

УДК 657.01

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ В РОССИЙСКОМ И МЕЖДУНАРОДНОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

© 2017 г.

Э.С. Дружиловская

Дружиловская Эмилия Сергеевна, к.э.н.; доцент кафедры бухгалтерского учета
Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского
druzhilovskaya@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 03.10.2017**Статья принята к публикации 24.10.2017*

Исследуются современные проблемы первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном учете. Цель состоит в выявлении наиболее актуальных на сегодня проблем оценки при признании указанных активов в российском и международном учете и разработке предложений по их решению. В статье применялись такие методы, как анализ и синтез, сравнение, метод аналогий, метод группировки, системный подход, логический подход. В результате представлен комплекс рекомендаций по совершенствованию правил первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном учете, включающий предложения в отношении развития терминологического аппарата в области оценки при признании данных активов, а также определения первоначальной стоимости указанных активов, поступивших в организацию в различных случаях, для организаций всех сфер деятельности государственно- (общественного) и негосударственного (необщественного) секторов. Обоснованы выводы о том, что представленные предложения направлены на совершенствование правил первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном учете и способствуют повышению достоверности учетной и отчетной информации современных организаций. Представленные рекомендации могут быть использованы при разработке и совершенствовании соответствующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, в практической работе бухгалтерий организаций, а также в учебном процессе вузов.

Ключевые слова: первоначальная оценка, оценка при признании, инвестиционная недвижимость, российский и международный учет.

Введение

Значимость вопросов, связанных с первоначальной оценкой инвестиционной недвижимости, трудно переоценить: для многих современных организаций данный объект учета является одним из важнейших. Следовательно, от достоверности определения данной оценки зависит реалистичность информации в финансовой отчетности организаций. Вместе с тем проведенные нами исследования позволяют сделать вывод, что на сегодня все еще сохраняются существенные проблемы первоначальной оценки указанных активов как в российском, так и в международном бухгалтерском учете, препятствующие формированию достоверной учетной и отчетной информации организаций. Такой вывод подтверждается и наличием большого числа публикаций современных ученых, направленных на анализ разнообразных вопросов, связанных с оценкой при признании инвестиционной недвижимости в системах отечественных и международных стандартов финансовой отчетности. Так, М.А. Вахрушина и О.А. Бородин [1] проводят сравнительный анализ принципов МСФО и РПБУ в отношении первоначальной

оценки указанных активов. Н.С. Кабанец и Т.М. Одинцова [2] рассматривают специфику оценки при признании вышеуказанных объектов в российской практике и по международным стандартам финансовой отчетности. Л.А. Крятова и О.С. Эзопова-Сорокина [3], Л.И. Куликова, А.Р. Самитова и П.А. Алеткин [4, 5] анализируют особенности указанной оценки данных активов в соответствии с МСФО. Э.С. Дружиловская [6, 7] исследует проблемы реформирования бухгалтерских нормативных документов в части первоначальной оценки инвестиционной недвижимости. С.В. Пономарева и Н.А. Мерзлякова [8, 9] акцентируют внимание на специфике оценки при признании данных активов промышленных организаций. О.В. Рожнова [10] анализирует актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов, в том числе инвестиционной недвижимости. С.П. Бандиопадай, С. Чен, М. Волф [11] обращают внимание на особенности оценки инвестиционной недвижимости в Канаде. К.С.В. Чен и Ф. Тенг [12] рассматривают специфику оценки указанных активов в Гонконге. М. Нураннеби [13] говорит о соотношении требований МСФО и саудовских стандартов бухгалтерского учета, в том числе в

отношении первоначальной оценки инвестиционной недвижимости. А. Сикалидис и С. Левентис [14] рассматривают особенности определения справедливой стоимости указанных активов.

Научные работы перечисленных и многих других ученых содержат глубокие исследования вопросов, связанных с первоначальной оценкой инвестиционной недвижимости в российском и в международном бухгалтерском учете. Вместе с тем ряд проблем в указанной области до сих пор остается нерешенным. Таким образом, очевидной является необходимость проведения дальнейших исследований вопросов, связанных с оценкой при признании вышеназванных активов в системах отечественных и международных стандартов финансовой отчетности. Представим собственную трактовку современных проблем первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и в международном бухгалтерском учете и обоснуем предложения по их решению.

Методология

Отметим, что на сегодня основной методологической концепцией реформирования отечественного бухгалтерского учета негосударственного и государственного секторов продолжает оставаться его сближение с регламентациями соответственно Международных стандартов финансовой отчетности негосударственного сектора (МСФО) и Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). Следовательно, решение современных проблем первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российских бухгалтерских нормативных документах невозможно без учета соответствующих требований Международных стандартов финансовой отчетности. В связи с этим при исследовании возможных путей решения современных проблем оценки при признании вышеназванных активов в отечественном бухгалтерском учете рассмотрим, как данные проблемы решены в международных стандартах.

В первую очередь обратимся к терминологическим проблемам в области первоначальной оценки инвестиционной недвижимости. В таблице 1 систематизированы основные термины и их определения, применяющиеся в российском и международном учете в отношении оценки при признании инвестиционной недвижимости.

Данные таблицы 1 со всей очевидностью свидетельствуют о значительном несоответствии в настоящее время терминологии, применяющейся в отношении первоначальной оценки

инвестиционной недвижимости не только в российском и международном учете, но и в самом отечественном учете. Так, в российском бухгалтерском стандарте государственного сектора [15] используется термин «инвестиционная недвижимость», в нормативных документах кредитных организаций негосударственного сектора [16] применяется термин «недвижимость, временно не используемая в основной деятельности», для некредитных финансовых организаций [17] введено понятие «инвестиционное имущество», а для нефинансовых организаций негосударственного сектора пока еще отсутствует аналогичный объект учета. Такое несоответствие терминологии, безусловно, может вводить в заблуждение пользователей бухгалтерских стандартов, а также пользователей составленной по указанным стандартам финансовой отчетности, принимающих экономические решения в отношении организаций.

При решении данной проблемы отметим, что, на наш взгляд, терминология, применяемая в российском учете государственного и негосударственного секторов организаций любых сфер деятельности, должна быть единой. Поскольку в новом федеральном стандарте бухгалтерского учета государственного сектора используется термин «инвестиционная недвижимость», соответствующий международным стандартам, являющимся основой для реформирования отечественного учета, представляется целесообразным применение такого же термина и в нормативных документах по бухгалтерскому учету кредитных и некредитных финансовых организаций негосударственного сектора. Указанный термин «инвестиционная недвижимость» предлагаем ввести и в российский учет нефинансовых организаций негосударственного сектора, разработав при этом специальный одноименный федеральный бухгалтерский стандарт.

Определившись с термином, используемым для обозначения вышеназванного учетного объекта, решим вопрос о роли указанных активов в системе объектов бухгалтерского учета. Исследование регламентаций отечественных и международных бухгалтерских стандартов позволяет сделать вывод о том, что и этот вопрос в перечисленных стандартах решается неоднозначно. Так, в системах МСФО и МСФО ОС, а также российских бухгалтерских стандартов кредитных и некредитных финансовых организаций негосударственного сектора инвестиционная недвижимость является самостоятельным учетным объектом, а в федеральном стандарте государственного сектора инвестиционная

Таблица 1

Основные термины, применяющиеся в отношении первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном бухгалтерском учете

Терминология в области первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском учете			Терминология в отношении первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в международном учете		
Негосударственного сектора			Государственного сектора: ФС БУ «Основные средства» [15]	Необщественного сектора: МСФО (IAS) 40 [18, 19]	Общественного сектора: МСФО ОС 16 [20, 21]
Нефинансовых организаций	Финансовых организаций				
	Кредитных организаций: Положение ЦБ РФ № 448-П [16]	Некредитных организаций: Положение ЦБ РФ № 492-П [17]			
Такой объект учета, как инвестиционная недвижимость, пока отсутствует. Следовательно, не предусмотрены в настоящее время для первоначальной оценки инвестиционной недвижимости и перечисленные термины	Недвижимость, временно не используемая в основной деятельности , – имущество (часть имущества) (земельный участок или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящееся (находящаяся) в собственности кредитной организации, полученное (полученная) при осуществлении уставной деятельности) и предназначенное (предназначенная) для получения арендных платежей (за исключением платежей по договорам финансовой аренды (лизинга)), доходов от прироста стоимости этого имущества или того и другого, но не для использования в качестве средств труда при оказании услуг, в административных целях, в целях обеспечения безопасности, защиты окружающей среды, а также в случаях, предусмотренных санитарно-гигиеническими, технико-эксплуатационными и другими специальными техническими нормами и требованиями, продажа которого в течение 12 месяцев с даты классификации в качестве недвижимости, временно не используемой в основной деятельности, кредитной организацией не планируется	Инвестиционное имущество – имущество (часть имущества) (земельный участок или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящееся в собственности некредитной финансовой организации (полученное при осуществлении уставной деятельности) и предназначенное для получения арендных платежей (за исключением платежей по договорам финансовой аренды (лизинга)), доходов от прироста стоимости этого имущества или того и другого, но не для использования в качестве средств труда при оказании услуг, в административных или управленческих целях, в целях обеспечения безопасности, защиты окружающей среды, а также в случаях, предусмотренных санитарно-гигиеническими, технико-эксплуатационными и другими специальными техническими нормами и требованиями, продажа которого в течение 12 месяцев с даты классификации в качестве инвестиционного имущества некредитной финансовой организацией не планируется	Инвестиционная недвижимость – объект недвижимости (части объекта недвижимости), а также движимое имущество, составляющее с указанным объектом единый имущественный комплекс, находящийся во владении и (или) пользовании субъекта учета с целью получения платы за пользование имуществом (арендной платы) и (или) увеличения стоимости недвижимого имущества, но не предназначенные для выполнения возложенных на субъект учета государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета и (или) продажи	Инвестиционная недвижимость – недвижимость (земля, или здание (либо часть здания), или то и другое), удерживаемая (собственником или же арендатором на правах финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, или с целью получения выгоды от прироста стоимости, или того и другого, но не для: а) использования в производстве или поставке товаров или услуг либо в административных целях; или б) продажи в ходе обычной деятельности	Аналогичное определение

Продолжение таблицы 1

	Такой термин фигурирует, но его определение не приводится		Первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив принят субъектом учета к бухгалтерскому учету	Первоначальная стоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО, например МСФО (IFRS) 2	Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания
	Данный термин применяется, но его определение не приводится. Лишь содержится ссылка на МСФО (IFRS) 13	Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже объекта при проведении сделки на добровольной основе на рынке между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях, независимо от того, сложилась ли цена продажи объекта непосредственно на рынке или рассчитывается с использованием другого метода оценки	Такой термин используется, но его определение отсутствует	Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки	Данный термин активно применяется, но его определение в указанном стандарте не представлено

Окончание таблицы 1

	Использование подобной категории не предусмотрено	Обменные операции – операции, в ходе которых субъект учета передает (получает) активы на условии получения (передачи) активов, сопоставимых по денежной величине (стоимости), преимущественно в форме денежных средств (их эквивалентов) и (или) иных материальных ценностей, работ, услуг, прав на пользование имуществом	Данный термин не применяется	Указанный термин используется, но его определение в МСФО ОС 16 не приводится
	Указанная категория не используется	Необменные операции – операции, в ходе которых субъект учета получает (передает) активы без непосредственного предоставления (получения) в обмен активов, сопоставимых по денежной величине (денежным эквивалентам)	Такой термин не используется	Данный термин применяется, но его определение в МСФО ОС 16 отсутствует

недвижимость рассматривается как одна из групп основных средств. Выскажем собственное мнение по данной проблеме. Полагаем, что специфическое экономическое содержание активов, относимых к инвестиционной недвижимости, требует их учета в качестве самостоятельного объекта, а также установления для указанных активов отдельных правил их оценки (в том числе первоначальной).

Обратимся к другим терминам, применяющимся в отношении оценки при признании инвестиционной недвижимости (таблица 1). Считаем, что одной из наиболее значимых проблем здесь являются вопросы, связанные с использованием справедливой стоимости. Как видно из таблицы 1, несмотря на то, что данный термин фигурирует и в российских, и в международных стандартах, не во всех указанных документах содержится определение справедливой стоимости. Такое определение отсутствует в МСФО ОС 16 [20, 21], в отечественном федеральном стандарте государственного сектора [15] и в Положении ЦБ РФ № 448-П [16] для кредитных организаций. Представленные же в Положении ЦБ РФ № 492-П для некредитных финансовых организаций [17] и в МСФО (IAS) 40 [18, 19]

определения справедливой стоимости несколько отличаются. При этом поскольку в Положении ЦБ РФ № 448-П для кредитных организаций [16] содержится ссылка на правила определения справедливой стоимости, содержащиеся в МСФО, то очевидным становится отличие в определении данной стоимости в российских бухгалтерских нормативных документах кредитных и некредитных финансовых организаций. Безусловно, отсутствие и несоответствие определений указанной стоимости может отрицательно влиять на реалистичность информации, представляемой организациями в финансовой отчетности, формируемой как по отечественным, так и по международным стандартам.

Полагаем, что для решения данной проблемы целесообразным является введение в МСФО ОС 16, а также во все российские нормативные документы (в том числе и предлагаемый нами федеральный стандарт бухгалтерского учета нефинансовых организаций негосударственного сектора), регламентирующие учет инвестиционной недвижимости, единого определения справедливой стоимости, соответствующего определению, представленному в МСФО (IAS) 40.

Завершая исследование терминологических проблем в области первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, обратим внимание на отсутствие в российских и международных стандартах негосударственного (необщественного) сектора таких категорий, как обменные и необменные операции. Отметим, что в отечественный учет государственного сектора перечисленные категории были введены лишь недавно, очевидно, с целью сближения с МСФО ОС 16. Вместе с тем данные категории являются непривычными для большинства пользователей, недостаточно четко раскрываются в бухгалтерских стандартах и кроме того, на наш взгляд, не являются необходимыми для учета специфики деятельности организаций государственного (общественного) сектора (в том числе для определения оценки при признании инвестиционной недвижимости). Исходя из сказанного, предлагаем отказаться от указанных категорий как в российском, так и в международном учете.

Перейдем к методологическим проблемам формирования первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном учете. В таблице 2 систематизированы существующие в настоящее время в отечественных и международных стандартах правила определения первоначальной стоимости указанных активов.

Как видно из таблицы 2, в настоящее время для большого числа организаций в российском учете отсутствуют правила определения первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости. Кроме того, для многих случаев поступления указанных активов в организацию регламентации по формированию их оценки при признании не представлены как в отечественных, так и международных стандартах. Существующие же российские и международные требования к первоначальной оценке инвестиционной недвижимости не являются исчерпывающими и приводят к возникновению ряда вопросов. Так, из действующих правил МСФО (IAS) 40, МСФО ОС 16, Положения ЦБ РФ № 492-П и ФСБУ «Основные средства» неясно, должны ли включаться в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости, полученной в обмен на неденежные активы, безвозмездно, в качестве вклада в уставный капитал и выявленной при инвентаризации, затраты, непосредственно связанные с поступлением указанной недвижимости (например, затраты на оплату профессиональных юридических услуг, затраты на приведение объекта в состояние, пригодное для использования, и др.). В результате на практике возникают разночтения при решении указанной проблемы, что неизбежно

приводит к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций.

Решая данную проблему, отметим следующее. Полагаем, что методология первоначальной оценки инвестиционной недвижимости как в российском, так и в международном учете должна быть единой. Поскольку и в отечественном, и в международном учете в оценку при признании инвестиционной недвижимости, приобретенной за плату и созданной собственными силами, включаются затраты, непосредственно связанные с ее поступлением, то такие затраты, на наш взгляд, целесообразно включать и в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости, полученной в обмен на неденежные активы, безвозмездно, в качестве вклада в уставный капитал и выявленной при инвентаризации.

Еще одной важной методологической проблемой первоначальной оценки инвестиционной недвижимости как в российском, так и в международном учете является, с нашей точки зрения, методика определения справедливой стоимости. Как видно из таблицы 2, данная стоимость активно применяется в отечественных и международных стандартах для формирования оценки при признании указанных активов. Вместе с тем правила расчета справедливой стоимости в настоящее время содержатся только в системе МСФО: в IFRS 13. Ссылка на данный стандарт содержится только в Положении ЦБ РФ № 492-П для некредитных финансовых организаций и в Положении ЦБ РФ № 448-П для кредитных финансовых организаций. В МСФО ОС 16 и в российском федеральном стандарте бухгалтерского учета государственного сектора не приводятся ни сами правила определения справедливой стоимости, ни ссылка на какой-либо другой стандарт, содержащий регламентации по расчету данной стоимости. В результате на практике возникают вопросы и существенные разночтения при формировании справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, а значит, и ее первоначальной оценки, что в конечном итоге приводит к несопоставимости информации в финансовой отчетности, составленной как по российским, так и по международным стандартам.

Для решения данной проблемы представляются целесообразными разработка и включение как в систему отечественных, так и в систему международных стандартов государственного (общественного) сектора специального стандарта, содержащего правила расчета справедливой стоимости. При этом в качестве основы для создания указанного стандарта может использоваться МСФО (IFRS) 13. Отметим, что в системы

Таблица 2

**Современное соотношение правил первоначальной оценки инвестиционной недвижимости
в российском и международном бухгалтерском учете**

Варианты поступления инвестиционной недвижимости в организацию	Российские нормативные документы бухгалтерского учета				Международные стандарты финансовой отчетности	
	Негосударственного сектора			Государственного сектора: ФС БУ «Основные средства» [15]	Необщественного сектора: МСФО (IAS) 40 [18, 19]	Общественного сектора: МСФО ОС 16 [20, 21]
	Нефинансовых организаций	Финансовых организаций				
		Кредитных: Положение ЦБ РФ № 448-П [16]	Некредитных: Положение ЦБ РФ № 492-П [17]			
1. Приобретение за плату	Правила отсутствуют (поскольку нет такого объекта учета, как инвестиционная недвижимость)	Регламентации по формированию первоначальной оценки инвестиционной недвижимости не представлены	Сумма фактических затрат организации на сооружение (строительство), создание (изготовление) и приобретение инвестиционной недвижимости, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, когда организацией в учетной политике определено иное на основании законодательства РФ)	Отдельные регламентации не представлены. Но данная операция отвечает определению обменной операции, при которой первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости определяется в сумме фактически произведенных капитальных вложений, формируемых с учетом сумм НДС, предъявленных субъекту учета поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения, создания (сооружения и (или) изготовления) объекта в рамках деятельности субъекта учета, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено законодательством РФ о налогах и сборах	Сумма фактических затрат на приобретение объекта	Сумма всех затрат, непосредственно связанных с приобретением актива
2. Создание собственными силами			Отдельные правила не приводятся. Полагаем, что регламентации в данном случае должны быть в целом аналогичными требованиями к первоначальной оценке инвестиционной недвижимости, приобретенной за плату	Сумма фактически произведенных капитальных вложений, формируемых с учетом сумм НДС, предъявленных субъекту учета поставщиками (подрядчиками, исполнителями), кроме приобретения (сооружения и (или) изготовления) объекта		

Продолжение таблицы 2

				основных средств в рамках деятельности субъекта учета, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Если субъект учета производит активы как для продажи, так и для использования в ходе выполнения им государственных (муниципальных) полномочий (функций), осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг либо для управленческих нужд субъекта учета, то первоначальная стоимость такого актива, признаваемого объектом инвестиционной недвижимости, соответствует затратам на его производство. При этом в первоначальную стоимость такого объекта не включаются понесенные при его создании сверхнормативные потери сырья, трудовых и других ресурсов, учитываемые в составе расходов субъекта учета		
3. Получение в обмен на неденежные активы			Справедливая стоимость полученного актива, если существует возможность надежно ее определить. Если такую стоимость невозможно надежно определить, то используется стоимость переданного актива (активов), отраженная на счетах бухгалтерского учета данной организации	Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости на дату приобретения, за исключением случаев, когда обменная операция не носит коммерческий характер или когда справедливую стоимость полученного актива и переданного актива невозможно надежно оценить. В перечисленных исключительных случаях оценка	Справедливая стоимость переданного актива или справедливая стоимость полученного актива, если она представляется более очевидной. Если операция обмена лишена содержания коммерческого содержания или справедливая стоимость ни полученного, ни переданного	Справедливая стоимость, кроме случаев, аналогичных исключениям, перечисленным в ФСБУ и МСФО (IAS) 40. Если организация может надежно определить справедливую стоимость получаемого актива или передаваемого актива, то для оценки используется

Продолжение таблицы 2

				первоначальной стоимости полученного актива производится на основании остаточной стоимости переданного взамен актива. Если данные об остаточной стоимости передаваемого актива по каким-либо причинам недоступны либо на дату передачи остаточная стоимость передаваемого взамен актива нулевая, актив отражается в условной оценке, равной одному рублю	актива не может быть надежно оценена, то первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости определяется как балансовая стоимость переданного актива	справедливая стоимость передаваемого актива, если только справедливая стоимость получаемого актива не является более очевидной. При вышеназванных исключениях используется балансовая стоимость переданного актива
4. Поступление безвозмездно			Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости на дату признания	Специальные правила не приведены. Но такая операция соответствует определению необменной операции, при которой первоначальной стоимостью инвестиционной недвижимости является ее справедливая стоимость на дату приобретения. Если такая инвестиционная недвижимость не может быть оценена по справедливой стоимости, ее первоначальная стоимость определяется как условная оценка, равная одному рублю	Правила не представлены	Отдельные регламентации не приведены. Но поскольку такая операция отвечает определению необменной операции, представленному в МСФО ОС 9, то в указанном случае должна использоваться справедливая стоимость на дату приобретения инвестиционной недвижимости
5. Получение в качестве вклада в уставный капитал			Справедливая стоимость данных объектов	—	Регламентации отсутствуют	—
6. Выявление в результате инвентаризации			Регламентации не представлены	Отдельные регламентации отсутствуют. Но данная операция отвечает	Правила не представлены	Отдельные регламентации не приведены. Но поскольку такая операция

				определению необменной операции, при которой первоначальной стоимостью инвестиционной недвижимости признается ее справедливая стоимость на дату приобретения. Если такие активы не могут быть оценены по справедливой стоимости, они отражаются в условной оценке, равной одному рублю		отвечает определению необменной операции, то в указанном случае должна применяться справедливая стоимость на дату приобретения инвестиционной недвижимости
--	--	--	--	--	--	--

Таблица 3

Предлагаемый комплекс правил первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном бухгалтерском учете организаций всех сфер деятельности государственного (общественного) и негосударственного (необщественного) секторов

Варианты поступления инвестиционной недвижимости в организацию	Рекомендуемые правила формирования оценки при признании инвестиционной недвижимости в отечественном и международном учете организаций всех сфер деятельности государственного (общественного) и негосударственного (необщественного) секторов
1. Приобретение за плату	Сумма всех фактических затрат, непосредственно связанных с приобретением инвестиционной недвижимости
2. Создание собственными силами	Сумма всех фактических затрат, непосредственно связанных с созданием инвестиционной недвижимости
3. Получение в обмен на недежные активы	Справедливая стоимость переданного актива или справедливая стоимость полученного актива, если она представляется более очевидной. Если операция обмена лишена коммерческого содержания или справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости определяется как балансовая стоимость переданного актива. Также в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости должны включаться все затраты, непосредственно связанные с ее получением (например, затраты на оплату профессиональных юридических услуг, затраты на приведение объекта в состояние, пригодное для использования, и др.)
4. Поступление безвозмездно	Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости плюс все затраты, непосредственно связанные с ее поступлением
5. Получение в качестве вклада в уставный капитал	Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, а если ее нельзя определить – справедливая стоимость соответствующей доли в уставном капитале. Также в первоначальную стоимость инвестиционной недвижимости должны включаться все затраты, непосредственно связанные с ее получением
6. Выявление в результате инвентаризации	Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости плюс все затраты, непосредственно связанные с ее поступлением

российских стандартов негосударственного сектора как для финансовых, так и нефинансовых организаций также целесообразно включить федеральный стандарт, устанавливающий порядок расчета справедливой стоимости и разработанный на базе МСФО (IFRS) 13.

Анализируя современные проблемы первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, обратим внимание также на то, что поскольку выше мы рекомендовали отказаться от категорий обменных и необменных операций в

российском и международном стандартах государственного (общественного) сектора, правила формирования оценки при признании данных активов в указанных стандартах целесообразно, на наш взгляд, систематизировать в зависимости от конкретных вариантов поступления вышеуказанных активов в организацию.

В отношении отсутствующих регламентаций по определению первоначальной оценки инвестиционной недвижимости отметим следующее. Полагаем, что методология формирования ука-

занной стоимости в российском и международном учете различных секторов организаций разных сфер деятельности должна быть единой. Исходя из этого, предлагаем следующий комплекс правил первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в системах отечественных и международных стандартов (таблица 3).

Заключение

Таким образом, в статье исследованы основные современные проблемы первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном учете и обоснованы предложения по их решению, включающие комплекс рекомендаций в отношении совершенствования терминологического аппарата в области оценки при признании данных активов, а также определения первоначальной стоимости указанных активов, поступивших в организацию в различных случаях, для организаций всех сфер деятельности государственного (общественного) и негосударственного (необщественного) секторов. Представленные предложения будут способствовать совершенствованию правил первоначальной оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном бухгалтерском учете, повышению достоверности учетной и отчетной информации современных организаций.

Список литературы

1. Вахрушина М.А., Бородин О.А. Проблемы первоначальной оценки инвестиционной недвижимости: сравнительный анализ принципов МСФО и РПБУ // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 23. С. 2–12.
2. Кабанец Н.С., Одинцова Т.М. Инвестиционная недвижимость: сущность, особенности учета и оценки в российской практике и по МСФО // Экономика и управление: теория и практика. 2016. Т. 2. № 1. С. 63–71.
3. Крятова Л.А., Эзопова-Сорокина О.С. Особенности учета основных средств и инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями МСФО // Российский экономический интернет-журнал. 2017. № 2. С. 21.
4. Куликова Л.И. Признание и оценка инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40 // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 9. С. 2–7.
5. Kulikova L.I., Samitova A.R., Aletkin P.A. Investment property measurement at fair value in the financial statements // Mediterranean Journal of Social Sciences. 2015. Vol. 6. № 1. S3. P. 401–405.
6. Дружиловская Э.С. Инвестиционные активы как новый учетный объект и правила его оценки в российском и международном учете // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 39 (333). С. 15–29.
7. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики оценки инвестиционной недвижимости в российском и международном учете // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2014. № 4 (172). С. 2–10.
8. Пономарева С.В., Мерзлякова Н.А. Инструменты расчета, оценки и моделирования инвестиционного имущества промышленного предприятия в соответствии с международными стандартами // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2017. № 6–1 (49). С. 98–102.
9. Пономарева С.В., Мерзлякова Н.А. Оценка инвестиционного имущества промышленного предприятия в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. 2016. № 7–2 (19). С. 47–54.
10. Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 2–8.
11. Bandyopadhyay S.P., Chen C., Wolfe M. The predictive ability of investment property fair value adjustments under IFRS and the role of accounting conservatism // Advances in Accounting. Volume 38. September 2017. P. 1–14.
12. Chen K.C.W., Tang F. Post-IFRS revaluation adjustments and executive compensation // Contemporary Accounting Research. Volume 34. Issue 2. Summer 2017. P. 1210–1231.
13. Nurunnabi M. IFRS and Saudi accounting standards: A critical investigation // International Journal of Disclosure and Governance. Vol. 14. Issue 3. 1 August 2017. P. 191–206.
14. Sikalidis A., Leventis S. The impact of unrealized fair value adjustments on dividend policy // European Accounting Review. Vol. 26. Issue 2, 3. April 2017. P. 283–310.
15. Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства». Утвержден Приказом Минфина РФ № 257н от 31.12.2016.
16. Положение Банка России «О порядке бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, недвижимости, временно не используемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, в кредитных организациях» № 448-П от 22.12.2014.
17. Положение Банка России «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях» № 492-П от 22.09.2015.
18. Приказ Минфина РФ «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской

Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» № 217н от 28.12.2015.

19. Issued IFRS Standards. URL: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата обращения: 15.10.2017).

20. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas> (дата обращения: 15.10.2017).

21. 2017 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> (дата обращения: 15.10.2017).

CURRENT PROBLEMS OF MEASUREMENT AT RECOGNITION OF INVESTMENT PROPERTY IN RUSSIAN AND INTERNATIONAL ACCOUNTING

E.S. Druzhilovskaya

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod

The article examines some current problems of measurement at recognition of investment property in Russian and international accounting. The aim of this work is to identify the most urgent problems of accounting valuation of these objects in Russian and international accounting and to formulate proposals for solving these problems. The following methods were used in the article: analysis, synthesis, comparison, method of analogies, grouping method, systems approach, logical approach. The author presents a set of recommendations on improving the rules for the valuation of investment property in Russian and international accounting. They include some proposals regarding the valuation when recognizing fixed assets that have been received by the organization in various cases, for organizations of all spheres of activities of state (public) and private (nonpublic) sectors. The proposals are aimed at improving the rules for measurement at recognition of investment property in Russian and international accounting and contribute to the reliability of the information in their financial statements. The recommendations presented in the article can be used in the development and improvement of relevant regulatory documents on accounting, in practical work of accounts departments of organizations and in the educational process of higher educational institutions.

Keywords: measurement at recognition, measurement after recognition, investment property, Russian and international accounting.