повністю віднесена до компетенції самого суб'єкта господарювання. При цьому саме організація обліку є основою для ефективного функціонування бухгалтерської служби підприємства, а також забезпечення повноти, достовірності та своєчасності бухгалтерського обліку, його відповідності вимогам законодавчих та нормативних актів. Ефективна організація обліку операцій з управління нерухомим майном забезпечить ефективне управління на підприємстві процесом передачі такого майна в управління. Відповідно своєчасне надання інформації про операції з довірчого управління надасть змогу визначити доцільність та ефективність здійснення даних операцій, внести корективи до проведення договірної політики, а також вжити заходів щодо недопущення невігідних для суб'єкта господарювання операцій.

Тому доцільним є передбачення всіх суперечливих аспектів обліку операцій з довірчого управління нерухомим майном, а саме в бухгалтерському обліку майно, передане в управління, повинно бути відокремлене від іншого майна установника управління та від майна управителя.

Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р.
2. Марушко Н.С. Деякі аспекти організації обліку залученого капіталу / Н.С. Марушко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.10 – С. 50-160.
3. Облікова політика підприємств та принципи її побудови / О.Т. Бровко, А.В. Непиталюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/NIO_2007/Economics/18176.doc.htm.
4. Ткачук Г.О. Оренда майна цілісного майнового комплексу: проблеми бухгалтерського обліку / Г.О. Ткачук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekhp/2009_3/st11.pdf.
5. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=435-15&p=1309777145427360>.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=z0893-99>.
7. Кушина О. Управління нерухомістю: правові, податкові та бухгалтерські аспекти / О. Кушина // Багатограшний облік: операції з нерухомістю. – 2010. – № 5. – С. 105-106.
8. Ржаницына В.С. Довірче управління – вказівки є, а ясності немає/ В.С. Ржаницына [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buh.ru/document.jspID=735&print=Y>.

Скиба К. В.

Гурина Т. И.

Сморжанюк Т. П.

Херсонский национальный технический университет

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТНОГО ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОВЕРИТЕЛЬНОМУ УПРАВЛЕНИЮ ИМУЩЕСТВОМ

Резюме

В статье проведен критический анализ организационно-методических основ бухгалтерского учета операций по управлению недвижимостью в Украине, предложены меры по улучшению организации учета операций по управлению недвижимым имуществом.

Ключевые слова: организация учета, управления недвижимым имуществом, учетная политика, счета бухгалтерского учета.

Skiba K. V.

Hurin T. I.

Smorzhanjuk T. P.

Kherson National Technical University

ISSUES ACCOUNTING RECORDING TRANSACTIONS IN THE PROPERTY TRUST

Summary

The article critically analyzes the organizational and methodological principles of accounting transactions on the real estate in Ukraine, suggests measures to improve the organization of accounting transactions of the property management.

Key words: accounting, property management, accounting policies, account.