

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ

© 2011 Л.Я. Яковлева

кандидат экономических наук, доцент

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматривается понятие “объект недвижимости” и его место в повышении инвестиционной активности предприятий. Дана сравнительная характеристика относительно понятия, раскрытого в международном стандарте. Выявлены различия в организации учета объектов недвижимости.

Ключевые слова: инвестиции, инвестиционная деятельность, инвестиционная недвижимость, лизинг.

Подъем российской экономики неразрывно связан с активизацией инвестиционных процессов. Приоритетное значение, безусловно, имеет приток инвестиций в базовые отрасли народного хозяйства, где решаются задачи структурной перестройки экономики и повышения ее эффективности, формируются условия для устойчивого экономического роста.

В ст. 1 федерального закона РФ “Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений” от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ (в редакции от 19 июля 2011 г.) даются следующие понятия:

- инвестиции - денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;

- инвестиционная деятельность - вложение инвестиций и осуществление практических действий в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта;

- “капитальные вложения - инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты”¹.

В настоящее время широкое распространение получила деятельность организаций, связанная с приобретением или созданием объектов недвижимости.

Проблемы бухгалтерского учета объектов недвижимости важны для российских организаций, поскольку в составе активов многих из них та-

кие объекты занимают значительную долю. Некорректный учет объектов недвижимости существенно искажает финансовую отчетность российских компаний и вводит в заблуждение заинтересованных пользователей.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету отсутствует понятие объекта недвижимости. Однако другие законодательные акты раскрывают данное понятие. Так, согласно ст. 130 Гражданского кодекса РФ к недвижимым вещам (недвижимому имуществу, 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 строительства. Гражданский кодекс РФ также относит к недвижимым вещам подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. К недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество². Согласно ст. 1 федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ “О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним”, недвижимое имущество - это земельные участки, участки недр и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, предприятия как имущественные комплексы³.

Объекты недвижимости в российской учетной практике классифицируются, как правило, в качестве основных средств и отражаются на счете 01 “Основные средства”. Кроме того, объекты недвижимости могут классифицироваться:

- в качестве доходных вложений в материальные ценности и учитываются на счете 03 “Доходные вложения в материальные ценности”;

- в качестве вложений во внеоборотные активы и учитываться на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”;

- в качестве товаров и учитываться на счете 41 “Товары”.

В международной практике порядок учета инвестиций в недвижимость и требования к раскрытию информации устанавливает международный стандарт МБС (IAS) 40 “Инвестиционная недвижимость”. Согласно положениям данного стандарта, “недвижимость - это земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое, находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью:

- получения арендных платежей по договору финансовой аренды;

- доходов от прироста стоимости капитала или того и другого.

Данные объекты не должны применяться для следующих целей:

- использования в процессе производства или предоставления товаров или услуг, либо для управленческих целей;

- продажи в ходе обычной деятельности”.

Примерами объектов инвестиционной недвижимости являются:

- земля, предназначенная для извлечения выгоды от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не от ее продажи в краткосрочной перспективе;

- земля, дальнейшее предназначение которой на отчетную дату пока не определено;

- сооружение, находящееся в собственности организации (или по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

- сооружение, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды⁴.

Какую бы деятельность организация ни осуществляла, она может иметь активы инвестиционной недвижимости. К числу активов, не являющихся инвестициями в недвижимость и на которые не распространяется действие МСФО 40, относятся:

- объекты, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, или объекты незавершенного строительства и реконструируемые объекты, предназначенные для продажи (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 2 “Запасы”);

- недвижимость, занимаемая владельцем (отражается в отчетности согласно МСФО (IAS) 16 “Основные средства”);

- объекты незавершенного строительства или реконструируемые объекты недвижимости по поручению третьих лиц (применяются положения МСФО (IAS) 11 “Договоры строительного подряда”).

Сопоставив данные определения, можно сделать вывод, что активы, относимые к недвижимому имуществу, согласно российскому законодательству, можно считать аналогом инвестиционной собственности.

Рынок недвижимости является привлекательным сегментом для инвестирования свободных средств хозяйствующих субъектов. Сегодня многие предприятия не стремятся продать здания или землю, не используемые в основной деятельности компании, а сдают их в аренду.

В настоящее время перед многими российскими организациями стоит проблема поиска и привлечения долгосрочных инвестиций для расширения производства, приобретения современного оборудования и внедрения новых технологий. Поэтому операции финансовой аренды (лизинга) широко используются организациями. Лизинг является наиболее выгодным из финансовых инструментов, позволяющих осуществлять крупномасштабные капитальные вложения в развитие материально-технической базы любого производства. По сравнению с другими способами лизинг имеет ряд существенных преимуществ:

- во-первых, дает возможность организации-лизингополучателю расширить или модернизировать производство без крупных единовременных затрат и необходимости привлечения заемных средств;

- во-вторых, смягчает проблему ограниченности ликвидных средств, затраты на приобретение имущества равномерно распределяются на весь срок действия договора, высвобождаются средства для вложения в другие виды активов;

- в-третьих, не привлекается заемный капитал, и в балансе организации поддерживается оптимальное соотношение собственного и заемного капиталов.

В последние годы лизинговые операции стали неотъемлемой частью экономики большинства промышленно развитых стран. Принято считать, что все экономико-правовые отношения, связан-

ные с лизингом, относятся к новому или новейшему периоду истории хозяйственных взаимосвязей. Однако зарубежная история свидетельствует, что аренда (лизинг) известна человеку с незапамятных времен.

У бывшего СССР опыт лизинговой деятельности появился только во время Второй мировой войны, когда США поставляли СССР оружие, продовольствие, автомобильную технику, медикаменты и т.д. Именно тогда советские граждане впервые встретились с понятием лизинга (lease). Однако сразу после войны слово “лизинг” исчезло из русского лексикона больше чем на четыре десятилетия.

Началом развития лизинговых операций в России можно определить 90-е гг. XX столетия. Это связано с переводом предприятий на арендные формы хозяйствования. В первой половине 1990-х гг. стали появляться первые современные лизинговые компании. В России большинство лизинговых компаний создано при непосредственном участии банков, поскольку банки являлись единственными финансовыми институтами, которые располагали свободными денежными ресурсами. Внедрению лизинговых операций в банковскую практику способствовало развитие сети коммерческих банков. Сегодня в лизинге представлено как отечественное, так и импортное оборудование. Клиентами лизинговых компаний являются крупные фирмы и предприятия малого и среднего бизнеса.

Совершенствование лизинговых отношений определило формирование законодательно-правовой базы. Так, в 1998 г. был принят федеральный закон “О финансовой аренде (лизинге)”, согласно которому предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, другое движимое и недвижимое имущество⁵.

Заметим, что по МСФО 40 здания, полученные в финансовую аренду с последующей передачей в операционную аренду, учитываются в балансе как объект инвестиционной собственности. Поэтому здания, находящиеся в распоряжении российской организации по договору финансовой аренды и предоставленные в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды, должны быть отражены в составе основных средств и учтены на счете 01 “Основные

средства” в соответствии с принципом приоритета содержания над формой, т.е. отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, организациям предоставляется возможность признания в качестве основных средств имущества, находящегося у них не только на праве собственности, но и в хозяйственном ведении или оперативном управлении, полученного в аренду, безвозмездное пользование или доверительное управление⁶.

Предметы лизинга, переданные во временное владение и пользование лизингополучателю, являющиеся собственностью лизингодателя, учитываются на балансе лизингополучателя по взаимному соглашению сторон в соответствии с п. 1 ст. 31 федерального закона от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ “О финансовой аренде (лизинге)”.

Организации могут инвестировать средства в земельные участки. При благоприятной конъюнктуре на рынке их стоимость вырастет, что позволит увеличить капитализацию бизнеса. Такие активы также отражаются в балансе в соответствии с МСФО как инвестиционная собственность и учитываются отдельно от основных средств компании. Земельные участки, удерживаемые для получения выгод от прироста капитала в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, в российской учетной практике признаются в составе основных средств и учитываются на счете 01 “Основные средства”. Земельные участки, дальнейшее использование которых еще не определено, в российской практике учета отражаются на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”. Учет земельных участков, дальнейшее использование которых еще не определено и которые квалифицируются в соответствии с МСФО в качестве инвестиционной недвижимости, осуществляется на ряде счетов совместно с другими активами.

Таким образом, чтобы система бухгалтерского учета организации могла выполнять одну из главных своих задач - формирование полной и достоверной информации о ее деятельности, - необходимо выделить расчеты в каждой состав-

ной части, в том числе в части, являющейся инвестиционной недвижимостью. Выделение инвестиционной недвижимости в учете и отчетности позволит показать заинтересованным пользователям эффективность вложений в объекты недвижимости. Для урегулирования проблем в бухгалтерском учете объектов недвижимости следует отделить учет инвестиционной недвижимости от учета основной деятельности, что даст возможность представить в отчетности реальную информацию об объектах учета организации.

¹ Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: федер. закон РФ от 25 февр. 1999 г. № 39-ФЗ: [ред. от 19 июля 2011 г.]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123436.

² Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 нояб. 1994 г. № 51-ФЗ: [ред. от 6 апр. 2011 г.]. URL: <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/>.

³ О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним: федер. закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ: [ред. от 19 июля 2011 г.]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122812.

⁴ МСФО 40 “Инвестиционная собственность”. URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=124212>.

⁵ О финансовой аренде (лизинге): федер. закон от 29 окт. 1998 г. № 164-ФЗ: [ред. от 8 мая 2010 г.]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_102062.

⁶ Методические указания по учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13 окт. 2003 г. № 91н. URL: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/METODICHESKIE_UKAZANIYA_91n.pdf.

Поступила в редакцию 06.11.2011 г.