

Особенности учета основных средств и инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями МСФО

Крятова Л.А., к.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета,
Российский университет кооперации

Эзопова-Сорокина О.С., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета,
Российский университет кооперации

Аннотация. В статье раскрываются требования международных стандартов к отражению информации об основных средствах и инвестиционной недвижимости в финансовой отчетности. Автор анализирует сходства и отличия существующих подходов к учету основных средств и инвестиционной недвижимости в международных и российских стандартах. Взаимосвязанное рассмотрение данных стандартов позволяет определить общие принципы, применяемые к учету данных активов, а также раскрыть подходы Совета по МСФО к тем ситуациям, где учетные требования существенно отличаются.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, основные средства, инвестиционная недвижимость.

Peculiarities of accounting of fixed assets and investment property in accordance with IFRS

Kryatova L.A., professor, department of accounting,

Aesopova-Sorokina O.S., associate professor, department of accounting,
Russian University of cooperation

Annotation. The article describes the international standards for disclosures about fixed assets and investment property in the financial statements. The author analyzes the similarities and differences between existing approaches in Russian and international standards. The interrelated consideration of these standards allows to

determine the General principles applicable to the accounting for these assets, as well as to understand the approaches of the IASB to situations where accounting requirements are significantly different.

Key words: international financial reporting standards, fixed assets, investment property.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» критерии признания для основных средств и инвестиционной недвижимости аналогичны. Данные активы признаются в финансовой отчетности, если они:

- соответствуют определению основных средств и инвестиционной недвижимости;
- существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, от использования данных активов;
- себестоимость данных объектов может быть надежно оценена [1].

Согласно МСФО (IAS) 16 основные средства – это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;
- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода [2].

Требование МСФО (IAS) 16 о поступлении экономических выгод от использования основного средства не является ограничением для признания активов в качестве основных средств, даже если они непосредственно не генерируют экономических выгод. Долгосрочные материальные активы, используемые в административных целях, для защиты окружающей среды (например, очистные сооружения) или для обеспечения безопасности (системы пожарной и охранной сигнализации) также учитываются в составе основных средств. Их использование повышает вероятность поступления экономических

выгод в организацию по сравнению с той ситуацией, если бы данные активы не использовались.

Согласно МСФО (IAS) 40 инвестиционная недвижимость – это недвижимость (земля, здание, либо часть здания, либо то и другое), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения доходов от аренды или прироста стоимости капитала или того и другого [3]. Данная недвижимость не должна быть предназначена для:

- производства или поставки товаров, оказания услуг, или административных целей;
- продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности [3].

При данном подходе учет ведется на основе действующего Плана счетов бухгалтерского учета. Однако группировка доходов и расходов определяется в соответствии с требованиями, установленными гл. 25 НК РФ.

Такой способ организации налогового учета может быть применен только в организациях, имеющих статус субъекта малого предпринимательства, и деятельность которых не связана с привлечением внешних источников финансирования. Учет в них ведется в целях определения налогооблагаемой прибыли, а отчетность представляется только в налоговые органы. Поэтому работники бухгалтерских служб таких организаций воспринимают параллельное ведение бухгалтерского учета дополнительной нагрузкой, в которой нет необходимости.

Объектами инвестиционной недвижимости могут быть:

- земля, предназначенная для получения выгод от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время не определено (если назначение земельного участка пока не определено, считается, что он приобретен для получения дохода от прироста ее стоимости);

– здание, находящееся в собственности отчитывающейся организации (или находящееся в ее распоряжении по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

– объекты незавершенного строительства (или находящиеся в процессе реконструкции), которые предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной недвижимости.

Инвестиционная недвижимость необязательно должна находиться в собственности владельца. Недвижимость, контролируемая арендатором по договору финансовой аренды, также может учитываться у арендатора как инвестиционная недвижимость. МСФО (IAS) 40 запрещает арендодателю учитывать сданную в финансовую аренду недвижимость в качестве инвестиционной.

Земля и здания, приобретенные с целью перепродажи (даже если производятся значительные работы по их капитальному ремонту, восстановлению или реконструкции), считаются запасами, и должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 «Запасы» [4].

Не относятся к инвестиционной недвижимости земля и здания, занимаемые владельцем, так как объекты недвижимости, используемые в административных целях или предназначенные для производства товаров и осуществления услуг, являются основными средствами и регулируются МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Анализ определений основных средств и инвестиционной недвижимости, позволяет сделать вывод о том, что основные средства и инвестиционная недвижимость могут использоваться для сдачи в аренду и получения арендных платежей. При этом возникает вопрос, как правильно классифицировать недвижимость, сдаваемую в операционную аренду, как объект основных средств или как инвестиционную недвижимость?

В МСФО (IAS) 40 для этой цели предлагается использовать критерий существенности других сопутствующих аренде услуг, предоставляемых

арендаторам. Если такие услуги составляют незначительную часть общего договора аренды, то недвижимость можно классифицировать как инвестиционную.

Требования международных стандартов к первоначальной оценке основных средств и инвестиционной недвижимости в целом аналогичны, однако имеются ряд особенностей, связанных с их дальнейшим использованием.

Согласно МСФО (IAS) 16 первоначально основные средства оцениваются по себестоимости, которая включает:

- цену приобретения, в том числе невозмещаемые налоги и профессиональные услуги;
- прямые затраты на создание и доведение до состояния готовности;
- затраты на демонтаж и восстановление окружающей среды (если они удовлетворяют требованиям признания резерва в соответствии с МСФО (IAS) 37).

В соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета (ПБУ 6/01 «Учет основных средств») также, как и в соответствии с требованиями международных стандартов основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат на их приобретение. Однако порядок определения фактических затрат, включаемых в первоначальную стоимость в некоторой степени отличается от порядка, принятого в международных стандартах. В РПБУ, например, отсутствует требование о признании в первоначальной стоимости основных средств расчетной суммы затрат на демонтаж и восстановление окружающей среды. Такие затраты относятся согласно ПБУ 10/99 п. 11 в момент их возникновения на расходы организации и отражаются в отчете о финансовых результатах. В остальном, требования в части первоначальной оценки объектов основных средств идентичны международным стандартам.

В проекте ФСБУ «Основные средства», который планируется ввести в действие для обязательного применения с 2018 года, вместо первоначальной

стоимости основные средства будут приниматься к учету по себестоимости. Кроме того, предусмотрена отмена существующего стоимостного лимита для признания основных средств в составе материально-производственных запасов. Будет отличаться также и состав затрат, которые включаются и не включаются в себестоимость основного средства (проект стандарта размещен на сайте фонда «НРБУ «БМЦ»).

В отличие от основных средств, целью создания или приобретения которых является использование в текущей (операционной) деятельности организации, инвестиционная недвижимость согласно международным стандартам в долгосрочной перспективе предназначена для продажи, с целью монетизации прироста стоимости капитала (повышения цены на инвестиционную недвижимость). Организация, как правило, не предполагает удерживать инвестиционную недвижимость до момента окончания срока полезного использования, когда справедливая стоимость этой недвижимости будет минимальна. В связи с этим в МСФО (IAS) 40 не упоминается о включении в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости затрат на демонтаж и восстановление окружающей среды.

Первоначально инвестиционная недвижимость оценивается по фактическим затратам на создание или приобретение, которые включают:

- цену приобретения, в том числе невозмещаемые налоги и профессиональные услуги;
- прямые затраты на создание и доведение до состояния готовности.

По аналогии с основными средствами, в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости, не включаются:

- административные и управленческие расходы;
- сверхнормативные потери ресурсов (сырья, труда), возникшие при строительстве или реконструкции объекта;
- первоначальные операционные убытки, связанные с началом функционирования объекта.

Затраты, связанные с приобретением и созданием основных средств и инвестиционной недвижимости, включаются в первоначальную стоимость объекта до момента его готовности к использованию.

Несколько отличаются подходы стандартов при оценке первоначальной стоимости основных средств и инвестиционной недвижимости в случае их приобретения путем обмена на немонетарные активы:

- основные средства первоначально оцениваются по справедливой стоимости переданного актива в обмен на приобретаемое основное средство (только в том случае, если справедливую стоимость переданного актива невозможно оценить, первоначальная оценка осуществляется по справедливой стоимости полученного основного средства);

- инвестиционная недвижимость первоначально оценивается по своей справедливой стоимости.

Для последующего учета основных средств в МСФО (IAS) 16 предусмотрены две модели учета:

- по первоначальной стоимости (за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения);

- по переоцененной стоимости (за вычетом накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения).

Чтобы исключить возможность манипуляций с отчетностью, выбранная модель учета должна применяться для каждого класса основных средств, сходных по своей природе либо функциональному использованию в операционной деятельности организации. Например, оборудование может учитываться по первоначальной стоимости, а здания – по переоцененной стоимости.

Переоценка основных средств осуществляется по справедливой стоимости на дату переоценки. В дальнейшем, исходя из этой переоцененной стоимости, рассчитываются амортизация и убытки от обесценения.

В соответствии с требованием МСФО (IAS) 16 – справедливая стоимость переоцененного основного средства не должна существенно отличаться от его

балансовой стоимости на отчетную дату. Для большинства основных средств считается нормальным осуществлять переоценку один раз в три-пять лет.

Переоценка объектов основных средств выполняется одним из двух способов:

- пересчет первоначальной стоимости и накопленной амортизации пропорционально таким образом, чтобы балансовая стоимость на дату переоценки была равна справедливой стоимости;

- полное списание (обнуление) накопленной амортизации за счет первоначальной стоимости актива и переоценка этой чистой суммы до справедливой стоимости.

Величина переоценки отражается в собственном капитале организации (по статье «Резерв переоценки») и учитывается в разделе «Прочий совокупный доход» отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Применение и того, и другого способов переоценки не изменяет балансовые значения статей «Основные средства» и «Резерв переоценки» при представлении их в финансовой отчетности.

Согласно международным стандартам амортизация основных средств начисляется с момента их готовности к эксплуатации. В российской практике амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к учету. В проекте ФСБУ «Основные средства» предполагается устранение данного расхождения с МСФО, т.е. амортизация будет начисляться с момента, когда основное средство доставлено до места его использования и приведено в состояние, пригодное для использования.

По МСФО начисление амортизации (в отличие от российской учетной практики) не прекращается на время приостановки эксплуатации основного средства или его консервации.

В целом способы, применяемые для начисления амортизации в международных стандартах, не отличаются от способов, применяемых в российском учете, однако необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Амортизируемая величина основных средств равна первоначальной стоимости за минусом ликвидационной стоимости, которая представляет собой расчетную сумму, которую организация могла бы получить в настоящий момент от реализации основного средства, если бы оно находилось в таком состоянии, в котором должно находиться в конце срока своего полезного использования.

Используемый метод начисления амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод от использования актива.

В МСФО (IAS) 16 предусмотрены три основных метода расчета амортизационных отчислений по основным средствам:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Выбранный метод амортизации организация должна применять последовательно в каждом отчетном периоде, чтобы обеспечить сравнимость финансовых результатов.

При применении МСФО (IAS) 16 необходимо иметь в виду, что срок полезного использования, ликвидационная стоимость, метод начисления амортизации – это расчетные бухгалтерские оценки, которые должны пересматриваться как минимум один раз в год на отчетную дату.

МСФО (IAS) 16 требует осуществлять амортизацию и учет основных средств по компонентам, если себестоимость какой-либо части представляет собой существенную величину относительно общей стоимости объекта. Кроме того, в обязательном порядке должны учитываться отдельно амортизируемые и неамортизируемые компоненты основных средств.

Учет основных средств по компонентам позволяет осуществлять капитализацию затрат на сложные виды ремонтов, не увеличивая при этом первоначальную себестоимость основного средства и не создавая резервы под

будущие расходы (что, прямо запрещено МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы») [5].

Земля, в отличие от других основных средств, является ресурсом, не имеющим срока полезного использования. Поэтому земельные участки не амортизируются и в финансовой отчетности представляются отдельно от амортизируемых основных средств.

Согласно (IAS) МСФО 40 для последующего учета инвестиционной недвижимости в соответствии с применяемой учетной политикой организация может выбрать одну из двух моделей учета:

- по первоначальной стоимости;
- по справедливой стоимости.

Модель последующего учета должна применяться ко всем объектам инвестиционной недвижимости.

Модель учета по первоначальной стоимости (фактическим затратам) полностью аналогична модели, применяемой для основных средств. Однако, при применении данной модели учета для инвестиционной недвижимости, организация обязана раскрывать значение справедливой стоимости на отчетную дату в примечаниях к финансовой отчетности.

При использовании модели учета по справедливой стоимости оценка балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости на отчетную дату должна осуществляться по справедливой стоимости. Прочие доходы и убытки, связанные с изменением справедливой стоимости, должны быть признаны в составе прибыли или убытка в том периоде, когда произошло изменение справедливой стоимости.

Модель учета по справедливой стоимости позволяет отказаться от начисления амортизации, так как любые изменения в справедливой стоимости и так признаются в составе прибыли или убытка организации. Поэтому объекты инвестиционной недвижимости, учитываемые по справедливой стоимости, не подлежат амортизации.

Взаимосвязанное рассмотрение подходов, раскрываемых в двух ключевых стандартах, регулирующих учет таких долгосрочных активов, как основные средства и инвестиционная недвижимость – МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», позволило сделать вывод о том, что они построены на единых принципах и имеют много общего, как в условиях признания данных активов, так и в их первоначальной и последующей оценке. Существующие различия в учете и оценке связаны в основном с необходимостью адаптировать общие требования к особенностям их создания или использования. Понимание общих подходов в этих стандартах и отличий, вызванных спецификой применения данных активов, на наш взгляд поможет лучше разобраться в требованиях каждого стандарта в отдельности.

Библиографический список

1. Концептуальные основы финансовой отчетности (приняты Советом по МСФО). – [Электронный ресурс]. – Минфин РФ. – Режим доступа:http://minfin.ru/common/upload/library/2016/02/main/Conceptual_Framework.pdf (дата обращения 15.05.2017).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»(введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) // Официальный сайт Минфина России <http://www.minfin.ru/>, 09.02.2016. – КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Электрон. дан. – [М, 2017.] (дата обращения 15.05.2017).

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) // Официальный сайт Минфина России <http://www.minfin.ru/>, 09.02.2016. – КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Электрон. дан. – [М, 2017.] (дата обращения 15.05.2017).

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) // Официальный сайт Минфина России <http://www.minfin.ru/>, 09.02.2016. – КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Электрон. дан. – [М, 2017.] (дата обращения 15.05.2017).

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н)(ред. от 27.06.2016) // Официальный сайт Минфина России <http://www.minfin.ru/>, 09.02.2016. – КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Электрон. дан. – [М, 2017.] (дата обращения 15.05.2017).

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017) // «Собрание законодательства РФ», 07.08.2000, № 32, ст. 3340. – КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Электрон. дан. – [М, 2017.] (дата обращения 15.05.2017).

7. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» // «Российская газета», № 91-92, 16.05.2001. – КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Электрон. дан. – [М, 2017.] (дата обращения 15.05.2017).