
УЧЕТ ДОХОДНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ РОССИЙСКИХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

Панина Ирина Викторовна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета;
panina@econ.vsu.ru

В статье рассматриваются понятие доходных вложений в материальные ценности, правила их реклассификации при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО, приводятся результаты сравнительного анализа требований отечественных и международных стандартов учета и отчетности к формированию информации об указанных активах.

Ключевые слова: доходные вложения в материальные ценности, инвестиционное имущество, основные средства, дебиторская задолженность арендатора по финансовой аренде.

Коммерческая организация осуществляет доходные вложения в материальные ценности, стремясь достичь основной цели своего функционирования – максимизировать благосостояние собственников при определенном объеме контролируемых ресурсов. Но в отличие от других основных средств эти объекты не используются организацией по прямому назначению, обусловленному их физическими характеристиками. Задача, которая должна быть решена посредством таких вложений, – генерирование дохода за счет передачи этого имущества во временное владение и пользование за плату другим лицам.

В составе доходных вложений в материальные ценности в балансе организации могут быть отражены следующие виды имущества:

- 1) основные средства, находящиеся в собственности, оперативном ведении, хозяйственном управлении, предназначенные исключительно для сдачи в аренду, кроме объектов, учитываемых на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду». Основные средства отражаются на забалансовом счете 011, если по условиям договора финансовой аренды они передаются на баланс лизингополучателя или они входят в комплекс имущества, переданного другому лицу по договору аренды предприятия;
- 2) основные средства, полученные хозяйствующим субъектом во

временное владение и пользование по договору финансовой аренды, учитываемые на балансе данного хозяйствующего субъекта, которые предназначены исключительно для сдачи в субаренду. Если условиями договора балансодержателем лизингового имущества назначен лизингодатель, то данное имущество входит в состав доходных вложений лизингодателя, а лизингополучатель числит эти объекты на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»;

3) основные средства, входящие в комплекс имущества, полученного хозяйствующим субъектом по договору аренды предприятия, предназначенные исключительно для сдачи в субаренду.

В табл. 1 перечислены российские нормативные документы, составляющие правовую основу учета доходных вложений в материальные ценности коммерческими организациями.

Основными документами в системе МСФО, регулирующими вопросы подготовки отчетной информации об объектах, учитываемых по российским правилам как доходные вложения в материальные ценности, являются МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 16 «Недвижимость, механизмы и оборудование», МСФО (IAS) 17 «Аренда», МСФО (IAS) 23 «Затраты, связанные с привлечением заемных средств», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

Таблица 1

Правовая база учета доходных вложений в материальные ценности

Наименование нормативного документа	Наиболее значимые разделы	Комментарий
Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Все	Составляет основу действующего законодательства РФ о бухгалтерском учете. Не допускает оценки активов по дисконтированной и справедливой стоимости, принятых в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО)
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н	Разделы I «Общие положения», II «Основные правила ведения бухгалтерского учета», III «Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности»	Было принято как основа для разработки положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), других нормативных правовых актов, формирующих систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ. В настоящее время применяется в части, не противоречащей ПБУ, вступившим в силу позже

Наименование нормативного документа	Наиболее значимые разделы	Комментарий
Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н	Разделы IV «Содержание бухгалтерского баланса», VI «Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках»	
Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н	Все	
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н	Разделы II «Доходы от обычных видов деятельности», III «Прочие поступления», IV «Признание доходов», V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности»	В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» действующие ПБУ не допускают оценки активов по дисконтированной и справедливой стоимости, принятых в МСФО. В системе ПБУ нет документа, посвященного аренде. Порядок учета арендных операций определяется отдельными специальными указаниями, содержащимися в разных ПБУ, а также общими правилами учета основных средств, доходов и расходов
Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н	Разделы II «Расходы по обычным видам деятельности», III «Прочие расходы», IV «Признание расходов», V «Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности»	
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утвержденное приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н	Раздел II «Порядок учета расходов по займам»	
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н	Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»	Разработаны в соответствии с действующими ПБУ и пересматриваются по мере их изменения и дополнения

Наименование нормативного документа	Наиболее значимые разделы	Комментарий
Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»	Образцы форм бухгалтерской отчетности, Указания об объеме форм бухгалтерской отчетности, Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности	Приведенные в приложении к приказу формы бухгалтерской отчетности отвечают требованиям ПБУ 4/99 и других положений по бухгалтерскому учету. Данные образцы являются рекомендуемыми для принятия организациями за основу при самостоятельной разработке форм бухгалтерской отчетности. При решении организациями вопроса о формате отчетной информации о доходных вложениях в материальные ценности должны быть соблюдены общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и пр.), изложенные в ПБУ 4/99
Приказ Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»	Все	Устанавливаемый документом порядок учета лизинговых операций: разработан на основе утративших силу Временного положения о лизинге, утвержденного постановлением Правительства РФ от 29 июня 1995 г. № 633, Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 26 декабря 1994 г. № 170, не действующих Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина СССР от 1 ноября 1991 г. № 56, противоречит ПБУ 6/01, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н	Все	Не учтены изменения, внесенные в ПБУ 6/01 приказами Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 156н, 18 сентября 2006 г. № 116н и от 12 декабря 2005 г. № 147н
Постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»	Все	Формы первичных документов распространяются на юридические лица всех форм собственности (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Организация при необходимости может вносить в данные формы дополнительные реквизиты

МСФО не выделяют категорию активов, полностью соответствующую российским доходным вложениям в материальные ценности. При трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной на основе отечественных учетных стандартов, в финансовую отчетность, сформированную по МСФО, объекты доходных вложений в материальные ценности, как правило, реклассифицируются по следующим вариантам:

- 1) причисляются к инвестиционному имуществу;
- 2) включаются в состав основных средств, предназначенных исключительно для сдачи в операционную аренду;
- 3) списываются с одновременным признанием дебиторской задолженности, если имеет место финансовая аренда.

Если объект доходных вложений подпадает под определение биологического актива, то его учет регулируется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

В табл. 2 сопоставлены российские правила учета доходных вложений в материальные ценности и порядок учета и формирования отчетной информации о таких объектах в соответствии с МСФО.

Сопоставление положений МСФО и российских нормативных документов, связанных с учетом доходных вложений в материальные ценности, позволяет сделать следующие выводы:

1. Доходные вложения в материальные ценности в системе МСФО переклассифицируются в различные виды активов, поскольку международные стандарты не предусматривают выделение аналогичного объекта учета.

2. Среди российских ПБУ нет отдельного стандарта, посвященного аренде, что создает определенные трудности при ведении бухгалтерского учета арендных операций, являющихся неотъемлемой частью деятельности многих хозяйствующих субъектов. Целесообразность создания такого стандарта давно подтверждена международным опытом: МСФО (IAS) 17 действует с 1984 г.

3. Правила учета аренды и представления характеризующих ее показателей в финансовой отчетности, установленные МСФО (IAS) 17, определяются экономическим содержанием сделки и не зависят от формы контракта. Порядок учета арендных операций, действующий в нашей стране, не позволяет соблюдать приоритет экономического содержания над юридической формой. В частности, особые правила учета предписаны для сделок, оформленных договором финансовой аренды (лизинга): арендодатель и арендатор по взаимному соглашению сами определяют балансодержателя объекта аренды. При этом они не обязаны принимать во внимание, которая из сторон будет в большей степени обладать выгодами и нести риски, присущие собственнику арендного имущества. Если заключен договор нефинансовой аренды, то арендованный актив должен числиться на балансе арендодателя, даже если срок договора составляет большую часть срока полезного использования актива и арендатор, возместив арендодателю стоимость имущества, получит право собственности.

Таблица 2

Сравнительный анализ положений МСФО и ПБУ, связанных с доходными вложениями в материальные ценности

Аспект сравнения	Международные стандарты финансовой отчетности				Российская нормативная база
	1	2	3	4	5
Условия признания	Инвестиционное имущество (МСФО (IAS) 40, МСФО (IAS) 17, МСФО (IAS) 36)	Основные средства (МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 17, МСФО (IAS) 23, МСФО (IAS) 36)	Дебиторская задолженность по финансовой аренде (МСФО (IAS) 17, МСФО (IAS) 39, МСФО (IFRS) 7)	Доходные вложения в материальные ценности	Актив принимается бухгалтерскому учету в качестве объекта доходных вложений в материальные ценности, если одновременно выполняются следующие условия: объект предназначен исключительно для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; объект способен принести организации экономические выгоды (доход) в будущем
Первоначальная оценка	По фактической стоимости приобретения (создания), которая включает затраты, связанные с осуществлением сделки и подготовкой актива к использованию в намеченных целях	По фактической стоимости приобретения (создания), включая затраты, связанные с подготовкой актива к использованию в намеченных целях, затраты, связанные с использованием заемных средств, включаемые в стоимость квалифицируемых активов, будущие затраты, связанные с ликвидацией актива и восстановление площади, на которой он располагался	В сумме, равной чистой инвестиции в аренду. Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду за вычетом финансового дохода. Валовые инвестиции в аренду – сумма минимальных арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости. Негарантированная остаточная стоимость – часть остаточной стоимости арендованного актива, реализация которой арендодателем не обеспечивается или гарантируется только стороной, связанной с арендодателем	По сумме фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5
<p>Поступившая оценка</p>	<p>Все объекты инвестиционного имущества оцениваются по одной из двух моделей: по справедливой стоимости с отражением ее изменений в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли)¹. Если на момент признания актива очевидно, что его справедливая стоимость не всегда может быть надежно определена, то такой актив в виде исключения оценивается по первоначальной стоимости; по первоначальной стоимости, когда объекты отражаются в отчете о финансовом состоянии по первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения. Проверка на наличие признаков обесценения проводится на каждую отчетную дату. При их существовании определяется возмещаемая стоимость как наибольшая величина из стоимости актива ниже его балансовой стоимости, признается убыток от обесценения, отражаемый в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли); по первоначальной стоимости, когда объекты отражаются в отчете о финансовом состоянии за вычетом амортизации и накопленных в последствии убытков от обесценения. Для приведения остаточной стоимости объекта к его справедливой стоимости пропорционально переоцениваются его балансовая стоимость до вычета амортизации и амортизация или накопленная амортизация списывается на счет учета основных средств, а затем остаточная стоимость переоценивается до справедливой. Доценка относится на увеличение капитала, уценка признается расходом и отражается в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли). Доценка в пределах ранее проведенной уценки относится на доходы, уценка в пределах ранее проведенной доценки уменьшает капитал. Резерв по переоценке в составе капитала по мере амортизации объекта постепенно переносится на нераспределенную прибыль. При выбытии объекта этот резерв присоединяется к нераспределенной прибыли</p>	<p>Все объекты основных средств оцениваются по одной из двух моделей: по первоначальной стоимости, когда объекты отражаются в отчете о финансовом состоянии по первоначальной стоимости за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения (основная модель). Проверка на наличие признаков обесценения проводится на каждую отчетную дату. При их существовании определяется возмещаемая стоимость как наибольшая величина из стоимости актива ниже его балансовой стоимости, признается убыток от обесценения, отражаемый в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли); по первоначальной стоимости, когда объекты отражаются в отчете о финансовом состоянии по справедливой стоимости за вычетом амортизации и накопленных в последствии убытков от обесценения. Для приведения остаточной стоимости объекта к его справедливой стоимости пропорционально переоцениваются его балансовая стоимость до вычета амортизации и амортизация или накопленная амортизация списывается на счет учета основных средств, а затем остаточная стоимость переоценивается до справедливой. Доценка относится на увеличение капитала, уценка признается расходом и отражается в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли). Доценка в пределах ранее проведенной уценки относится на доходы, уценка в пределах ранее проведенной доценки уменьшает капитал. Резерв по переоценке в составе капитала по мере амортизации объекта постепенно переносится на нераспределенную прибыль. При выбытии объекта этот резерв присоединяется к нераспределенной прибыли</p>	<p>Определяется суммами непогашенной чистой инвестиционной и начисленного, но не полученного финансового дохода. Финансовый доход за период рассчитывается исходя из непогашенной чистой инвестиционной и постоянной процентной ставки, подразумеваемой в договоре аренды. Очередное поступление по договору аренды распределяется в учете арендодателя на: возмещение затрат на обслуживание; получение начисленного финансового дохода; покрытие основной части долга арендатора (компенсацию непогашенной чистой инвестиции). На каждую отчетную дату проверяется наличие признаков обесценения арендатора. Дебиторской задолженности арендатора. Основным риском считается риск неплатежеспособности арендатора. Обесценение может признаваться только в результате прошлого события, которое произошло после первоначального признания (ожидаемые убытки не признаются). Величина убытка определяется разностью между балансовой стоимостью дебиторской задолженности и величиной будущих денежных потоков, дисконтированных по ставке, подразумеваемой в аренде. Убыток от обесценения признается в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли). Если в дальнейшем величина обесценения уменьшается, и это связано с событиями, произошедшими после признания произошедшими, ранее признанный убыток может быть восстановлен. При этом новая балансовая стоимость дебиторской задолженности не должна превышать величину, которую составляла бы балансовая стоимость этой задолженности, если бы убыток не признавался.</p>	<p>По первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости за вычетом накопленной амортизации. Организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Ежегодно переоцениваются объекты, переоцениваются регулярно. Сумма доценки зачисляется в добавочный капитал. Сумма доценки, равная сумме уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сум доценки этого объекта в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой доценки, зачисленной в добавочный капитал в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). При выбытии объекта сумма его доценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль</p>

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5
<p>Последующие затраты (после завершения строительства или приобретения объекта)</p>	<p>Относятся на увеличение балансовой стоимости объекта, если одновременно: высока вероятность получения организацией экономических выгод сверх показателей, первоначально запланированных для объекта; затраты могут быть достоверно оценены и отнесены на объект. В противном случае затраты признаются расходами в период их осуществления</p>	<p>Относятся на увеличение балансовой стоимости объекта, если одновременно: высока вероятность получения организацией экономических выгод сверх показателей, первоначально запланированных для объекта; затраты могут быть достоверно оценены и отнесены на объект. Иначе затраты признаются расходами в период их осуществления</p>	<p>В зависимости от условий аренды последующие затраты могут возмещаться или не возмещаться арендатором</p>	<p>Относятся на увеличение балансовой стоимости объекта, если они осуществлены в связи с достройкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией</p>
<p>Амортизация</p>	<p>При оценке объектов по справедливой стоимости амортизация по ним не начисляется. При выборе модели оценки по первоначальной стоимости объекты амортизируются в течение срока их полезного использования. Амортизируемая стоимость определяется как разница между фактической и ликвидационной стоимостью объекта. Амортизационные отчисления могут рассчитываться линейным методом, методами ускоренной амортизации или методом списания стоимости пропорционально объему продукции. Срок полезного использования, метод начисления амортизации и ликвидационная стоимость должны периодически изменяться и при необходимости</p>	<p>Объекты амортизируются в течение срока их полезного использования. Амортизируемая стоимость определяется как разница между фактической и ликвидационной стоимостью объекта. Амортизационные отчисления могут рассчитываться линейным методом, методами ускоренной амортизации или методом списания стоимости пропорционально объему продукции. Срок полезного использования, метод начисления амортизации и ликвидационная стоимость должны периодически изменяться и при необходимости</p>	<p>Первоначально признанная дебиторская задолженность арендатора уменьшается в течение срока финансовой аренды по мере компенсации арендатором чистой инвестиции арендодателя. Дебиторская задолженность в части, соответствующей начисленному финансовому доходу, уменьшается по мере его фактического получения арендодателем</p>	<p>Объекты амортизируются в течение срока их полезного использования. Амортизируемая стоимость определяется первоначальной (восстановительной) стоимостью объектов, ликвидационная стоимость не рассчитывается. Начисление амортизации производится линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования или способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Срок полезного использования объекта как оценочное значение может быть пересмотрен в связи с появлением новой информации, связанной с оценкой существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств</p>

Продолжение табл. 2

1	2	3	4	5
<p>Выбытие</p>	<p>Признание объекта прекращается при его выбытии или окончательном выводе из эксплуатации, когда более не предполагается получение связанных с ним экономических выгод, а также при реклассификации объекта. Прибыль или убыток, возникающие при выводе из эксплуатации или выбытии объекта, определяются разницей чистой выручкой от выбытия и балансовой стоимостью этого объекта и отражаются в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли) как доход или расход. При отсрочке платежа возмещение стоимости объекта принимается равным цене продажи при оплате денежными средствами без отсрочки, а разница признается процентным доходом. При продаже актива с обратной финансовой арендой превышение выручки над его балансовой стоимостью признается на протяжении срока аренды. Если при продаже с обратной операционной арендой цена продажи равна справедливой стоимости, прибыль или убыток от продажи признается немедленно; если цена продажи ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток от продажи признается немедленно, кроме случаев, когда убыток будет компенсироваться сниженными арендными платежами (убыток будет признаваться на протяжении срока аренды); если цена продажи выше справедливой стоимости, превышение признается в течение срока аренды актива</p>	<p>Признание объекта прекращается при его выбытии или окончательном выводе из эксплуатации, когда более не предполагается получение связанных с ним экономических выгод, а также при реклассификации объекта. Прибыль или убыток, возникающие при выводе из эксплуатации или выбытии объекта, определяются разницей между чистой выручкой от выбытия и балансовой стоимостью этого объекта и отражаются в отчете о прибылях и убытках (отчете о совокупной прибыли) как доход или расход. При отсрочке платежа возмещение стоимости объекта принимается равным цене продажи при оплате денежными средствами без отсрочки, а разница признается процентным доходом. При продаже актива с обратной арендой применяется порядок, аналогичный описанному для инвестиционного имущества</p>	<p>Прекращение признания всей дебиторской задолженности или ее части наступает при: ее погашении в соответствии с условиями договора; прекращении права арендодателя на получение оплаты в счет ее погашения; передаче рисков и экономических выгод, присущих наличию дебиторской задолженности</p>	<p>Стоимость объекта, который выбывает или не способен принести организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Если списание объекта производится в результате его продажи, то выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. Доходы и расходы от списания отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Они зачисляются на счет прибыли и убытков в качестве прочих доходов и расходов. В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы от списания объекта могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях, если в отдельности они несущественны для оценки заинтересованными пользователями финансовых результатов деятельности организации</p>

Окончание табл. 2

1	2	3	4	5
<p>Представление и раскрытие отчетной информации</p>	<p>Отчет о финансовом состоянии: в составе оборотных активов по справедливой стоимости или первоначальной стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.</p> <p>Отчет о прибылях и убытках (построенный в соответствии с классификацией расходов по характеру) или отчет о совокупной прибыли (или убыток от изменения справедливой стоимости актива или сумма амортизации (если она не включена в стоимость другого актива) и убыток от обесценения/восстановления убытка от обесценения.</p> <p>Раскрытие информации о модели учета; критериях выделения инвестиционного имущества; методах и допущениях; использованных при определении справедливой стоимости; привлечении для ее определения независимого оценщика; арендном доходе; прямых операционных расходах, относящихся к принесенному и не принесенному арендного дохода имуществу; ограничениях реализации инвестиционного имущества, а также распределения дохода от выбытия; существующих договорных обязательствах по приобретению, строительству, реконструкции, ремонту, обслуживанию, улучшению инвестиционного имущества.</p> <p>Если применяется модель учета по справедливой стоимости, то дополнительно раскрываются: сверка балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец периода; описание исключений, когда объекты учитываются по первоначальной стоимости.</p> <p>Если применяется модель учета по первоначальной стоимости, то дополнительно раскрываются: методы начисления амортизации; сроки полезного использования; совокупная балансовая стоимость и накопленная амортизация на начало и конец периода; сверка балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и конец периода; справедливая стоимость инвестиционной собственности (или ее границы).</p> <p>Если организация пользуется инвестиционной собственностью на условиях финансовой аренды, то приводится сверка между полной суммой минимальных арендных платежей и их дисконтированной стоимостью на отчетную дату по категориям до года, со второго по пятый год, свыше пяти лет</p>	<p>Отчет о финансовом состоянии: в составе оборотных активов отдельной строкой по первоначальной или переоцененной стоимости за вычетом амортизации и убытков от обесценения.</p> <p>Отчет о прибылях и убытках (построенный в соответствии с классификацией расходов по характеру) или отчет о совокупной прибыли: сумма амортизации (если она не включена в стоимость другого актива), убыток от обесценения/восстановления убытка от обесценения (если применяется модель учета по первоначальной стоимости), дооценка и уценка, не отнесенные на капитал (при применении модели учета по переоцененной стоимости).</p> <p>По каждой группе основных средств раскрывается следующая информация: модель последующей оценки; метод амортизации; сроки полезного использования; валовая учетная стоимость и накопленная амортизация на начало и конец отчетного периода; сверка балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода, отражающая движение основных средств, увеличение и уменьшение стоимости, признанные и списанные в отчете о прибылях и убытках (отчете о полной прибыли), курсовые разницы, амортизацию, исправление ошибок и прочие существенные изменения.</p> <p>Финансовая отчетность также должна раскрывать ограничения прав собственности и стоимость основных средств, переданных в залог; затраты, учтенные в стоимости активов в процессе их строительства; сумму контрактных обязательств по приобретению основных средств; сумму компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и включенной в состав прибыли или убытка, если такая сумма не раскрывается отдельно в отчете о совокупной прибыли.</p>	<p>Отчет о финансовом состоянии: представляется с разбивкой на краткосрочную и долгосрочную составляющие. На начало срока аренды отражается в сумме чистой инвестиции в аренду, в дальнейшем определяется суммами непогашенной чистой инвестиции и начисленного, но не полученного финансового дохода.</p> <p>Раскрывается следующая информация: сверка между суммой валовой инвестиционной стоимости дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам, а также не позже одного года, после одного года, но не позже пяти лет, по арендодателю; накопленный резерв на покрытие несобираемой задолженности по минимальным арендным платежам; условия арендная плата, признанная в качестве дохода в отчетном периоде; общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.</p> <p>К дебиторской задолженности применяются правила раскрытия информации о значении финансовых инструментов для финансового состояния и деятельности организации, а также связанных с этими инструментами рисков, установленные МСФО (IFRS) 7</p>	<p>Бухгалтерский баланс (форма №1): остаточная стоимость имущества, учтенного на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» на начало и конец отчетного периода.</p> <p>Приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5): первоначальная (текущая (восстановительная)) стоимость объектов доходных вложений в материальные ценности (лизинговое имущество, объекты проката, прочие, итого), имевшихся в наличии на начало года, поступивших в течение отчетного периода, выбывших за отчетный период, имеющих в наличии на конец отчетного периода; всего амортизации объектов доходных вложений в материальные ценности, накопленной на начало и конец отчетного периода.</p> <p>Пояснительная записка: информация о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс, о предстоящих лизинговых платежах в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга</p>

1. Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» организация должна отражать все статьи признанных доходов и расходов либо в одном отчете, называемом отчетом о совокупной прибыли, либо в двух отдельных отчетах: отчете о прибылях и убытках, содержащем информацию о компонентах чистой прибыли, и отчете о совокупной прибыли. Когда представляется отчет о прибылях и убытках, он является частью полного комплекта финансовой отчетности и приводится непосредственно перед отчетом о совокупной прибыли

Аренда предприятия как имущественного комплекса предполагает учет всех входящих в него объектов у арендатора вне зависимости от срока аренды и других условий.

4. Принятие МСФО (IAS) 17 за основу разработки отечественного стандарта по учету аренды затруднено тем, что международный стандарт построен на применении справедливой стоимости и дисконтирования, не используемых в отечественной системе бухгалтерского учета.

Список источников

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ.

2. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н.

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) : приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) : приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н.

9. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н.

10. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

11. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: приказ Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15.

12. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н.

13. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств : постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7.

14. IFRSs [электронный ресурс]. – URL: <http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>.

ACCOUNTING FOR INCOME-BEARING INVESTMENTS IN TANGIBLE ASSETS ACCORDING TO RAS AND IAS/IFRS

Panina Irina Viktorovna,

Ph. D. of Economy, Associate Professor of the Chair of Economic Analysis and Audit of the Voronezh State University; panina@econ.vsu.ru

The article considers the notion of income-bearing investments in tangible assets, the rules of their reclassification in the process of transforming of financial statements into IFRS format, the results of comparative analysis of RAS and IFRS disclosure requirements applied to entities for income-bearing investments in tangible assets.

Keywords: income bearing investment in tangible assets, investment property, property, plant and equipment, lease payment receivable.