

ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТНОСТИ ОБ ОБЪЕКТАХ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

© 2013 Л.Я. Яковлева

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nkc.yola@gmail.com

Рассмотрены актуальные вопросы признания, оценки и отражения в финансовой отчетности инвестиционной недвижимости согласно международным и российским стандартам учета и отчетности.

Ключевые слова: МСФО, бухгалтерский учет, российские стандарты бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность, финансовая отчетность.

Представление информации в финансовой отчетности юридического лица в соответствии с МСФО является серьезным конкурентным преимуществом, позволяя пользователям владеть объективной и полной информацией относительно результатов финансовой деятельности за отчетный период.

В последние годы широкое распространение у российских организаций получила деятельность организаций, связанная с приобретением или созданием объектов недвижимости с целью их последующей передачи в операционную аренду. Поэтому проблемы бухгалтерского учета объектов недвижимости важны, поскольку некорректный учет объектов недвижимости существенно искажает финансовую отчетность российских организаций и вводит в заблуждение заинтересованных пользователей.

Вопросы отражения в финансовой отчетности объектов недвижимости регулируются МСФО 40 "Инвестиционная собственность".

Инвестиционная собственность представляет собой имущество в виде земельных участков, зданий (части зданий - помещений), которым организация распоряжается на основании права собственности или договора финансовой аренды (лизинга) и которое предназначено исключительно для целевого использования путем передачи в аренду и (или) получения дохода от повышения стоимости капитала (увеличения стоимости имущества).

Указанное имущество:

- не должно использоваться в хозяйственной деятельности, связанной с производством и (или) поставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг. Этим оно отличается от основных средств организации;

- не предназначено для продажи в ходе обычной операционной деятельности. Этим оно отличается от запасов.

Чтобы квалифицировать актив как инвестиционную собственность, он должен одновременно удовлетворять совокупности критериев:

- юридическому, когда определяется основание для владения или распоряжения активом;
- физическому, когда определяется принадлежность актива к объектам недвижимости;
- целевому, позволяющему определять цель использования актива.

Таким образом, в соответствии с МСФО инвестиционное имущество - это недвижимость, которая должна соответствовать следующим критериям:

1) виды недвижимости:

- земля или здание;
- либо часть здания;
- либо и то и другое;

2) недвижимость находится во владении:

- собственника;
- арендатора по договору финансовой аренды (договору лизинга);

3) цели владения недвижимостью:

- получение арендных платежей;
- прирост стоимости капитала;
- и то и другое¹.

МСФО (IAS) 40 разрешает признавать инвестиционную недвижимость в качестве актива только в том случае, если у предприятия существует вероятность притока будущих экономических выгод, связанных с данной инвестиционной недвижимостью, и себестоимость данной инвестиционной недвижимости поддается достоверной оценке.

Объектами недвижимости, соответствующими определению инвестиционной собственности по МСФО, являются:

- земля, дальнейшее использование которой на данный момент не определено;

- здание, находящееся во владении предприятия (собственника или арендатора по договору лизинга) и предоставленное в операционную аренду (но не в финансовую аренду) в целом или по частям;

- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду целиком или по частям, а не для продажи;

- недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития (но не по поручению третьих лиц), с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, а не для продажи;

- недвижимость, которой арендатор владеет по договору операционной аренды, может быть классифицирована и отражена в учете как инвестиционное имущество только при условии, что такая недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционного имущества.

В соответствии с российским законодательством объекты недвижимости представляются в бухгалтерском учете в зависимости от способа их приобретения в одной из следующих групп активов:

1) вложения во внеоборотные активы и основные средства, если недвижимость находится в собственности предприятия;

2) объекты, полученные по договору финансовой аренды (лизинга);

3) объекты, полученные по договору операционной аренды.

Учет и последующая оценка объектов недвижимости в российском бухгалтерском учете существенно образом отличаются от их учета и последующей оценки в соответствии с МСФО, несмотря на осуществляемую в последние годы политику сближения российских правил бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности.

Объекты недвижимости в российской учетной практике классифицируются, как правило:

- в качестве основных средств и отражаются на счете 01 "Основные средства";

- в качестве доходных вложений в материальные ценности и учитываются на счете 03 "До-

ходные вложения в материальные ценности";

- в качестве вложений во внеоборотные активы и учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

По российским стандартам как основные средства в бухгалтерском учете учитываются объекты, отвечающие определению инвестиционной собственности по МСФО, но с некоторыми отличиями, например:

- недвижимость, часть которой сдается в аренду, а часть используется собственником, может учитываться как один объект учета, а по МСФО - как отдельные объекты;

- земля, дальнейшее использование которой на данный момент не определено, учитывается в составе основных средств, а по МСФО попадает в категорию инвестиционной собственности;

- недвижимость, которая учитывалась ранее как основные средства, а теперь предназначена для продажи, - по МСФО уже не является инвестиционной собственностью, а по российским правилам продолжает учитываться на счете 01 "Основные средства".

Имущество, предоставляемое предприятием за плату во временное пользование с целью получения дохода (в аренду), в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, учитывается на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Однако объекты, учтенные на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", могут не соответствовать критериям инвестиционной недвижимости по определению, данному в МСФО, так как согласно МСФО инвестиционная собственность представляет собой имущество в виде земельных участков, зданий (части зданий - помещений). Например, на данном счете:

- учитывается не только недвижимость, но и оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предназначенные для сдачи в аренду;

- не отражается имущество, находящееся во владении только для дальнейшего получения выгод от прироста его рыночной стоимости;

- не отражается незавершенное строительство объектов, предназначенных для дальнейшей передачи в аренду и для получения выгод от прироста его рыночной стоимости (объекты незавер-

шенного строительства в российском бухгалтерском учете отражаются на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”);

- может отражаться имущество, переданное или предназначенное для передачи по договору лизинга, если по договору предусмотрено, что имущество учитывается на балансе у лизингодателя.

Объекты незавершенного строительства, в том числе объекты, подпадающие под определение инвестиционной собственности по МСФО, такие как недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или развития (но не по поручению третьих лиц) с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, а не для продажи, в российском бухгалтерском учете учитываются на счете 08 “Вложения во внеоборотные активы”.

Следует обратить внимание на то, что в российских нормативных документах, в частности в ПБУ 6/01 “Учет основных средств”, утвержденном Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н, отмечено, что основные средства должны быть предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд предприятия либо для предоставления предприятием за плату во временное пользование². Однако данный документ не предусматривает того, что эти объекты могут быть предназначены исключительно для дальнейшего получения выгод от прироста их рыночной стоимости без какого-то другого использования.

Для того чтобы сделать данные российского учета максимально полезными для составления отчетности по МСФО, на счетах 01, 03, 08 следует ввести дополнительную аналитику для выделения объектов, которые являются инвестиционной собственностью по МСФО.

Получение инвестиционной недвижимости по договору финансовой аренды по международным и российским стандартам также имеются различия, которые заключаются в следующем:

1. Объект инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО должен быть признан только на балансе арендатора независимо от условий договора, определяющих балансодержателя, тогда как в российском учете возможен учет и на балансе арендодателя. Таким образом, если организация передает имущество по договору лизинга, то в соответствии с МСФО это имущество должно отражаться только на балансе арендатора, т.е. не должно больше отражаться на балансе предприятия, и, следовательно,

не может расцениваться как инвестиционная собственность у арендодателя.

На основании этого можно отметить, что отражение недвижимости, переданной организацией в финансовую аренду, в соответствии с МСФО будет отличаться от порядка, предусмотренного российскими стандартами бухгалтерского учета, а именно:

- такие объекты в соответствии с МСФО не будут являться инвестиционной недвижимостью у арендодателя вне зависимости от условий договора лизинга, определяющих балансодержателя, а в российском учете могут считаться доходными вложениями в материальные ценности и учитываться на балансе арендатора, когда это определено договором;

- в соответствии с МСФО на балансе арендатора будет признаваться дебиторская задолженность по финансовой аренде, а в соответствии с российскими правилами будет отражаться только объект доходных вложений в материальные ценности на балансе организации (в случае учета на балансе арендодателя) или за балансом организации (в случае учета объекта на балансе арендатора).

2. Стоимость объектов недвижимости по МСФО определяется как минимальная сумма из справедливой стоимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, а в российском учете в оценке, указанной в договоре лизинга;

- по МСФО в договоры финансовой аренды могут быть переключены договоры другой юридической формы, по экономической сущности являющиеся договорами финансовой аренды, что повлечет за собой расхождение в перечне объектов инвестиционной недвижимости, полученных по договору лизинга, по МСФО и российским стандартам бухгалтерского учета.

Указанные отличия вызваны тем, что в МСФО ключевым моментом в классификации аренды является распределение рисков и выгод, связанных с владением активом, выступающим предметом аренды, между арендатором и арендодателем, а не форма договора, как предусмотрено российским законодательством.

Имеются отличия и по операциям аренды земельных участков. В российском учете в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации земельные участки и другие природные объекты не могут являться предметом договора финансовой аренды. В соответствии с МСФО с 1 января 2010 г. аренду земельных участков допускается классифицировать как финансовую аренду, если она соответствует общим критериями признания. Таким об-

разом, в отличие от российского законодательства, по МСФО договоры аренды земельных участков могут быть в некоторых случаях расценены как договоры финансовой аренды³.

Недвижимость, полученная по договору операционной аренды в соответствии с МСФО (IAS) 40, которой арендатор владеет по договору операционной аренды, может быть классифицирована и отражена в учете как инвестиционное имущество. При этом должно соблюдаться условие, что такая недвижимость соответствует определению инвестиционного имущества и арендатор использует для признанного актива модель учета по справедливой стоимости.

В российском учете объекты, полученные по договору операционной аренды, не учитываются на балансе организации-арендатора, а учитываются на забалансовом счете 001 в оценке, указанной в договоре аренды.

При принятии к учету инвестиционное имущество первоначально должно измеряться по фактическим затратам. В состав фактических затрат на приобретение инвестиционного имущества входят цена покупки и все прямые затраты. Прямые затраты включают, например, стоимость юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и иные затраты по операции. Подход к первоначальной оценке по международным и российским правилам не отличается, однако некоторая специфика существует, на которую следует обратить внимание:

- при отсрочке оплаты за инвестиционное имущество фактические затраты определяются как дисконтированная стоимость, разница между этой суммой и общей суммой оплаты признается в качестве расходов по процентам в течение срока отсрочки;

- первоначальная стоимость доли недвижимости, находящейся во владении организации по договору аренды и классифицируемой как инвестиционное имущество, определяется так же, как и для финансовой аренды, т.е. актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, и эквивалентная сумма должна признаваться как обязательство;

- при приобретении инвестиционной недвижимости путем обмена ее стоимость измеряется как справедливая стоимость.

После первоначального признания объекта инвестиционной недвижимости организация может выбрать две модели учета инвестиционной собственности по МСФО:

- модель учета по справедливой стоимости;
- модель учета по фактическим затратам.

Однако независимо от выбранной модели учета МСФО (IAS) 40 требует, чтобы все организации определяли справедливую стоимость инвестиционного имущества в целях его измерения (если предприятие использует модель учета по справедливой стоимости) или раскрытия информации (если оно использует модель учета по фактическим затратам).

После первоначального признания организации, выбравшие модель учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО, измеряют все объекты инвестиционного имущества по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда ее достоверное определение невозможно.

В отношении основных средств, которые могут являться объектами инвестиционной недвижимости, ПБУ 6/01 "Учет основных средств" предусматривает изменение первоначальной оценки до восстановительной стоимости. Однако подход к определению переоцененной стоимости не совпадает, поскольку справедливая стоимость включает в себя затраты по выбытию имущества, а восстановительная стоимость по российским правилам - нет.

Доход или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости по МСФО (IAS) 40 признается в составе прибыли или убытка за тот период, в котором они возникли.

В соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" основные средства учитываются по переоцененной стоимости. При этом доход или убыток от изменения стоимости относится на увеличение резерва по переоценке (дооценка) или на финансовый результат (уценка). Такой подход больше соответствует порядку, предусмотренному МСФО (IAS) 16 "Основные средства", а не МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость".

Объекты незавершенного строительства, которые соответствуют критериям признания инвестиционного имущества, относятся к инвестиционной собственности и учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 40. Исключение для таких объектов заключается в том, что при выборе модели учета инвестиционной собственности по справедливой стоимости объекты незавершенного строительства можно учитывать по себестоимости до тех пор, пока их справедливая стоимость не станет надежно измеримой.

Также, если недвижимость, которой владеет арендатор по договору операционной аренды, классифицируется как инвестиционное имущество, то

должна применяться модель учета по справедливой стоимости. Таким образом, в случае, когда хотя бы один арендованный объект предприятия подпадает под определение инвестиционной недвижимости, организация обязана применять по нему способ учета по справедливой стоимости.

Следует отметить, что в российском бухгалтерском учете не предусмотрен учет по переоцененной стоимости для таких видов инвестиционной собственности, как объекты незавершенного строительства, объекты, полученные в операционную аренду.

Кроме того, согласно МСФО для определения обесценения объекта недвижимости, оцениваемого по первоначальной стоимости, организации должны применять МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», в котором используется определение «ценность использования». Ценность использования - это приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива. В российских стандартах учета не дано отдельного определения для обесценения недвижимости.

В международных стандартах учета существует отдельный стандарт, раскрывающий положения учета внеоборотных активов, предназначенных на продажу, т.е. если объект инвестиционной недвижимости решили в дальнейшем продать, то он уже не будет являться объектом инвестиционной недвижимости с позиций МСФО. Этот объект классифицируется как активы, предназначенные для продажи, подпадающие под сферу определений IFRS 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Организация переводит объект из категории инвестиционного имущества в запасы только при изменении его предназначения, о чем может свидетельствовать, например, начало реконструкции объекта в целях его продажи. Если организация принимает решение продать инвестиционную недвижимость без реконструкции, то оно продолжает отражать это имущество в составе инвестиционной собственности.

После признания объекта инвестиционной недвижимости предназначенным для продажи первоначальная стоимость его будет отражаться в

зависимости от выбранного способа его учета либо применения:

- модели учета по справедливой стоимости: справедливая стоимость по состоянию на дату изменения использования имущества;

- модели учета по первоначальной стоимости: балансовая стоимость имущества не пересматривается.

В российском бухгалтерском учете не существует практики перевода объектов основных средств или объектов долгосрочных вложений в материальные ценности и активы, предназначенные для продажи, если организация решила продать эти объекты. Данные объекты будут продолжать числиться на тех же счетах, на которых они были отражены при принятии их к учету, например, счета 01 или 03. Поэтому для целей составления отчетности по МСФО будет необходимо использовать не только данные бухгалтерского учета, но и учитывать имеющиеся планы организации о продаже тех или иных объектов недвижимости.

Таким образом, имеющиеся расхождения в формировании данных об объектах инвестиционной недвижимости по российским и международным стандартам требуют формирования в бухгалтерском учете дополнительной информации об этих объектах. Для того чтобы сделать данные российского учета максимально полезными для составления отчетности по МСФО, целесообразно ввести дополнительную аналитику для выделения объектов, которые являются инвестиционной собственностью по МСФО. Выделение отдельных аналитических позиций следует осуществлять на счетах, на которых организуется учет объектов инвестиционной недвижимости, а именно: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

¹ МСФО 40 «Инвестиционная собственность». URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=124212>.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н. URL: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/PBU_6.pdf.

³ МСФО 40...