

УДК 330.332

*О. А. Солдаткина*

ФГБОУ ВО «Хабаровский государственный университет экономики и права»,  
Хабаровск, e-mail: olga\_soldatkina@mail.ru

## **УЧЕТ И ОЦЕНКА ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ: МСФО (IAS) 40 И ФСБУ 6/2020**

**Ключевые слова:** инвестиционная недвижимость, основные средства, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), МСФО (IAS) 40, ФСБУ 6/2020.

В статье рассмотрены проблемы применения требований федерального стандарта по бухгалтерскому учету ФСБУ 6/2020 «Основные средства» в отношении объектов инвестиционной недвижимости в российских организациях, категории, которой не была ранее предусмотрена нормативными актами. В системе МСФО этому вопросу посвящен МСФО (IAS) 40, который 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. Инвестиционная недвижимость, под которой подразумевается только земля и здания, предназначенные для получения арендных платежей или доходов от прироста их стоимости. Денежные потоки, генерируемые инвестиционной недвижимостью, как правило, не связаны с остальными активами компании. Это отличает инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой собственником. Проанализированы сходства и различия в национальном учете, порядке первоначальной и последующей оценки инвестиционной недвижимости по сравнению с действующими международными стандартами финансовой отчетности. Проведена оценка применения на практике нововведений по обособленному учету инвестиционной недвижимости, начиная с финансовой отчетности за 2022 год.

*О. А. Солдаткина*

Khabarovsk State University of Economics and Law, Khabarovsk,  
e-mail: olga\_soldatkina@mail.ru

## **ACCOUNTING AND VALUATION OF INVESTMENT PROPERTY: IAS 40 AND FSA 6/2020**

**Keywords:** investment property, fixed assets, international Financial Reporting Standards (IFRS), IAS 40, FSA 6/2020.

The article discusses the problems of applying the requirements of the federal accounting standard FSA 6/2020 “Fixed Assets” in relation to investment real estate in Russian organizations, a category that was not previously provided for by regulations. In the IFRS system, IAS 40 is devoted to this issue, which is not a specialized industry standard, so the assignment of an object to investment property depends only on how it is used by the organization, and not on the type of main activity of the organization that owns this object. Investment real estate, which means only land and buildings intended to receive rental payments or income from the increase in their value. Cash flows generated by investment real estate, as a rule, are not related to the rest of the company’s assets. This distinguishes investment property from owner-occupied real estate. The similarities and differences in national accounting, the procedure for initial and subsequent evaluation of investment real estate in comparison with the current international financial reporting standards are analyzed. The assessment of the practical application of innovations in the separate accounting of investment real estate, starting with the financial statements for 2022.

### **Введение**

Основная задача МСФО состоит в унификации порядка оценки активов и обязательств и надлежащего раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности. Документом в российских стандартах бухгалтерского учета, подобным МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», является ФСБУ 6/2020. Нормативные акты

во многом имеют сходства, но существуют и различия. Российская система бухгалтерского учета стремится перейти на международные стандарты, поэтому в российском учете происходят колоссальные изменения во многих аспектах. Выход отечественной системы учета инвестиционной недвижимости на высокий уровень несет положительный характер для всей экономики.

**Цель исследования** – выявить проблемы и перспективы применения требований международных стандартов финансовой отчетности в учете, оценке и раскрытия информации об объектах инвестиционной недвижимости российскими организациями, их реализации посредством введения в действие ФСБУ 6/2020 «Основные средства», начиная с 2022 года.

#### **Материалы и методы исследования**

Теоретическую и методологическую базу исследования составили нормативные акты по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), труды специалистов. Подтверждение теоретических положений осуществлялось с помощью общенаучных методов.

#### **Результаты исследования и их обсуждение**

Сближение отечественных стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) привело к необходимости введения существенных изменений в процесс отражения операций с инвестиционной недвижимостью. В этой связи возникла методическая проблема учета и оценки объектов инвестиционной недвижимости, которые отражались по принятым ранее положениям по бухгалтерскому учету основных средств, в новый формат, предлагаемый ФСБУ 6/2020 [1].

В международных стандартах финансовой отчетности требования к учету и оценке инвестиционной недвижимости сформулированы в МСФО (IAS) 40 [2]. В соответствии с данным стандартом инвестиционная недвижимость представляет собой землю или здание или его часть, удерживаемые собственником или арендатором в качестве актива в форме права пользования с целью получения арендных платежей, выгоды от прироста стоимости, но не для использования в производстве, поставке товаров и услуг, административных целях или продажи. Для того чтобы отличать инвестиционную недвижимость от обычных основных средств в указанном международном стандарте приводится определение недвижимости, занимаемой владельцем.

В Российской Федерации порядок учета и оценки инвестиционной недвижимости впервые нормативно определен в ФСБУ

6/2020 «Основные средства», который вступил в силу, начиная с 2022 года. Министерство финансов России выпустило информационное сообщение об актуальных нововведениях и изменениях в учете основных средств и, в частности, инвестиционной недвижимости [3]. Согласно ФСБУ 6/2020 инвестиционная недвижимость – это недвижимость, предназначенная для предоставления за плату во временное пользование и получения дохода от прироста ее стоимости.

Понятие инвестиционной недвижимости в предшествующих нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствовало. Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражались раньше в составе доходных вложений в материальные ценности. Вследствие введения нового объекта учета, к которым относится инвестиционная недвижимость, категория «доходные вложения в материальные ценности» не должна использоваться применительно к основным средствам. Инвестиционную недвижимость необходимо отдельно учитывать и отражать в бухгалтерской отчетности в составе основных средств.

ФСБУ 6/2020 не содержит ни специальных критериев, ни примеров отнесения недвижимости к инвестиционной, поэтому в общем порядке следует руководствоваться подходом, изложенным в МСФО (IAS) 40. Рассмотрение инвестиционной недвижимости как одной из групп основных средств в ФСБУ 6/2020 не соответствует регламентациям МСФО.

В МСФО (IAS) 40 описаны земельные участки: здания и объекты незавершенного строительства или находящиеся в стадии реконструкции, которые по своим характеристикам могут быть отнесены к инвестиционной недвижимости.

В действующей практике компании сдают в операционную аренду только часть здания или сооружения, используя другую часть для производства или поставки товаров, оказания услуг или административных целей. В этом случае следует установить, могут ли быть данные части проданы или сданы в финансовую аренду независимо друг от друга; при положительном ответе эти части следует учитывать по отдельности. В ситуации, когда часть здания не используется и предназначена для продажи

в долгосрочной перспективе, то есть пристоимости капитала, поступают аналогичным образом.

Например, компания сдает в операционную аренду два первых этажа собственного здания, а на трех верхних этажах располагаются ее офисные помещения. Компания может сдать любой этаж здания в финансовую аренду или продать. Компания классифицирует часть здания (два первых этажа) как инвестиционную недвижимость; другая часть здания (три верхних этажа) классифицируется как основное средство, и ее учет ведется согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» [4]. Если части объекта недвижимости нельзя продать по отдельности, необходимо определить соотношение между ними. Объект должен быть классифицирован как инвестиционная недвижимость только в том случае, если его подавляющая часть используется как инвестиционная недвижимость.

Компании также могут предоставлять арендаторам по договорам операционной аренды определенные услуги, объемы которых должны быть оценены относительно стоимости договоров. Возможные ситуации и решения представлены в таблице 1.

Инвестиционная недвижимость первоначально оценивается по первоначальной стоимости. В первоначальную оценку следует включать затраты по сделке. Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости включает цену её покупки и любые затраты, непосредственно относящиеся к её приобретению. Непосредственно относящиеся затраты включают оплату профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости.

МСФО (IAS) 40 требует, чтобы организация утвердила в качестве учетной политики одну из двух предлагаемых моделей: учет по справедливой стоимости или учет по первоначальной стоимости, и применяла выбранную политику ко всем 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.

Проиллюстрируем, как требования МСФО (IAS) 40 к первоначальной и последующей оценке инвестиционной недвижимости раскрываются в консолидированной финансовой отчетности ПАО «КАМАЗ», составленной по МСФО за 2021 год [6]. В учетной политике акционерного общества закреплено, что первоначальное признание инвестиционной собственности осуществляется по исторической стоимости приобретения, включая напрямую связанные с приобретением расходы. Последующее признание в учете осуществляется по фактическим затратам. Данный подход применяется ко всем объектам инвестиционной собственности. Методы и сроки амортизации объектов инвестиционной недвижимости не отличаются от методов и сроков амортизации объектов основных средств.

Таблица 1

Особенности классификации объектов при различных ситуациях [5, с. 404]

Особенности в различных ситуациях	Доля услуг относительно соглашения в целом		
	незначительна	значительна	не может быть установлена без детального анализа ситуации
Примеры ситуаций	Компания-собственник офисного здания, предоставляет арендаторам, занимающим эти здания, услуги по его охране и текущей эксплуатации	Компания-владелец гостиницы предоставляет услуги проживающим в ней лицам	Компания-собственник гостиницы передала выполнение некоторых функций третьей стороне по договору управления
Классификация объекта	Инвестиционная недвижимость	Недвижимость, занимаемая владельцем	Требует вынесения профессионального суждения и применения самостоятельно разработанных критериев для его последовательного использования. В случаях, когда классификация затруднительна, критерии следует раскрывать

Инвестиционная недвижимость ПАО «КАМАЗ» в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности по МСФО за 2021 год, млн руб.

Показатель	31 декабря 2021 г.	31 декабря 2020 г.
Первоначальная стоимость объектов инвестиционной недвижимости	2 963	2 494
Накопленная амортизация по объектам инвестиционной недвижимости	1 075	871
Амортизационные начисления по объектам инвестиционной недвижимости за год	112	71
Арендный доход, полученный от инвестиционной недвижимости	1 212	988

Таким образом, ПАО «КАМАЗ» избрало подход к последующей оценке инвестиционной недвижимости, который предусмотрен для обычных основных средств согласно МСФО (IAS) 16, несмотря на то, что предпочтительной оценкой с точки зрения МСФО является справедливая стоимость. Компания решила не делать различий в учете и оценке инвестиционной недвижимости и основных средств.

В примечании 10 к отчету о финансовом положении раскрыт показатель по инвестиционной собственности, которая представлена 171 объектом коммерческой недвижимости в Республике Татарстан, Ульяновской области, Ставропольском крае. Для сравнения в предыдущем отчетном периоде таких объектов по состоянию на 31 декабря 2020 г. было 39. Количество объектов инвестиционной недвижимости в обществе увеличилось более чем в 4 раза. Данные объекты ПАО «КАМАЗ» сдает в аренду как производственные и офисные помещения. Договоры аренды заключаются на срок до 1 года.

В таблице 2 представлены показатели, детально раскрывающие информацию по объектам инвестиционной недвижимости ПАО «КАМАЗ», представленную в консолидированной финансовой отчетности за 2021 год.

На основании данных, представленных в таблице 2, можно сделать вывод, что все показатели, характеризующие наличие инвестиционной недвижимости в ПАО «КАМАЗ»: первоначальная стоимость, накопленная амортизация, амортизационные отчисления за год, а также полученный арендный доход, увеличились.

По ФСБУ 6/2020 переоценка объектов инвестиционной недвижимости проводится в порядке, отличном от порядка переоцен-

ки других основных средств, они состоят в следующем:

- переоценка проводится на каждую отчетную дату;
- первоначальная стоимость объекта пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости;
- дооценка или уценка объекта включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта;
- переоцениваемые активы не подлежат амортизации.

Дооценка и уценка инвестиционной недвижимости отражается с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы», счет 83 «Добавочный капитал», как требуется при переоценке основных средств, не используется [7]. Результаты переоценки инвестиционной недвижимости включаются в периоде проведения переоценки:

- в прочие доходы, если объект дооценивается организацией, в соответствии с пунктами 7, 16 ПБУ 9/99 [8];
- в прочие расходы, если объект уценивается, согласно пункту 11 ПБУ 10/99 [9].

При этом в бухгалтерском учете следует сделать следующие записи [10]:

Дебет счета 03 Кредит счета 91-1 – отражена дооценка инвестиционной недвижимости;

Дебет счета 91-2 Кредит счета 03 – отражена уценка инвестиционной недвижимости.

Организация, принявшая решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости. Переоцененная стоимость определяется как справедливая стоимость инвестиционной недвижимости.

Порядок перевода объектов в категорию «инвестиционная недвижимость» и из данной категории [5, с. 412]

Перевод из инвестиционной недвижимости		Перевод в инвестиционную недвижимость	
Переклассификация в категорию:	Момент перевода	Переклассификация из категории:	Момент перевода
недвижимости, занимаемой собственником	начало использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой собственником, рассматриваемой в МСФО (IAS) 16	недвижимости, занимаемой собственником, рассматриваемой в МСФО (IAS) 16	завершение периода, в течение которого собственник занимал недвижимость
запасов	начало развития недвижимости в целях продажи	запасов	начало операционной аренды по договору с другой стороной

Оценка по справедливой стоимости не является традиционной для российского бухгалтерского учета, поэтому в организациях, выбравших данный вариант, возникнет проблема ее применения, так как она должна отражать реальные текущие рыночные условия. В бухгалтерской отчетности необходимо раскрывать балансовую стоимость инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода.

Одним из ключевых вопросов МСФО (IAS) 40 является переклассификация объекта недвижимости в категорию или из категории инвестиционной недвижимости. В ФСБУ 6/2020 данный аспект не затрагивается, следовательно, отечественным компаниям придется использовать международный стандарт. В таблице 3 представлен порядок перевода объекта инвестиционной недвижимости в случаях, когда имеет место изменение характера его использования.

Признание инвестиционной недвижимости прекращается при ее выбытии или же тогда, когда эта инвестиционная недвижимость окончательно перестает эксплуатироваться и от ее выбытия не ожидается

никаких будущих экономических выгод. Выбытие инвестиционной недвижимости может произойти в результате продажи или заключении соглашения о финансовой аренде. Прекращение признания объекта инвестиционной недвижимости означает необходимость его исключения из отчета о финансовом положении (в российской отчетности – из бухгалтерского баланса).

#### Заключение

На основании проведенного исследования можно сделать вывод, что вопросы учета и оценки объектов инвестиционной недвижимости, которые представляют собой обособленную группу земли и зданий, принимают большую значимость на современном этапе. В условиях структурной трансформации национальной экономики, изменения ее долгосрочной стратегии развития, поиска новых логистических цепочек в ближнем и дальнем зарубежье информация об инвестиционной недвижимости позволит широкому кругу пользователей финансовой отчетности принимать корректные управленческие решения.

#### Библиографический список

1. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: приказ МФ РФ от 17.09.2019 № 204н. [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2022).
2. МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»: приложение к приказу МФ РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2022).
3. Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии: информационное сообщение МФ РФ от 03.11.2020 № ИС-учет-2. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 17.04.2022).

4. МСФО (IAS) 16 «Основные средства»: приложение к приказу МФ РФ от 28.12.2015 № 217н. [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 19.04.2022).
5. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / В.Г. Гетьман, О.В. Рожнова, С.Н. Гришкина; под ред. проф. В.Г. Гетьмана. М.: ИНФРА-М, 2022. 582 с.
6. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «КАМАЗ» и его дочерних организаций за 2021 год, составленная в соответствии с МСФО. [Электронный ресурс]. URL: <https://kamaz.ru/> (дата обращения: 20.04.2022).
7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ МФ РФ от 31.10.2000 № 94н. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.04.2022).
8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ МФ РФ от 06.05.1999 № 32н. [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 20.04.2022).
9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ МФ РФ от 06.05.1999 № 33н. [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 20.04.2022).
10. Как провести переоценку основных средств и учесть ее результаты при применении ФСБУ 6/2020: КонсультантПлюс. Готовое решение. [Электронный ресурс]. URL: <http://consultant.ru/> (дата обращения: 20.04.2022).