

УДК 657.1

Ключевые слова:

инвестиционное имущество, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, первоначальная стоимость, переоценка, обесценение, амортизация, себестоимость

А. Ю. Попов, к. э. н.,

доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Уральского государственного
экономического университета
(e-mail: prepodpopov@yandex.ru)

Инвестиционная недвижимость: российские и международные концепции оценки и бухгалтерского учета

В условиях нестабильной экономической ситуации хозяйствующие субъекты задаются вопросом направления инвестирования средств, в частности в целях получения «пассивного» дохода. Одним из наиболее привлекательных направлений вложений средств являются инвестиции в недвижимость. По данным ряда сайтов, приводящих статистику роста цен на квадратный метр площади жилой и нежилой недвижимости, рост цен на недвижимость превышает темпы инфляции и ставки по банковским депозитам.

Точная информация об эффективности вложений средств может быть получена по данным бухгалтерского учета. Ряд показателей бухгалтерской отчетности позволяет принимать оперативные и стратегические решения в отношении инвестиционных проектов, поэтому к учету объектов недвижимости предъявляется требование точности и репрезентативности. В настоящее время в российском законодательстве отсутствуют федеральный и отраслевой стандарты по учету инвестиционной недвижимости. В то же время признанные на территории Российской Федерации международные стандарты финансовой отчетности, которые предусматривают специализированный стандарт по учету инвестиционного имущества, подлежат применению только публичными компаниями, что не отменяет требования вести учет в соответствии с отечественными стандартами. Недостаточное нормативное освещение вопроса в российском законодательстве, отличия отечественного и зарубежного подходов к оценке, учету и отражению в бухгалтерской отчетности инвестиционной недвижимости обуславливают необходимость выработки теоретико-методологического обоснования методики учета инвестиционной недвижимости в Российской Федерации. Указанные предпосылки определяют цель статьи — рассмотреть существующие методики учета инвестиционной недвижимости и сформулировать авторскую концепцию совершенствования учета, в частности адаптацию ее под международные правила учета.

В соответствии с вышеуказанной целью сформулированы задачи, определяющие структуру исследования, к которым, в частности, относится освещение категориального аппарата, рассмотрение методики первоначальной и последующей оценки инвестиционной недвижимости, описание принципов амортизации объектов и прекращения их признания. По результатам теоретического рассмотрения вопросов предлагается практический инструментарий совершенствования учета инвестиционной недвижимости, обладающий элементами научной новизны и практической значимости.

ПОНЯТИЕ И ПРИЗНАНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

Категории недвижимого имущества прописаны в ст. 130 Гражданского кодекса (далее — ГК), согласно которой к недвижимости относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, т. е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства¹.

Уточняются положения ГК ст. 1 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», согласно которой категория «недвижимое имущество», помимо вышеперечисленных объектов, включает также жилые и нежилые помещения, предприятия как имущественные комплексы².

Приобретение недвижимости хозяйствующим субъектом относится к его инвестиционной деятельности³.

Субъект хозяйствования может приобретать недвижимость:

- в целях использования ее в производственно-хозяйственной деятельности;
- в целях сдачи в аренду;
- в целях вложения средств, не используя ее в производственно-хозяйственной деятельности и для сдачи в аренду.

На сегодняшний момент в отечественной учетной науке и практике выработана однозначная концепция признания, оценки и учета недвижимости, приобретенной для использования в производственно-хозяйственной деятельности. В данном случае объект недвижимости квалифицируется в качестве основного средства, поскольку выполняются критерии, предусмотренные п. 4 ПБУ 6/01, в частности:

- очевидно предназначение объекта для использования в производстве продукции, оказании услуг, выполнении работ, а также для управленческих нужд организации;
- предполагаемая продолжительность периода использования объекта превышает 12 месяцев или обычный операционный цикл, т. е. носит длительный характер;
- последующая перепродажа объекта в обозримом будущем не предполагается;
- способность объекта приносить в будущем доход (экономические выгоды) субъекту хозяйствования⁴.

В случае приобретения хозяйствующим субъектом недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, подход к квалификации и признанию объекта уже не столь однозначен. С одной стороны, согласно п. 4 ПБУ 6/01, выполняются все критерии признания объекта в качестве основного средства. С другой стороны, п. 5 данного бухгалтерского стандарта приводит иную категорию — доходные вложения в материальные ценности, к которым относятся основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. В бухгалтерском балансе для отражения доходных вложений в материальные ценности предусмотрена отдельная от основных средств статья, что подтверждают положения Приказа Минфина № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 02.07.2010⁵.

Также План счетов бухгалтерского учета предусматривает отражение основных средств на бухгалтерском счете 01, а вложения организации в имущество (здания, помещения,

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая, с изм. и доп.).

² Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» № 122-ФЗ от 21 июля 1997 г.

³ Подробнее см.: Попов А. Ю. Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 26 (272). С. 50–60.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

⁵ Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму), которое за плату предоставляется иным субъектам во временное владение и пользование с целью получения дохода, — на бухгалтерском счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»⁶.

Весьма неоднозначен вопрос квалификации и признания с точки зрения бухгалтерского учета объектов недвижимости, приобретенных хозяйствующим субъектом в качестве объекта накопления капитала без цели использования в производственно-хозяйственной деятельности и без цели сдачи объекта в аренду или лизинг.

Отметим, что к основным средствам объект проблематично отнести, поскольку не выполняется первый критерий его признания — предназначение для использования в производстве продукции (работ, услуг), а также для сдачи в аренду.

Гипотетически можно рассмотреть возможность признания объекта приобретенной недвижимости в составе товаров, которые согласно ПБУ 5/01 являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи⁷. Данный вариант может быть применен, если организация предполагает продать объект в течение краткосрочного периода и получить прибыль в виде разницы между продажной и покупной ценой. Однако если недвижимость приобретается на продолжительный период с целью значительного роста ее стоимости, то указанный вариант не выдерживает критики, поскольку товары являются частью оборотных активов организации (средств в обороте), предполагаемых к выбытию в течение 12 месяцев после отчетной даты.

При детальном анализе норм ПБУ 19/02 можно выделить некоторые признаки признания недвижимости, приобретенной с целью получения выгод от прироста капитала в долгосрочной перспективе, аналогичные финансовым вложениям, в частности:

- переход к организации финансовых рисков (риск изменения цены, риск ликвидности);
- способность недвижимости в будущем приносить хозяйствующему субъекту доход в виде прироста стоимости (разница между ценой продажи недвижимости и ценой приобретения)⁸.

Однако признать данный объект в составе финансовых вложений также не представляется возможным, поскольку критерии, предусмотренные ПБУ 19/02, соблюдаются лишь в отдельных аспектах, а не в совокупности.

В истории вопроса имел место период, когда организация, приобретающая право собственности на отдельные квартиры в объектах жилого фонда, отражала их стоимость в составе нематериальных активов на счете 04, что подтверждает Письмо Минфина России от 29.10.93 № 118⁹. На сегодняшний момент указанный подход является полностью несостоятельным, т. к. не соблюдаются критерии признания нематериального актива, прописанные п. 3 ПБУ 14/07¹⁰, в частности отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

В отечественной практике рассматривается также вариант признания приобретаемой недвижимости в составе вложений во внеоборотные активы на счете 08 вплоть до того момента, пока не будет определена однозначная стратегия его использования. Соответственно, если объект будет использоваться в производственной деятельности, его стоимость будет включена в состав основных средств, что отражается бухгалтерской записью

⁶ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н).

⁸ Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02) (утв. Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н).

⁹ Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве. Письмо Минфина России от 29.10.93 г. № 118.

¹⁰ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н).

по дебету счета 01 и кредиту счета 08. Если объект будет предоставляться в операционную либо финансовую аренду, его стоимость подлежит отражению по дебету 03 и кредиту 08. А в случае, если объект планируется перепродать, организация может переqualифицировать его в качестве товара, отразив корреспонденцию по дебету 41 и кредиту 08, либо не осуществлять данную запись и списать стоимость напрямую с кредита счета 08 в момент продажи. Однако данный вариант также вызывает определенную критику, поскольку согласно Плану счетов бухгалтерского учета счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота. Если назначение объекта однозначно не определено, то оставление стоимости неурегулированного объекта на счете 08 является некорректным. Кроме того, приобретаемая с целью накопления капитала недвижимость не в полной мере удовлетворяет определению капитальных вложений, приведенному в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации¹¹, согласно которому к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты.

Таким образом, на основании анализа норм действующего законодательства можно сделать вывод о необходимости методологического обоснования признания в российском бухгалтерском учете приобретенной в инвестиционных целях недвижимости. Однозначным является лишь отнесение объектов инвестиционной недвижимости к укрупненной группе внеоборотных активов, поскольку:

— инвестиционная недвижимость является хозяйственным средством, контроль над которым организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которое должно принести ей экономические выгоды в будущем (полностью выполняется критерий признания актива согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике¹²);

— инвестиционная недвижимость приобретается в целях накопления капитала в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, соответственно, однозначно отнесение данного актива к группе внеоборотных средств.

Поскольку преобладающая часть инвестиционной недвижимости находится у хозяйствующего субъекта не в пассивном владении, а используется им с целью получения дохода от сдачи объектов в операционную либо финансовую аренду, рассмотрение нормативного обоснования учета данных активов в Российской Федерации в настоящей статье будет преимущественно производиться применительно к основным средствам в соответствии с ПБУ 6/01.

В отличие от российских правил международные стандарты финансовой отчетности предусматривают специализированный стандарт «Инвестиционное имущество» (IAS 40), приведенный в Приложении № 28 к Приказу Минфина России № 160н от 25.11.2011, согласно которому инвестиционное имущество представляет собой недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящуюся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, или прироста стоимости капитала, или того и другого, но:

¹¹ Утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

¹² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997.

— не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях;

— не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности¹³.

Примерами инвестиционного имущества, прописанными в п. 8 вышеназванного международного стандарта, являются:

— предназначенные для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе земельные участки;

— земельные участки, приобретенные с неопределенным назначением;

— находящееся в собственности и предоставленное в аренду другим хозяйствующим субъектам здание или его часть;

— предназначенное для сдачи в аренду, но неиспользуемое в настоящий момент здание или его часть;

— строящиеся или находящиеся на реконструкции объекты недвижимости, предназначенные для использования в качестве инвестиционного имущества¹³.

Стандарт вводит требование отделения инвестиционного имущества от объектов недвижимости, занимаемых владельцем, под которыми понимается находящаяся во владении собственника недвижимость, предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях. Данное требование обусловлено разными подходами к признанию и оценке соответствующих объектов.

В мировой практике критериями признания инвестиционного имущества в составе активов, согласно п. 16 МСФО 40, являются:

— наличие вероятности поступления связанных с инвестиционным имуществом будущих экономических выгод в организацию;

— возможность надежной оценки стоимости инвестиционного имущества¹⁴.

Данные критерии относительно стандартны в отношении признания большинства видов активов, поэтому ключевую роль для признания активов именно в составе инвестиционной недвижимости играет соответствие актива вышеуказанному определению.

ОЦЕНКА ИНВЕСТИЦИОННОГО ИМУЩЕСТВА

Важный вопрос — методика оценки инвестиционного имущества. В российской практике по преобладающему количеству активов сформирован подход к их оценке по фактической первоначальной стоимости, складывающейся из всех фактических затрат, связанных с приобретением, сооружением и изготовлением актива, за исключением общехозяйственных и иных аналогичных расходов, кроме случаев их непосредственной связи с процессом приобретения (создания).

Результаты подробного анализа формирования первоначальной стоимости инвестиционных активов, к которым, в частности, относится инвестиционная недвижимость, в соответствии с отечественными учетными стандартами раскрыты в работе «Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений»¹⁵.

В международной практике при первоначальном признании инвестиционное имущество также оценивается по сумме фактических затрат, к которым относится покупная цена, увеличенная на сумму прямых затрат, связанных с приобретением, относящимся к указанной операции.

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество». Приложение № 28 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

¹⁴ Там же.

¹⁵ Попов А. Ю. Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений // Экономический анализ: Теория и практика. 2013. № 25 (328). С. 46–55.

МСФО 40 не содержит полного перечня прямых затрат, а приводит лишь их примеры, к которым, в частности, отнесены затраты на юридические услуги, налоги, связанные с передачей прав на недвижимость, и другие затраты по осуществлению операции приобретения.

Принципиальным отличием в первоначальной оценке инвестиционного имущества между российскими и международными стандартами является методика оценки активов, приобретенных на условиях отсрочки платежа. Согласно отечественным нормам, стоимость приобретения определяется исходя из договорной цены в полной сумме кредиторской задолженности, включающей проценты по коммерческому кредиту в виде отсрочки (рас-срочки) платежей. По правилам международных стандартов, в случае приобретения инвестиционной недвижимости на условиях отсрочки первоначальная стоимость определяется как эквивалент цены приобретения на условиях немедленной оплаты в денежной форме, которая может быть исчислена либо на основе имеющихся информационных источников (прайсы, коммерческие предложения, данные статистики), либо путем дисконтирования договорной стоимости (приведения ее к текущему моменту времени).

Следует уделить внимание вопросу первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, приобретенной путем обмена на другие активы хозяйствующего субъекта.

ПБУ 6/01 прописывает норму, согласно которой первоначальная оценка объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью активов, которые организация передала или обязуется передать по договору. Эта стоимость формируется в размере обычной продажной цены объекта в сопоставимых обстоятельствах. Если в обычной деятельности организация не осуществляет продажу активов, выбывающих в данном случае с целью приобретения инвестиционной недвижимости, то стоимость полученного имущества формируется как обычная цена приобретения активов в сопоставимых условиях деятельности¹⁶.

В европейской практике, как гласит IAS 40, получаемый в порядке обмена объект инвестиционной недвижимости подлежит оценке по справедливой стоимости, под которой понимается цена, потенциально возможная к получению при продаже актива или подлежащая уплате при передаче обязательства в ходе проведения операции на добровольной основе между участниками рынка в заданный момент времени¹⁷.

Исключением из данного правила являются следующие случаи:

1. Отсутствие коммерческой целесообразности в производимой обменной операции.

Оценка коммерческой целесообразности операции обмена производится на основе данных о влиянии будущих денежных потоков на результат операции. В частности, коммерческая целесообразность считается подтвержденной при выполнении трех критериев:

1.1. показатели денежных потоков за вычетом налогов в результате приобретения актива имеют отличия от показателей денежных потоков за вычетом налогов, создаваемых выбывающим активом;

1.2. разница в показателях денежных потоков и части стоимости деятельности организации значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов;

1.3. в результате совершения договора мены актива на объект инвестиционной недвижимости меняется характерная для организации стоимость части ее деятельности.

2. Невозможность надежной оценки справедливой стоимости полученного и переданного актива.

Критерии надежной измеримости справедливой стоимости полученного либо выбывающего актива также подробно прописаны в п. 29 IAS 40.

Если указанные два случая имеют место, то первоначальная оценка полученного объекта инвестиционной недвижимости производится по балансовой стоимости переданного актива.

¹⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

¹⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

В российском бухгалтерском законодательстве в отношении последующей оценки инвестиционной недвижимости предусмотрено следующее. Если инвестиционная недвижимость признана хозяйствующим субъектом в составе основных средств в соответствии с ПБУ 6/01, то внутренними документами организации может быть предусмотрено проведение переоценки групп однородных объектов инвестиционной недвижимости по текущей (восстановительной) стоимости.

Определение текущей восстановительной стоимости приводится в п. 43 Методических указаний по учету основных средств (Приказ Минфина России № 91н от 13.10.2003), согласно которому под текущей (восстановительной) стоимостью объектов имущества понимается денежная сумма, необходимая для уплаты в случае замены того или иного объекта на аналогичный¹⁸. Определение текущей (восстановительной) стоимости может производиться организацией самостоятельно на основе прайс-листов организаций-изготовителей, статистических данных об уровне цен, опубликованных в СМИ и специальной литературе, а также с привлечением независимых оценщиков путем проведения экспертной оценки¹⁹.

В том случае, когда решение о переоценке хозяйствующим субъектом однажды принято, отечественный стандарт отмечает необходимость регулярного проведения переоценки в целях соответствия балансовой оценки инвестиционной недвижимости текущей восстановительной стоимости.

Доведение балансовой оценки до текущей восстановительной стоимости осуществляется путем пересчета числящейся в учете стоимости объекта и отражения корректировок стоимости, зачисляемых в соответствии с правилами учета:

- при первичной дооценке объекта — на добавочный капитал организации;
- при первичной уценке объекта — на прочие расходы;
- при дооценке объектов, подвергавшихся ранее уценке, отнесенной на финансовые результаты, в пределах суммы произведенной уценки, — на прочие доходы, а сверх суммы произведенной ранее уценки — на добавочный капитал;
- при уценке объекта недвижимости, подвергавшегося ранее дооценке, результаты которой зачислены на добавочный капитал, уценка в пределах произведенной дооценки списывается в уменьшение добавочного капитала организации, а сумма уценки, превышающая ранее произведенную дооценку, относится на прочие результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Суммы добавочного капитала, сформированные в результате переоценки объектов инвестиционного имущества, подлежат присоединению к нераспределенной прибыли по мере выбытия объектов.

В международной практике хозяйствующие субъекты выбирают одну из двух моделей последующей оценки инвестиционного имущества, которую закрепляют в качестве положения учетной политики:

- 1) модель учета по справедливой стоимости;
- 2) модель учета по фактическим затратам²⁰.

Предприятиям, зафиксировавшим в учетной политике модель учета инвестиционного имущества по справедливой стоимости, рекомендуется определять последнюю путем привлечения независимого оценщика, обладающего необходимым опытом и профессиональной квалификацией в отношении оценки аналогичных объектов инвестиционного имущества в сопоставимых условиях.

Изменение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения подлежит отражению в составе прочих доходов

¹⁸ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

¹⁹ Там же.

²⁰ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

или убытков. Данная методика учета дооценки принципиально отличается от положений и ПБУ 6/01, и МСФО 16 «Основные средства», которые прописывают необходимость учета прироста стоимости в составе прочего совокупного дохода и отражения его величины в капитале по статье «Прирост стоимости от переоценки» (в отечественных формах бухгалтерского баланса — по статье «Переоценка внеоборотных активов», в отчете о финансовых результатах — «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода»)²¹.

При использовании хозяйствующим субъектом модели учета инвестиционной недвижимости по фактическим затратам объект учитывается по себестоимости за минусом величины накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Под себестоимостью МСФО 40 понимает сумму денежных средств или их эквивалентов, уплаченных при приобретении, либо справедливую стоимость другого возмещения, переданного в целях получения указанного актива на момент совершения операции.

Признаки обесценения активов по международным стандартам подробно раскрыты в МСФО 36. Данный стандарт прописывает необходимость признания убытка от обесценения при условии, что возмещаемая стоимость актива окажется меньше балансовой стоимости. Соответственно, разница между возмещаемой и балансовой стоимостью является убытком, подлежащим отражению в отчете о финансовых результатах²². Следует отметить, что обесценению подлежит только та часть инвестиционной недвижимости, в отношении которой выбрана модель учета по фактическим затратам.

АМОРТИЗАЦИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

В отношении амортизации инвестиционной недвижимости законодательством Российской Федерации предусмотрено следующее.

Стоимость объектов инвестиционной недвижимости, используемой с целью сдачи в аренду или лизинг, погашается путем начисления амортизации по правилам ПБУ 6/01. По земельным участкам, отнесенным к объектам инвестиционной недвижимости, амортизация не начисляется, поскольку потребительские свойства данных объектов с течением времени не изменяются²³.

В учетной политике хозяйствующего субъекта подлежит утверждению один из следующих способов начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)²⁴.

Если направление использования инвестиционной недвижимости не определено, объект не используется для сдачи в аренду и приобретен лишь в целях накопления капитала, он может быть признан объектом основных средств, находящимся в запасе либо на консервации, соответственно, начисление амортизации по данным активам не производится.

В международном стандарте 40 отсутствуют особые правила начисления амортизации инвестиционного имущества, но приводится прямая ссылка на необходимость применения норм МСФО 16 «Основные средства» в отношении амортизации. Правила определения амортизируемой величины, периода амортизации и способов амортизации раскрыты пунктами 43–62. Особого внимания заслуживает методика определения амортизируемой величины,

²¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01); О формах бухгалтерской отчетности организаций (Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н).

²² Попов А. Ю. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов // Известия УрГЭУ. 2013. №5 (49). С. 69–75.

²³ Там же.

²⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

представляющей собой разницу сформированной оценки основного средства и остаточной стоимости, которая подлежит пересмотру не реже одного раза в год. Методы амортизации, предлагаемые МСФО 16 (линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод единиц производства продукции) обладают характеристиками, схожими с российскими. При этом следует отметить, что в соответствии с IAS 40 к инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, указанные правила амортизации не применяются.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ

Согласно пункту 29 ПБУ 6/01, организация прекращает признание инвестиционной недвижимости в случаях неспособности объекта приносить будущие экономические выгоды, а также в случаях выбытия данных активов. К случаям выбытия относится, в частности, продажа, в т. ч. по бартерным договорам, безвозмездная передача, передача в качестве вклада в уставный капитал и иные случаи. В соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 доходы и расходы, связанные с выбытием и прочим списанием данных внеоборотных активов, относятся к прочим результатам деятельности и зачисляются на счет 91 («Прочие доходы и расходы»).

Международный стандарт требует прекращения признания инвестиционного имущества также в случаях перевода объекта в иную категорию, в частности, в группу недвижимости, занимаемой владельцем, а также в группу долгосрочных активов, предназначенных для продажи или запасов.

Во всех случаях доходы и расходы, формирующиеся в результате списания или выбытия инвестиционного имущества, должны быть исчислены в виде разницы между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Общий результат от выбытия признается в составе прибыли или убытка²⁵.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Таким образом, проведенный анализ норм отечественного законодательства в отношении оценки и учета инвестиционной недвижимости и положений международных стандартов выявил ряд несоответствий, которые обуславливают необходимость осуществления корректировок в целях трансформации отчетности, составленной по российским правилам, в отчетность, формируемую согласно МСФО, либо необходимость ведения параллельного учета операций с инвестиционной недвижимостью. В целях совершенствования норм отечественного законодательства, оптимизации учетных процедур и адаптации правил учета под международные стандарты финансовой отчетности нами сформулированы следующие рекомендации в отношении признания и оценки объектов инвестиционной недвижимости.

1. Утверждение федерального стандарта, посвященного учету инвестиционной недвижимости, приобретаемой в целях накопления капитала.

2. Введение в рекомендуемую форму бухгалтерского баланса дополнительной статьи — «Инвестиционная недвижимость, приобретаемая в целях накопления капитала», поскольку данный объект имеет специфические особенности и не совместим в полной мере с основными средствами и доходными вложениями в материальные ценности. При введении данной статьи в форму бухгалтерского баланса возникнет необходимость внесения изменений в действующий План счетов бухгалтерского учета, в частности, введение дополнительного счета для учета приобретенной в целях накопления капитала инвестиционной недвижимости.

3. Утверждение в федеральном стандарте приближенной к международным стандартам методики оценки инвестиционной недвижимости, приобретенной на условиях отсрочки

²⁵ *Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства». Приложение № 8 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н.*

платежа. Указанная методика уже использована Минфином России при разработке проекта ПБУ 5 «Учет запасов», которое на сегодняшний день находится в стадии рассмотрения и утверждения²⁶.

4. Адаптация методики последующей оценки инвестиционной недвижимости на основе модели учета по справедливой стоимости.

5. Утверждение правил перевода объектов инвестиционной недвижимости в категорию иных видов активов.

Использование указанных рекомендаций бухгалтерским сообществом при обсуждении вводимых федеральных стандартов позволит обеспечить большую репрезентативность учетной информации об инвестиционной недвижимости, на основе которой возможно принятие экономически целесообразных решений, способствующих повышению эффективности хозяйствования экономическими субъектами.

Библиография

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» № 122-ФЗ от 21 июля 1997 г. [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» (ред. от 11.06.2015). Приложение № 28 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства». Приложение № 8 к Приказу Минфина России от 25.11.2011 № 160н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01» [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 № 66н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Приказ Минфина России «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
9. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” ПБУ 5/01» от 09.06.2001 № 44н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
10. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет финансовых вложений”». ПБУ 19/02» от 10.12.2002 № 126н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
11. Письмо Минфина России «Об отражении в бухгалтерском учете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве» от 29.10.93 № 118 [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
12. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” ПБУ 14/2007» от 27.12.2007 № 153н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
13. Приказ Минфина России «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» от 29.07.1998 № 34н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
14. Приказ Минфина России «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств» от 13.10.2003 № 91н [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
15. Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» Минфина России [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/projects/>.
16. Попов А. Ю. Особенности бухгалтерского учета поисковых активов // Известия УрГЭУ. 2013. № 5.
17. Попов А. Ю. Особенности нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета инвестиционной деятельности в форме капитальных вложений // Экономический анализ: Теория и практика. 2013. № 25.

²⁶ Проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет запасов» / Проект Приказа Минфина России (<http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/projects/>).