УДК 657.42
JEL M41
DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2026-15-20

**Новицький М.М.**
здобувач вищої освіти третього (освітньо-наукового) рівня,
Державний податковий університет
ORCID: https://orcid.org/0009-0000-6865-1641
**Mykola Novytskyi**
State Tax University

# ДОКУМЕНТАЛЬНО-ДОКАЗОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД

# DOCUMENTARY AND EVIDENTIAL SUPPORT FOR PROFESSIONAL JUDGEMENT IN INVESTMENT PROPERTY ACCOUNTING: AN ORGANISATIONAL AND METHODOLOGICAL APPROACH

***Анотація.*** *Досліджено проблему документально-доказового обґрунтування професійного судження під час класифікації, оцінювання та перекласифікації інвестиційної нерухомості за МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». Метою є розроблення спеціалізованої моделі, що поєднує нормативні умови, необхідні факти та доказову інформацію. Використано нормативний аналіз, декомпозицію, логічне моделювання й ситуаційний метод. Запропоновано нормативно-доказову одиницю, матрицю облікових умов, алгоритм розгляду альтернатив і карту документування професійного судження. На трьох умовних ситуаціях показано відмінність підтвердження, суперечності та інформаційної недостатності. Визначено межі застосування моделі; емпіричної переваги методики не заявлено. Практичну цінність розглянуто як можливість послідовно фіксувати нормативні підстави, причини відхилення альтернатив і потребу в додатковій перевірці.*

***Ключові слова:*** *інвестиційна нерухомість, МСБО 40, професійне судження, нормативно-доказова одиниця, докази, перекласифікація, документування.*

***Abstract. Introduction.*** *Investment property accounting requires professional judgement when contractual evidence, actual use, timing and accounting classification do not coincide. Normative rules alone do not establish the underlying facts required for a defensible decision.* ***Purpose.*** *This article develops an organisational and methodological approach for documenting the evidential basis of professional judgements in investment property accounting under IAS 40.* ***Methods.*** *The research combines a normative analysis of the applicable requirements, decomposition of decision criteria into necessary facts, logical modelling of evidential states, a comparison with established research on accounting choice and decision aids, and illustrative case analysis.* ***Results.*** *A normative-evidential unit links an accounting criterion to a required fact, dated evidence, the status of verification, and recorded reasoning. A structured matrix, a decision sequence and an internal documentary card integrate the examination of supporting and contradictory information. A three-valued representation distinguishes a substantiated fact, a refuted fact and a fact that cannot yet be determined. Three synthetic cases illustrate a supported date of transfer to investment property, conflicting evidence about mixed use, and insufficient information for concluding that owner occupation is insignificant. The proposed framework helps make the grounds of an accounting conclusion explicit, while retaining the need for professional judgement and separate assessment of measurement consequences.* ***Conclusion.*** *The proposed approach represents a subject-specific integration of existing analytical instruments rather than a newly invented logical method. Illustrative consistency does not demonstrate improved accuracy, efficiency or inter-rater agreement. Independent expert appraisal and empirical testing remain necessary before any effectiveness claims can be made. The procedure is intended to preserve traceability and make disagreements visible rather than to replace the preparer's responsibility. Its application to national accounting standards would require a separately validated normative profile.*

***Keywords:*** *investment property, IAS 40, professional judgement, evidence, accounting classification, documentary support, decision model.*

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік інвестиційної нерухомості потребує встановлення відповідності між економічним призначенням об'єкта, характером його фактичного використання та нормативними критеріями класифікації, оцінювання і перекласифікації. Особливої складності набувають ситуації змішаного використання нерухомості та зміни її функціонального призначення, коли управлінські рішення, договірне оформлення і фактичні господарські події не збігаються в часі. За таких умов обґрунтованість облікового висновку залежить не лише від правильного тлумачення нормативних вимог, а й від належного доказового підтвердження обставин їх застосування [9].

Принципове методологічне значення має розмежування наміру змінити використання нерухомості та фактичного здійснення такої зміни. Відповідно до пункту 57 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» перекласифікація передбачає зміну використання, підтверджену відповідними доказами; самі лише наміри керівництва не становлять достатньої підстави для такого рішення [9]. Зокрема, управлінське рішення може засвідчувати намір, договір із посередником – підготовку до оренди, тоді як документи про припинення


© Новицький М.М., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)

власного використання – настання нормативно значущої обставини.

Водночас наявність первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку не гарантує доказової достатності та відтворюваності професійного судження. Документ, релевантний для підтвердження правочину, може виявитися недостатнім для встановлення дати зміни використання об'єкта. Додаткові труднощі виникають за суперечливості інформаційних джерел, що потребує оцінювання їхньої надійності, часової відповідності, зв'язку з нормативним критерієм та врахування обставин, здатних спростувати попередній висновок.

Отже, наукова проблема полягає в необхідності розроблення спеціалізованого організаційно-методичного підходу, який забезпечуватиме простежуваність переходу від нормативної вимоги через встановлення необхідних фактів та оцінювання доказової інформації до аргументованого облікового рішення. Такий підхід має передбачати перевірку альтернативних висновків і документування їх обґрунтування, не підміняючи професійного судження формалізованими процедурами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вітчизняні дослідження обліку інвестиційної нерухомості охоплюють визнання, оцінювання, організацію обліково-аналітичної інформації та документальне оформлення операцій. Л. Богуцька дослідила організаційно-методичне забезпечення обліку й аналізу, а Л. Іванченкова та співавтори – теоретико-методичні аспекти відповідного обліку [1; 4]. Вони формують важливий вихідний контекст: удосконалення документації саме по собі не є невивченим питанням.

Проблематика документального відображення операцій з інвестиційною нерухомістю розглядається також у дослідженні М. Бондаря та Т. Бондар, тоді як у працях М. Новицького й Я. Шевері та В. Ганусич увагу зосереджено на нормативно-методичних аспектах відповідного обліку [2; 5; 6]. Важливим для подальшого обґрунтування авторського підходу є дослідження Б. Засадного, О. Михальської та Є. Фещенко, присвячене професійному судженню за умов застосування МСФЗ [3]. Сукупно ці праці дозволяють розмежувати організацію первинного документування, нормативну класифікацію активів і процедури доказового обґрунтування конкретного облікового висновку.

А. Квальї та Ф. Аваллоне досліджують економічні стимули вибору справедливої або первісної вартості за МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [13]. М.Е. Оланте і У. Лассіні розглядають практику відповідного облікового вибору в європейському середовищі [12]. Ці роботи відповідають на питання, чому підприємства обирають певну політику, але не є тотожними процедурі оцінювання доказів для конкретного факту перекласифікації.

Р. Мала та П. Чанд аналізують вплив додаткових рекомендацій щодо МСФЗ на професійні судження [11]. К. Даулінг і С. Ліч систематизують досвід використання систем підтримки аудиторських рішень [7]. К.Т. Тротман і В.Ф. Райт вивчають взаємодію суперечливих аудиторських доказів [14]. Їхні методологічні підходи підтверджують важливість структурованих перевірок, хоча правила аудиторського доказування не можна підміняти вимогами до бухгалтерського рішення.

Порівняння зазначених наукових підходів засвідчує відмінність предметів їх дослідження. Праці з обліку інвестиційної нерухомості [1; 2; 4 -6] зосереджені переважно на нормативних, організаційних та оцінювальних аспектах, тоді як дослідження професійного судження і підтримки рішень розкривають загальні процедури аналізу облікової інформації [3; 7; 11; 14]. Водночас для обґрунтування конкретного рішення щодо інвестиційної нерухомості необхідно встановити зв'язок між нормативною умовою, фактичними обставинами, доказовою інформацією та можливими альтернативними висновками. Саме предметна інтеграція цих складових становить дослідницьке завдання запропонованого підходу.

**Мета статті.** Мета наукового дослідження полягає в розробці організаційно-методичного підходу до документально-доказового забезпечення професійного судження щодо інвестиційної нерухомості, який установлює перевірювані зв'язки між нормою, необхідним фактом, доказами, альтернативами й обліковою реалізацією рішення.

**Методи дослідження.** Теоретичну основу утворюють положення МСБО 40 та пов'язаних міжнародних стандартів, наукові праці з обліку інвестиційної нерухомості, професійного судження й інформаційної підтримки рішень [9; 10]. Нормативний аналіз застосовано для встановлення критеріїв класифікації, змішаного використання та переведення між категоріями активів. Метод декомпозиції використано для визначення необхідних фактів, які становлять умови нормативного висновку. Формалізація дала змогу описати нормативно-доказову одиницю, а логічне моделювання – розр =ізнити підтвердження, спростування і невизначеність. Ситуаційний аналіз здійснено на трьох синтетичних прикладах: підтвердженої зміни використання, суперечливої інформації про фактичне використання та змішаного використання за недостатності доказів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Специфіка бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості зумовлена необхідністю встановлення відповідності між економічним призначенням об'єкта, характером його фактичного використання та нормативними критеріями визнання, оцінювання і перекласифікації. На відміну від ситуацій, у яких порядок облікового відображення безпосередньо визначається однозначним фактом господарської операції, облік інвестиційної нерухомості нерідко потребує комплексної оцінки обставин, що формують підстави для професійного судження.

Так, відповідно до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» класифікація об'єкта залежить від його утримання з метою отримання орендних платежів, приросту вартості капіталу або одночасного досягнення цих цілей. Водночас фактичне використання нерухомості може змінюватися, бути змішаним або супроводжуватися суперечливою інформацією про економічний характер здійснюваних операцій [9].

У таких умовах наявність нормативного критерію не забезпечує автоматичного отримання облікового висновку. Для застосування відповідної норми необхідно встановити фактичні обставини, перевірити їх документальне підтвердження та визначити, чи є сукупність отриманої інформації достатньою для конкретного рішення.

Це зумовлює необхідність розмежування трьох логічно пов'язаних компонентів: нормативної вимоги, фактичної обставини та доказового обґрунтування.

Для формалізації зв'язку між вимогою та обліковим висновком запропоновано нормативно-доказову одиницю (НДО). У моделі вона визначається як:

$$НДО_{ij} = (N_j, F_j, E_{ij}, t_j, S_{ij}, J_{ij}),$$

де $N_j$ – нормативна умова; $F_j$ – факт, необхідний для її застосування; $E_{ij}$ – сукупність доказів щодо об'єкта і; $t_j$ – релевантна дата або період; $S_{ij}$ – встановлений доказовий стан; $J_{ij}$ – задокументоване обґрунтування.

Запропонована конструкція передбачає, що одиницею методичного аналізу виступає не документ сам по собі, а його зв'язок із нормативно значущим фактом. Це дозволяє розмежовувати документи, які підтверджують управлінські наміри, документи, що засвідчують здійснення підготовчих дій, та інформацію, яка характеризує фактичне використання об'єкта нерухомості.

Особливого значення таке розмежування набуває під час перекласифікації. Пункт 57 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» пов'язує переведення інвестиційної нерухомості до інших категорій або у зворотному напрямі з підтвердженою зміною використання об'єкта. При цьому зміна лише намірів управлінського персоналу не становить достатнього підтвердження відповідної події [9].

Отже, документальне підтвердження рішення керівництва про майбутню передачу будівлі в оренду не може автоматично ототожнюватися з доказом фактичної зміни її використання.

Для відображення результатів перевірки пропонується застосовувати тризначну систему доказових станів:

$$S(F_j) \in \{1, 0, ?\}:$$

де 1 – обґрунтовано підтверджено; 0 – обґрунтовано спростовано; ? – недостатньо доказів або не усунено суттєву суперечність. Невідомість не прирівнюється до спростування; відсутність одного документа не доводить відсутності події.

Використання тризначної логіки має принципове методичне значення, оскільки дозволяє уникнути ототожнення відсутності доказів із доведеною відсутністю факту.

Зокрема, ненадання окремого документа про передачу приміщення не завжди свідчить про відсутність фактичної зміни використання об'єкта. Водночас і наявність договору не гарантує, що всі необхідні обставини такої зміни вже настали.

Для кожної нормативної альтернативи визначається сукупність необхідних умов. Якщо всі умови є спільно обов'язковими, придатність альтернативи оцінюється за таким правилом: вона підтверджується за умови підтвердження всіх необхідних фактів; відхиляється в разі обґрунтованого спростування хоча б одного необхідного факту; залишається невизначеною, якщо відсутні спростовані необхідні умови, але принаймні одна з них не отримала достатнього доказового підтвердження.

Якщо нормативний документ передбачає альтернативні шляхи виконання певного критерію, відповідні умови відображаються через логічні операції «І» та «АБО».

Таким чином, запропонована нормативно-доказова одиниця створює інформаційне підґрунтя для переходу від загального нормативного регулювання до структурованого професійного судження, у якому можна встановити не лише зміст облікового висновку, а й логіку його обґрунтування.

Практична реалізація нормативно-доказового підходу передбачає систематизацію типових облікових питань, фактичних обставин та інформаційних джерел, необхідних для їх вирішення.

Із цією метою розроблено нормативно-доказову матрицю, яка охоплює три взаємопов'язані групи процедур: класифікацію, перекласифікацію та оцінювання інвестиційної нерухомості.

Матриця не замінює нормативних вимог відповідних стандартів і не встановлює самостійних критеріїв визнання чи оцінювання. Її функція полягає у визначенні інформаційних умов, необхідних для обґрунтування застосування встановлених облікових правил.

Зокрема, за пунктом 10 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» облік частин нерухомості змішаного використання залежить від можливості їх окремого продажу або передання за фінансовою орендою. За неможливості такого відокремлення об'єкт розглядається як інвестиційна нерухомість лише за умови незначності частини, що використовується власником [9].

Це означає, що сама частка площі, переданої в операційну оренду, не може бути універсальним критерієм класифікації.

Аналогічно під час оцінювання доказів перекласифікації необхідно враховувати не лише юридичне оформлення господарських операцій, а й дату фактичної зміни використання нерухомості.

Для оцінювання інформації, що використовується в межах кожної нормативно-доказової одиниці, пропонується застосовувати п'ять критеріїв: нормативну релевантність, надійність, часову відповідність, повноту суттєвих обставин та узгодженість із сукупністю інших доказів.

Нормативна релевантність характеризує зв'язок інформації з фактом, необхідним для виконання конкретної облікової вимоги.

Надійність відображає можливість обґрунтовано покладатися на джерело інформації, враховуючи його походження, достовірність та умови формування.

Часова відповідність визначає придатність доказу для встановлення факту станом на конкретну дату або протягом відповідного періоду.

Повнота передбачає охоплення всіх суттєвих обставин, необхідних для формування облікового висновку.

Узгодженість характеризує результати зіставлення підтверджувальної та суперечливої інформації.

Застосування цих критеріїв не передбачає механічного присвоєння кожному документу кількісної оцінки або формування сумарного рейтингу доказовості. Достатність інформації встановлюється стосовно конкретної нормативної вимоги на основі професійного судження з обов'язковим документуванням його аргументації.

У такому розумінні нормативно-доказова матриця забезпечує не автоматизацію вибору облікового рішення, а формалізацію інформаційних умов його обґрунтування.

Для забезпечення послідовного застосування нормативно-доказової матриці запропоновано модель документально-доказового обґрунтування облікових рішень щодо інвестиційної нерухомості (МДО-ІН).

Таблиця 1

**Нормативно-доказова матриця формування професійного судження щодо інвестиційної нерухомості**

| Блок | Нормативне питання | Необхідна фактична обставина | Інформаційна основа |
|---|---|---|---|
| Класифікація | Економічне призначення об'єкта | Фактичний характер утримання та використання нерухомості | Договори, операційні документи, дані фактичного використання |
| Змішане використання | Можливість відокремлення частин | Правова й економічна відокремлюваність частин | Технічна документація, правовстановлювальні документи |
| Додаткові послуги | Істотність послуг для домовленості | Характер та значущість супутніх послуг | Договори, дані про операційну діяльність |
| Звітний контекст | Рівень фінансової звітності | Належність сторін до групи та характер використання | Корпоративна документація, договори |
| Перекласифікація | Наявність зміни використання | Фактичне припинення попереднього або початок нового використання | Акти, договори, операційні відомості |
| Часовий критерій | Дата зміни використання | Момент настання нормативно значущої події | Хронологія господарських фактів |
| Оцінювання | Облікова модель і наслідки переведення | Застосовна облікова політика, балансова та справедлива вартість | Наказ про облікову політику, облікові регістри, оцінювальні матеріали |

*Джерело: сформовано автором на основі методичної декомпозиції положень МСБО 40*

Модель об'єднує нормативну кваліфікацію господарської ситуації, ідентифікацію необхідних фактів, аналіз доказової інформації, оцінювання альтернативних облікових рішень та внутрішню перевірку сформованих висновків.

На першому етапі визначаються об'єкт обліку, застосовна система стандартів та звітний контекст. Необхідність цього етапу зумовлена тим, що бухгалтерська класифікація певних операцій може залежати від характеру прав на нерухомість, економічного використання об'єкта та рівня фінансової звітності.

Другий етап передбачає встановлення нормативно допустимих альтернатив. На цьому етапі виключаються рішення, що суперечать прямим вимогам відповідного стандарту.

Третій етап полягає в декомпозиції кожної альтернативи на сукупність необхідних фактів, які формують відповідні нормативно-доказові одиниці.

На четвертому етапі здійснюється збирання, систематизація та співвіднесення доказової інформації з конкретними нормативно значущими обставинами.

П'ятий етап передбачає оцінювання релевантності, надійності, часової відповідності, повноти та узгодженості доказів, за результатами якого кожному необхідному факту присвоюється обґрунтований доказовий стан.

Шостий етап полягає у формуванні попереднього професійного судження, включаючи визначення нормативно придатних, відхилених і невизначених альтернатив.

Сьомий етап охоплює перевірку альтернативної аргументації. Особлива увага приділяється встановленню фактів, які можуть спростувати попередній висновок або вимагати його перегляду.

Восьмий етап передбачає внутрішню контрольну перевірку нормативної відповідності, достатності інформації та логічної послідовності обґрунтування.

Завершальний етап полягає у документуванні облікового рішення, установленні дати відповідної події, визначенні вартісних наслідків та відображенні операції відповідно до чинної облікової політики.

Принциповим елементом запропонованого алгоритму є розмежування спростованих і невизначених обставин.

Якщо нормативно необхідний факт обґрунтовано спростовано, відповідна облікова альтернатива відхиляється. Якщо ж факт залишається невизначеним через недостатність інформації, алгоритм передбачає встановлення необхідних додаткових доказів, повторну перевірку або передання ситуації на поглиблений професійний розгляд.

Водночас зазначений внутрішній процедурний статус не звільняє підприємство від своєчасного виконання нормативних вимог щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Запропонований алгоритм також передбачає відокремлення доказового обґрунтування класифікації від встановлення вартісних наслідків.

Організаційне впровадження запропонованої моделі потребує створення інформаційного інструменту, який забезпечуватиме збереження логічних зв'язків між нормативними критеріями, фактичними обставинами, доказовою інформацією та прийнятими обліковими рішеннями.

Із цією метою запропоновано карту документально-доказового обґрунтування професійного судження щодо інвестиційної нерухомості (КДО-ІН).

На відміну від первинного документа, який призначений для фіксації відповідної господарської операції, КДО-ІН виконує аналітично-контрольну функцію. Вона забезпечує документування процесу формування професійного судження та створює можливість його подальшої перевірки. Структуру карти наведено в таблиці 2.

Основним інформаційним елементом карти виступає зв'язок між нормативною вимогою та результатом оцінювання відповідного факту.

У межах доказового блоку фіксуються не лише джерела інформації, які підтверджують попередній висновок, а й відомості, що можуть свідчити про його неповноту або суперечність фактичним обставинам.

Аналітичний блок містить аргументацію обраного облікового рішення та причини відхилення інших нормативно можливих альтернатив.

Контрольний блок передбачає перевірку правильності визначення нормативного критерію, достатності розглянутих обставин, повноти аналізу суперечливої

Таблиця 2

**Структура карти документально-доказового обґрунтування професійного судження**

| Функціональний блок | Інформаційне наповнення | Методичне призначення |
|---|---|---|
| Ідентифікаційний | Об'єкт, дата, звітний контекст | Визначення предмета рішення |
| Нормативний | Стандарт, конкретне положення, альтернативи | Установлення облікових критеріїв |
| Доказовий | Необхідні факти, документи, контрдокази | Обґрунтування фактичних обставин |
| Аналітичний | Доказові стани, аргументація, відхилені альтернативи | Формування професійного судження |
| Контрольний | Висновок перевіряльника, зауваження | Перевірка обґрунтованості |
| Реалізаційний | Категорія активу, дата, модель оцінювання, облікові записи | Відображення результату в обліку |

*Джерело: сформовано автором*

інформації та можливості відтворення висновку іншим компетентним фахівцем.

Залежно від складності господарської ситуації та організаційних характеристик підприємства карта може застосовуватися в повному або скороченому форматі.

Повний формат доцільний для ситуацій змішаного використання, перекласифікації, неоднозначного функціонального призначення об'єктів і наявності суттєвих доказових суперечностей.

Скорочений формат може застосовуватися до однозначних операцій, щодо яких нормативні умови та необхідні фактичні обставини встановлюються без суттєвих труднощів.

Такий підхід спрямований на дотримання принципу пропорційності між складністю господарської ситуації та обсягом процедур документального обґрунтування.

Практичне значення КДО-ІН полягає у формуванні систематизованої інформаційної основи для контролю правильності класифікації, оцінювання й перекласифікації інвестиційної нерухомості, забезпечення послідовності застосування облікової політики та перевірки аргументації професійних суджень.

Водночас сама наявність карти не гарантує правильності облікового рішення. Її результативність залежить від належного застосування нормативних вимог, достовірності вихідної інформації та професійної компетентності виконавців.

Таким чином, запропонована модель МДО-ІН поєднує нормативну декомпозицію, доказову перевірку, формування професійного судження та його документальне підтвердження в єдиному організаційно-методичному механізмі.

На відміну від підходів, орієнтованих переважно на систематизацію облікових операцій і відповідних документів, акцент запропонованої моделі зроблено на відтворюваності аргументації облікового висновку та можливості перевірки відповідності між нормативною вимогою і фактичними обставинами.

Подальша перевірка практичних можливостей моделі передбачає її застосування до господарських ситуацій із різним ступенем доказової визначеності, що дозволяє дослідити особливості формування професійного судження за підтверджених, недостатніх і суперечливих фактичних обставин. Продемонструємо вищезазначене на трьох господарських операціях.

*Ситуація 1(С1) – Підтверджена зміна використання*

Будівля використовувалася підприємством як адміністративна. 15 березня ухвалено рішення про оренду; 20 березня укладено договір із посередником; 31 березня завершено переміщення підрозділів; з 1 квітня будівлю фактично утримують тільки для орендного доходу; 10 квітня підписано орендний договір; 15 квітня орендар почав користування. Припускається, що припинення власного використання й відповідна мета утримання на 1 квітня достовірно підтверджені.

Для *С1* реконструюється послідовність датованих доказів. Рішення керівництва від 15 березня доводить намір; договір із посередником від 20 березня підтверджує підготовку до оренди; закінчення переміщення підрозділів 31 березня та підтверджений стан об’єкта від 1 квітня дозволяють встановити фактичне припинення власного використання й подальше утримання для орендного доходу. Договір з орендарем від 10 квітня і початок його користування 15 квітня додатково характеризують подальший перебіг подій, але за умовами кейсу не створюють нової дати початкової зміни використання.

У карті *С1* необхідні факти – припинення власного використання, відповідність нової мети визначенню інвестиційної нерухомості та дата події – отримують S=1. Альтернативи 15 і 20 березня відхиляються як передчасні через продовження власного використання; 15 квітня не приймається як дата зміни, оскільки вона вже підтверджена раніше. Окремим подальшим рішенням залишається оцінювання наслідків переведення залежно від чинної моделі обліку, зокрема застосування спеціальних вимог МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» в разі подальшої оцінки за справедливою вартістю.

*Ситуація 2(С2) – суперечливі відомості*

Договір і акт вказують на передачу будівлі орендарю з 1 травня. Водночас дані доступу та внутрішні операційні відомості свідчать про подальше використання частини приміщень власником. Невідомі площа та функціональне призначення такої частини, а також можливість її окремого продажу або відповідного передання за фінансовою орендою.

Для *(С2)* – позитивні джерела (договір і акт передавання з 1 травня) стосуються передусім оформлення орендних правовідносин, а дані доступу й внутрішні операційні записи можуть засвідчувати подальше власне використання частини об’єкта. Перед установленням статусу НДО необхідно перевірити, чи справді джерела описують один і той самий факт, той самий проміжок часу та ті самі приміщення. Договір на всю будівлю й фактичне користування певними кімнатами не обов’язково роблять договір недійсним, проте ство-

рюють нормативно значуще питання щодо реального характеру змішаного використання.

Карта *С2* повинна містити перелік конкретних недостатніх даних: площа і призначення приміщень, які продовжував займати власник; тривалість такого використання; технічна і правова можливість відокремлення частин; обставини фактичної передачі орендарю. Доки ці питання не з'ясовано, доказовий стан застосовних НДО позначається «?». Поглиблена перевірка потрібна не для підтвердження наперед обраного рішення, а для встановлення, яка з нормативних альтернатив справді застосовна.

*Ситуація 3(С3) – недостатність інформації*

Невідокремлювана будівля має 2000 м², із яких 1700 м² передано в операційну оренду, а 300 м² використовується власником для адміністративних потреб. За пунктом 10 МСБО 40, коли частини не можуть бути окремо продані або передані окремо за фінансовою орендою, класифікація всього об'єкта як інвестиційної нерухомості залежить від незначності власного використання [9].

У *С3* спершу встановлюється, що частини об'єкта не можуть бути продані окремо або передані окремо за фінансовою орендою. Після цього за пунктом 10 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» слід визначити, чи є 300 м² адміністративного використання незначною частиною об'єкта в нормативному розумінні. Співвідношення 1700/300 м² характеризує фізичний розподіл, але стандарт не встановлює універсальної межі в 15 %, після якої класифікація визначається автоматично.

Для обґрунтування судження можуть знадобитися характеристики використання приміщень, сталість і функціональна роль власної діяльності, фактичні межі займаної частини та інші обставини, що мають значення саме для критерію незначності. Проте навіть суттєва управлінська роль певного офісу не є самостійною формальною підставою класифікувати об'єкт як зайнятий власником. За браку належного обґрунтування стан НДО залишається «?»; після уточнення обставин відповідна нормативна альтернатива може бути підтверджена або відхилена.

У першому прикладі пріоритет має співвіднесення факту завершення власного використання з датованою інформацією: на заданих умовах рішення про майбутню оренду від 15 березня не дорівнює зміні, зафіксованій із 1 квітня. Подальша дата підписання договору з орендарем також не обов'язково відтерміновує перекласифікацію, якщо економічна зміна відбулася раніше.

У другому прикладі договірне передавання нерухомості та збереження часткового власного використання не обов'язково є взаємовиключними. Потрібно дослідити фактичні межі власного використання та нормативну відокремлюваність частин; тільки після цього можливий обґрунтований висновок щодо всього об'єкта або його частин.

Третій приклад демонструє межу формальної процедури: частка адміністративної площі 15 % не утворює автоматичного нормативного порогу. Стан «?» означає, що судження про незначність використання потребує додаткового фактичного контексту, а не механічного зіставлення чисел.

Запропонований підхід ґрунтується на положенні, що нормативний критерій сам по собі не є доказом його виконання. Кожна альтернатива розкладається на необхідні фактичні умови, для яких визначаються джерела підтвердження, часові межі, контрдокази та пояснення професійного судження. Сукупність таких структурованих зв'язків утворює нормативно-доказову матрицю. На її основі можливий перехід від загального правила МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» до конкретного висновку щодо об'єкта без ототожнення відсутності документа зі спростуванням господарського факту.

Кейси ілюструють три маршрути: завершення рішення за достатніх доказів, перевірка суттєво суперечливих відомостей і уточнення недостатніх фактів. У двох останніх випадках формальний результат однаковий («?»), але наступні дії різні. Це відображає призначення моделі: не маскувати невизначеність уявною точністю.

Порівняння з попередніми роботами дозволяє конкретизувати внесок. МДО-ІН не відкриває нової облікової категорії та не винаходить триступеневу логіку; вона задає спеціалізовані правила пов'язування умов МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» з доказовою інформацією й формою збереження аргументації. Результатом є методичний спосіб контролю послідовності висновку, а не доказ фактичного зниження частоти помилок.

Межа методу полягає і в якості самого нормативного профілю: якщо перелік необхідних умов сформовано неправильно, логічно узгоджена картка може підтвердити некоректне рішення. Тому зовнішня фахова перевірка змісту нормативно-доказових одиниць є умовою наступного розвитку запропонованої конструкції.

Науково-методичний внесок запропонованого підходу необхідно співвідносити з установленими аналогами. Первинні документи та аналітичні регістри, досліджені у вітчизняній літературі, фіксують господарські події та облікові показники, тоді як КДО-ІН покликана фіксувати, яким шляхом бухгалтер дійшов конкретного нормативного висновку. Відмінність полягає не у створенні ще одного документа, а в спеціалізованій структурі взаємозв'язків між нормою, необхідним фактом, наявними доказами та відхиленими альтернативами.

Таблиця 3

**Результати модельних ситуацій**

| Кейс | Доказовий стан | Результат |
|---|---|---|
| С1: зміна використання | 1 – підтверджено | Дата переведення – 1 квітня за умовами кейсу |
| С2: суперечливі відомості | ? – суттєва невирішена суперечність | Перевірити фактичне використання та відокремлюваність |
| С3: змішане використання | ? – недостатність фактів | Додатково обґрунтувати незначність власного використання |

*Джерело: сформовано автором на основі положень МСБО 40 та розробленої методики*

Не можна приписувати МДО-ІН авторство тризначної логіки, принципів доказової релевантності чи методів підтримки професійного судження: вони мають самостійні теоретичні й прикладні аналоги [7; 8; 11; 14]. Предметна пропозиція полягає у їх інтеграції для обліку інвестиційної нерухомості з урахуванням спеціальних норм МСБО 40. Відповідно поняття нормативно-доказової одиниці слід трактувати як авторську операційну конструкцію, а не як універсальний новий логічний метод.

Головними обмеженнями є предметна прив'язка до профілю МСФЗ; необхідність окремої адаптації до НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»; синтетичний характер демонстрацій; відсутність незалежного експертного погодження; невиміряна трудомісткість; залежність результату від компетентності користувача. Окремий ризик становить хибна нормативна декомпозиція: формально послідовний алгоритм не може виправити неправильно встановлені необхідні критерії. Тому перспективними є незалежна експертна оцінка, пілотна апробація та оцінювання міжекспертної узгодженості.

**Висновки.** Проведене дослідження дозволило обґрунтувати, що методична складність бухгалтерського обліку інвестиційної нерухомості полягає не лише в інтерпретації нормативних положень, а й у встановленні фактичних обставин, від яких залежить обґрунтованість професійного судження. Наявність первинної документації сама по собі не забезпечує простежуваності облікового рішення, якщо не визначено, які саме нормативно значущі факти підтверджує відповідна інформація, наскільки вона є достатньою та як впливає на вибір між допустимими обліковими альтернативами.

Запропонована модель документально-доказового обґрунтування облікових рішень щодо інвестиційної нерухомості (МДО-ІН 2.2) спрямована на вирішення цієї проблеми шляхом інтеграції нормативної декомпозиції, оцінювання доказової інформації та контрольного документування професійного судження. Її методична особливість полягає у формуванні послідовного зв'язку між нормативною вимогою, необхідним фактом, станом його доказового підтвердження й аргументованим обліковим висновком. Використання нормативно-доказових одиниць, відповідної матриці, алгоритму аналізу альтернатив і карти КДО-ІН створює організаційні передумови для систематизації та перевірки аргументації прийнятих рішень без підміни професійного судження формалізованими процедурами.

Демонстраційне застосування моделі до умовних господарських ситуацій засвідчило її внутрішню методичну узгодженість під час обґрунтування дати перекласифікації, аналізу суперечливих доказів і встановлення недостатності інформації щодо нерухомості змішаного використання. Водночас отримані результати характеризують логіку функціонування запропонованого підходу, а не його емпірично доведену перевагу. Практична результативність МДО-ІН залежатиме від нормативної повноти матриці, якості вихідної інформації, компетентності виконавців та узгодженості контрольних процедур з обліковою політикою підприємства. Тому подальший розвиток дослідження доцільно пов'язати з незалежною експертною верифікацією, емпіричною апробацією впливу моделі на правильність і відтворюваність професійних суджень, а також адаптацією її нормативного профілю до вимог НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

**Бібліографічний список:**

1. Богуцька Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка.* 2015. Вип. 1 (45), т. 2. С. 64–67. DOI: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/4231

2. Бондар М. І., Бондар Т. А. Відображення інвестиційної нерухомості в поточному обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 2. С. 9–11. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstreams/893e7b9c-b56c-421c-92ab-9fa6b5cfdcef/download

3. Засадний Б. А., Михальська О. Л., Фещенко Є. А. The influence of professional judgment on the use of elements of the accounting method under the application of IFRS. *Technology Audit and Production Reserves*. 2022. Vol. 5, no. 4 (67). P. 16–21. DOI: https://doi.org/10.15587/2706-5448.2022.267325

4. Іванченкова Л. В., Лагодієнко Н. В., Ужва А. М., Сєрова І. А. Теоретико-методичні аспекти обліку інвестиційної нерухомості. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні наук*и. 2022. Т. 304, № 2 (1). С. 211–216. DOI: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-304-2(1)-30

5. Новицький М. Облік інвестиційної нерухомості в контексті застосування міжнародних стандартів. *Український економічний часопис.* 2024. № 5. С. 95–99. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-17

6. Шеверя Я. В., Ганусич В. О. Методологічні засади організації обліку інвестиційної нерухомості: компаративний аналіз НП(С)БО 32 та IAS 40. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки).* 2026. № 1 (58). С. 29–38. DOI: https://doi.org/10.32782/2519-884X-2026-58-4

7. Dowling C., Leech S. Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2007. Vol. 8, no. 2. P. 92–116. DOI: https://doi.org/10.1016/j.accinf.2007.04.001

8. Hurtt R. K. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2010. Vol. 29, no. 1. P. 149–171. DOI: https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149

9. IFRS Foundation. IAS 40 Investment Property. IFRS Accounting Standards. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/

10. IFRS Foundation. IFRS 13 Fair Value Measurement. IFRS Accounting Standards. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/

11. Mala R., Chand P. Impacts of Additional Guidance Provided on International Financial Reporting Standards on the Judgments of Accountants. *The International Journal of Accounting*. 2014. Vol. 49, no. 2. P. 263–288. DOI: https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.04.008

12. Olante M. E., Lassini U. Investment property: Fair value or cost model? Recent evidence from the application of IAS 40 in Europe. *Advances in Accounting.* 2022. Vol. 56. Article 100568. DOI: https://doi.org/10.1016/j.adiac.2021.100568

13. Quagli A., Avallone F. Fair Value or Cost Model? Drivers of Choice for IAS 40 in the Real Estate Industry. *European Accounting Review*. 2010. Vol. 19, no. 3. P. 461–493. DOI: https://doi.org/10.1080/09638180.2010.496547

14. Trotman K. T., Wright W. F. Triangulation of audit evidence in fraud risk assessments. *Accounting, Organizations and Society*. 2012. Vol. 37, no. 1. P. 41–53. DOI: https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.11.003

**References:**

1. Bohutska, L. T. (2015). Investytsiina nerukhomist yak obiekt oblikovoi polityky pidpryiemstva [Investment property as an object of enterprise accounting policy]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriia: Ekonomika*, 1(45), vol. 2, 64–67. [in Ukrainian].

2. Bondar, M. I., & Bondar, T. A. (2009). Vidobrazhennia investytsiinoi nerukhomosti v potochnomu obliku [Recognition of investment property in current accounting]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, (2), 9–11. [in Ukrainian].

3. Zasadnyi, B., Mykhalska, O., & Feshchenko, Y. (2022). The influence of professional judgment on the use of elements of the accounting method under the application of IFRS. *Technology Audit and Production Reserves*, 5(4(67)), 16–21. DOI: https://doi.org/10.15587/2706-5448.2022.267325

4. Ivanchenkova, L. V., Lahodiienko, N. V., Uzhva, A. M., & Sierova, I. A. (2022). Teoretyko-metodychni aspekty obliku investytsiinoi nerukhomosti [Theoretical and methodological aspects of investment property accounting]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, 304(2(1)), 211–216. DOI: https://doi.org/10.31891/2307-5740-2022-304-2(1)-30 [in Ukrainian].

5. Novytskyi, M. (2024). Oblik investytsiinoi nerukhomosti v konteksti zastosuvannia mizhnarodnykh standartiv [Investment property accounting in the context of international standards]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys*, (5), 95–99. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-17 [in Ukrainian].

6. Sheveria, Y. V., & Hanusych, V. O. (2026). Metodolohichni zasady orhanizatsii obliku investytsiinoi nerukhomosti: komparatyvnyi analiz NP(S)BO 32 ta IAS 40 [Methodological foundations of investment property accounting: A comparative analysis of NAS 32 and IAS 40]. *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu imeni Dmytra Motornoho (ekonomichni nauky),* 1(58), 29–38. DOI: https://doi.org/10.32782/2519-884X-2026-58-4 [in Ukrainian].

7. Dowling, C., & Leech, S. (2007). Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research. *International Journal of Accounting Information Systems,* 8(2), 92–116. DOI: https://doi.org/10.1016/j.accinf.2007.04.001

8. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171. DOI: https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149

9. IFRS Foundation. (n.d.). IAS 40 Investment Property. Available at: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-40-investment-property/

10. IFRS Foundation. (n.d.). IFRS 13 Fair Value Measurement. Available at: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/

11. Mala, R., & Chand, P. (2014). Impacts of additional guidance provided on International Financial Reporting Standards on the judgments of accountants. *The International Journal of Accounting*, 49(2), 263–288. DOI: https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.04.008

12. Olante, M. E., & Lassini, U. (2022). Investment property: Fair value or cost model? Recent evidence from the application of IAS 40 in Europe. *Advances in Accounting*, 56, 100568. DOI: https://doi.org/10.1016/j.adiac.2021.100568

13. Quagli, A., & Avallone, F. (2010). Fair value or cost model? Drivers of choice for IAS 40 in the real estate industry. *European Accounting Review*, 19(3), 461–493. DOI: https://doi.org/10.1080/09638180.2010.496547

14. Trotman, K. T., & Wright, W. F. (2012). Triangulation of audit evidence in fraud risk assessments. *Accounting, Organizations and Society*, 37(1), 41–53. DOI: https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.11.003

*Дата надходження статті: 01.10.2026*
*Дата прийняття статті до публікації: 10.11.2026*
*Дата публікації статті: 19.11.2026*