Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы

Учетно-аналитическое обеспечение объектов инвестиционной собственности для устойчивого развития организаций

Байбатырова Асель Маратовна
Финансовый университет, Москва, Россия
E-mail: amb93@mail.ru

Аннотация: В статье рассмотрены особенности формирования учетно-аналитического обеспечения объектов инвестиционной собственности в российской и зарубежной практике, а также предложен новый проект ПБУ «Инвестиционная собственность».

Ключевые слова: Инвестиционная собственность, учет инвестиционной собственности в России, МСФО, справедливая стоимость, балансовая стоимость.

Информация бухгалтерского учета является важнейшей составляющей информационного обеспечения деятельности экономических субъектов. Она служит целям устойчивого развития предприятия и является фактором роста качества управленческих процессов. Значительно возросшая в современных условиях потребность в разнообразной учетной информации обусловлена изменчивостью бизнес - среды.

На сегодняшний день рынок недвижимости имеет стабильную динамику развития, что делает этот сегмент одним из самых привлекательных для вложения свободных средств. Поэтому многие предприятия предпочитают сдачу в аренду зданий и земли, не используемых в основной деятельности, их продаже.

Многие компании часто сталкиваются с такой проблемой, когда часть земли или здания, находящаяся в их владении, не используется в основной деятельности компании. Так как большинство компаний не стремится продавать имущество, то его сдают в аренду или используют для увеличения капитальной стоимости компании. Согласно МСФО такая собственность является инвестиционной и учитывается на балансе компании отдельно от других активов. В МСФО существует отдельный стандарт (МСФО 40), который регулирует учет данного вида деятельности. Однако чтобы правильно определить инвестиционную собственность, следует разграничить объекты учета МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 17 «Аренда».

Согласно МСФО 40 инвестиционная собственность[1] 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:

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

- не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Здания и земля, которые приобретаются с целью перепродажи, а также земля и здания, используемые в административных целях или в процессе производства товаров и осуществления услуг, не являются инвестиционным имуществом и регулируются МСФО 16 «Основные средства». Для того чтобы правильно классифицировать недвижимость, сдаваемую в операционную аренду (как основное средство или как инвестиционное имущество), в МСФО 40 используется критерий существенности других сопутствующих аренде услуг, предоставляемых арендатором. Если другие услуги составляют значительную часть общего договора аренды, то недвижимость нельзя классифицировать как инвестиционное имущество. МСФО 40 применяется при учете инвестиционного имущества по договору операционной аренды, в то время как вопросы, связанные с договором финансовой арен-

ды, а именно, с классификацией аренды, признанием доходов от аренды, оценкой долей собственности, которыми компания владеет, раскрытием информации об аренде в отчетности и другое, регулируются МСФО 17.

Первоначально инвестиционное имущество оценивается по фактическим затратам на создание или приобретение, куда включается:

- цена приобретения, в том числе невозмещаемые налоги и профессиональные услуги;

- прямые затраты на создание и доведение до состояния готовности.

В соответствии с применяемой учетной политикой для последующей оценки инвестиционного имущества компания может выбрать один из двух способов учета инвестиционного имущества:

- метод учета по фактическим затратам за минусом накопленной амортизации и убытков от обесценения;

- метод учета по справедливой стоимости[2].

Метод учета по справедливой стоимости позволяет отказаться от начисления амортизации, так как любые изменения в справедливой стоимости и так признаются в составе прибылей и убытков. Поэтому объекты инвестиционного имущества, учитываемые по справедливой стоимости, не подлежат амортизации. Метод учета по фактическим затратам также предполагает раскрытие значение справедливой стоимости на отчетную дату в примечаниях к отчетности. Переход от одной модели учета к другой рассматривается как изменение учетной политики.

В российском законодательстве аналогов МСФО 40 «Инвестиционное имущество» пока нет. Наиболее близким объектом учета в российской практике являются доходные вложения в материальные ценности. Учет доходных вложений в материальные ценности в российском учете осуществляется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», согласно которому под доходными вложениями в материальные ценности понимаются основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. По российскому законодательству на счете 03 отражаются основные средства, предназначенные для лизинга (по МСФО это финансовая аренда), а объекты ОС, предназначенные для операционной аренды (по МСФО инвестиционное имущество) учитываются на счете 01 на отдельном субсчете «Операционная аренда», поэтому в балансе видны только основные средства, предназначенные в лизинг (доходные вложения в материальные ценности), а инвестиционное имущество отдельно в балансе не раскрывается, так как оно показывается в целом по строке «Основные средства». Существует целый ряд других отличий:

Во-первых, стоит заметить, что МСФО (IAS) 40 требует отражения на счетах инвестиционного имущества только земли и зданий. Согласно же РСБУ, на счете 03 могут также учитываться оборудование, транспортные средства и иные материальные ценности, которые сдают в аренду[3].

Во-вторых, учет земли и зданий на счете 03 не отличается от методов учета, применяемых к остальным объектам ОС. Для всех объектов используют ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н).

В-третьих, такая цель, как получение дохода от изменения стоимости, не указана как критерий отнесения земли или зданий на счет 03. В РСБУ акцент сделан на генерацию доходов только в виде арендной платы.

Исходя из вышеуказанного, инвестиционная собственность и доходные вложения в материальные ценности в российском варианте практически не пересекаются, поэтому можно предложить, исходя из всего вышеизложенного, создать новое ПБУ «Учет инвестиционного имущества», а доходные вложения в материальные ценности исключить из ПБУ 6/01.

В новом проекте ПБУ «Учет инвестиционной собственности» следует обратить особое внимание на следующее:

1. часть объекта недвижимости может использоваться для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть - для производства или поставки товаров, оказания услуг или в административных целях. Если такие части объекта могут быть проданы независимо друг от друга (или независимо друг от друга сданы в финансовую аренду), то предприятие учитывает эти части объекта по отдельности. Если же части объекта нельзя продать по отдельности, то объект классифицируется в качестве инвестиционного имущества только тогда, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.

2. Балансовая стоимость - сумма, по которой актив признается в отчете о финансовом положении.

3. Справедливая стоимость инвестиционного имущества - цена, по которой недвижимость может быть обменена между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

4. Перевод в категорию инвестиционного имущества или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта.

5. Выбытие объекта инвестиционного имущества происходит при его продаже или передаче в финансовую аренду. Новое ПБУ «Учет аренды» будет применяться в отношении выбытия путем передачи в финансовую аренду и продажи с обратной арендой.

Разработка нового проекта ПБУ для России может найти отклик и дать толчок для дальнейших шагов по совершенствованию учета инвестиционной собственности. Учет инвестиционной собственности как отдельного объекта учета позволяет отслеживать, контролировать и иметь полную информацию о состоянии основных средств и вложений в материальные ценности. Ведя такой подробный бухгалтерский учет, компания может анализировать, сколько приходится на основные средства, аренду, инвестиционную собственность, что непосредственно будет влиять на принятие управленческих решений на разных уровнях. Стало бы возможным вносить коррективы в те или иные активы и оценивать их последствия: на сколько изменятся затраты и как следствие, на сколько изменится будущая экономическая выгода. Отталкиваясь от темы инвестиционной привлекательности в России (особенно в столичном регионе), целесообразно считать, что компаниям стоит отдельно выделять инвестиционную собственность, как отдельный объект учета для более эффективной системы управления деятельностью экономического субъекта для его устойчивого развития.

[1] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

[2] www.i-ias.ru/ Инвестиционная собственность, методы ее учета

[3] Международные стандарты учета и финансовой отчетности: уч. пособие, под ред. М.А. Вахрушиной, 2012 (стр. 122)

Источники и литература

1) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»
2) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»
3) Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»
4) www.i-ias.ru/ Инвестиционная собственность, методы ее учета
5) Бейкер Тилли Русаудит/ Практика применения МСФО в России (2013), ежегодная публикация

Иллюстрации

Рис. 1. Проект Нового ПБУ "Инвестиционная сосбтвенность"