

Солдаткина Ольга Александровна

канд. экон. наук, доцент

Кучаева Мария Романовна

студентка

Рудецкая Анастасия Анатольевна

студентка

ФГБОУ ВО «Хабаровский государственный

университет экономики и права»

г. Хабаровск, Хабаровский край

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С РСБУ И МСФО

Аннотация: на современном этапе экономического развития России приобретают актуальность вопросы учета и отражения в финансовой отчетности информации об основных средствах и инвестиционной недвижимости в соответствии с РСБУ и МСФО. В данной статье рассмотрены особенности учёта основных средств и инвестиционной недвижимости в соответствии с РСБУ и МСФО.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности МСФО, Российские стандарты бухгалтерского учета, РСБУ, основные средства, инвестиционная недвижимость, справедливая стоимость.

В настоящее время Правительство РФ принимает ряд мер по выводу экономики из кризиса, охватившего всю систему мирохозяйственных отношений. Главным фактором развития любого производства является наличие и состояние основных средств, для приобретения которых требуются существенные долгосрочные инвестиции. В Российской Федерации сосредоточены значительные площади земли различного назначения. Земля не амортизируется ни по отечественным требованиям, ни по МСФО, так как она не теряет свой ценности, и

даже, если в текущий момент не определен способ ее использования, в перспективе она может приносить доход. Государство контролирует оборот земли, разработало программу, которая призвана активизировать предпринимательскую деятельность российских граждан и повысить эффективность тех ресурсов, которые имеются в избытке и способны приносить доходы, эта программа получила название « дальневосточный гектар », вводится в тестовом режиме. В проекте федерального закона предусмотрены ограничения оборотоспособности земельных участков, их нельзя будет арендовать или приобретать иностранным гражданам или иностранным юридическим лицам [1, ст. 9].

В МСФО, которые разрабатываются и в интересах транснациональных корпораций, многие вопросы порядка учета и формирования показателей финансовой отчетности трактуются с точки зрения наличия контроля, а не права собственности, в частности, в составе собственных основных средств арендатора отражаются объекты, взятые в финансовую аренду.

В России учет основных средств, в том числе земельных участков, зданий и сооружений, ведется в соответствии с ПБУ 6/01 [2]. Аналогичным вопросам посвящен МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [3, приложение №8]. В МСФО в отдельную группу активов выделены земля и здания, предназначенные не для использования в производственных целях, а для получения дохода, например, от сдачи объекта в операционную аренду. Требования к подобным активам рассматриваются в МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» [3, приложение №27].

МСФО (IAS) 40 не является специализированным отраслевым стандартом, поэтому отнесение объекта к инвестиционной недвижимости зависит только от того, как он используется организацией, а не от вида основной деятельности организации, владеющей данным объектом [4, с. 596].

Земельный участок и активы, находящиеся на нем, как правило, являются отдельными активами. Однако в некоторых случаях сооружение, которое не представляет собой здание как таковое, может рассматриваться как неотъемле-

мая часть соответствующего участка земли и поэтому может отвечать определению инвестиционной недвижимости – например, площадки для гольфа, автомобильные стоянки, не представляющие собой отдельные сооружения. Если такой объект инвестиционной недвижимости учитывается по фактической стоимости, то необходимо оценить, подлежат ли данные сооружения амортизации в качестве отдельных компонентов.

Оборудование и оснащение, физически установленные в здании, считаются частью инвестиционной недвижимости. Так, например, лифты, эскалаторы, системы кондиционирования воздуха, элементы отделки и встроенная мебель, учитывались бы при формировании фактической или справедливой стоимости объекта инвестиционной недвижимости, часть которого они составляют, а не классифицировались бы как отдельные объекты основных средств. Если объект инвестиционной недвижимости сдается в аренду полностью оборудованным, то его справедливая стоимость обычно также включает и стоимость отделяемого оборудования или обстановки.

Инвестиционная недвижимость является категорией активов, сходной и взаимозависимой с основными средствами, поэтому вопросы ее идентификации, оценки и корректировки балансовой стоимости в процессе трансформации отчетности схожи с корректировкой основных средств.

Организации используют недвижимость для извлечения прибыли от последующего прироста стоимости, хранения автомобилей, размещения офиса, сдачи в аренду. Недвижимость, предназначенная для получения прироста стоимости капитала, или арендной платы, или того и другого, формирует потоки денежных средств независимо от других активов.

В МСФО проводится грань между категориями «основные средства» и «инвестиционная недвижимость». Инвестиционная недвижимость отличается от недвижимости, занимаемой владельцем. Недвижимость, занимая владельцем, используется в производстве или поставке товаров либо в административных целях и рассматривается также в названном стандарте.

В РСБУ инвестиционная недвижимость как отдельный объект бухгалтерского учета не выделяется. По существу этому объекту учета соответствует актив, который может учитываться как основное средство или доходные вложения в материальные ценности, содержание которых раскрыто в Плане счетов [5].

Понятие «доходные вложения в материальные ценности» шире понятия «инвестиционная недвижимость», так как во временное пользование другим организациям могут передаваться любые объекты основных средств. Доходные вложения в материальные ценности также не соответствуют полностью инвестиционной недвижимости в части земли и зданий, которые приобретаются в ожидании дохода от прироста их стоимости, и рассматриваются в том же порядке, что и основные средства.

Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости должна производиться по себестоимости, в которую включаются затраты по сделке, а также любые прямые затраты. В соответствии с МСФО (IAS) 40 инвестиционной недвижимостью является недвижимость, находящаяся во владении организации с целью получения арендных платежей, или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для использования в производстве или продажи в ходе обычной деятельности.

При подготовке отчетности по МСФО отечественным организациям необходимо проверить объекты, не учитываемые в бухгалтерском учете, такие, как недвижимость, временно не используемая в основной деятельности, на предмет их классификации в качестве инвестиционной недвижимости.

Зачастую у организации в собственности есть здание, которое не полностью используется для размещения ее офиса и сдается в аренду третьим лицам. В отчетности по МСФО такие части объекта могут быть показаны как основное средство и как инвестиционная недвижимость лишь в том случае, когда они могут быть проданы или сданы в финансовую аренду независимо друг от друга.

Так, например, офис организации А размещен в крыле здания площадью 5 000 кв. м, в другом крыле, которое данная организация сдает в операционную аренду, размещен офис организации Б площадью 4 000 кв. м. Если такие части

здания могут быть проданы независимо друг от друга, их необходимо учитывать и как основное средство, и как инвестиционную недвижимость соответственно. Если же используемые части объекта недвижимости нельзя продать по отдельности, то объект не может быть учтен как инвестиционная недвижимость, так как площадь под офис составляет значительную часть от площади всего здания.

Согласно МСФО (IAS) 40 инвестиционную недвижимость необходимо признавать как актив в случаях, когда:

- 1) существует вероятность поступления в организацию будущих экономических выгод, связанных с этой недвижимостью;
- 2) можно надежно измерить ее стоимость.

Указанные критерии в целом соответствуют условиям признания активов в качестве основных средств в российской системе учета.

По ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях дооборудования, достройки, модернизации, реконструкции, частичной ликвидации. Данные затраты увеличивают первоначальную стоимость только в результате улучшения показателей функционирования объекта.

После первоначального признания объекты инвестиционной недвижимости по МСФО оцениваются либо на основе модели учета по справедливой стоимости, либо на основе первоначальной стоимости. Выбранный метод оценки должен быть закреплен в учетной политике и применяться ко всем имеющимся в организации объектам инвестиционной недвижимости. При любых обстоятельствах необходимо раскрывать справедливую стоимость инвестиционной недвижимости. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости считается наиболее надежной и достоверной оценкой по сравнению с первоначальной.

Резюмируя выше сказанное, необходимо отметить, что при составлении российскими организациями финансовой отчетности в соответствии с МСФО для зарубежных потенциальных акционеров, инвесторов, заимодавцев и кредиторов следует сделать корректировки в учете, оценке и отражении информации об основных средствах и инвестиционной недвижимости в связи с серьезными различиями в требованиях национального и международного учета.

Список литературы

1. Об особенностях предоставления гражданам земельных участков в Дальневосточном федеральном округе и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ (проект федерального закона) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://minvostokrazvitiia.ru/upload/iblock/657/gektar.pdf>
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учёт основных средств» (ПБУ 6/01): приказ МФ РФ от 30.03.2001 г. №26н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons>
3. О введении МСФО и Разъяснений МСФО на территории РФ и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) МФ РФ: приказ МФ РФ от 28.12.2015 г. №217н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://publication.pravo.gov.ru>
4. МСФО: точка зрения КПМГ: Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2013/2014: в 2 ч., ч. 1: пер с англ. – 10-е изд. – М.: Альпина паблишер, 2014.
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ МФ РФ от 31.10.2000 г. №94н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons>