

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

1. Инвестиционное имущество

– недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но:



- не для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях (не основное средство);
- не для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности (не запасы).

(В определении инвестиционного имущества указывается, что недвижимость должна находиться в собственности или по договору финансовой аренды. Однако в исключительных случаях актив, взятый по договору операционной аренды, также может быть учет как инвестиционное имущество. См. далее «3. Недвижимость в операционной аренде».)

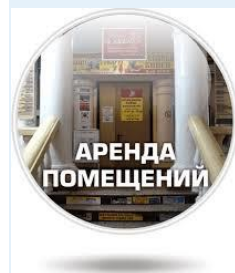
2. Примеры инвестиционного имущества



- земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;



- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено. (В случае, если предприятие не определило, будет ли оно использовать землю в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для продажи в краткосрочной перспективе, то считается, что земля предназначена для получения прироста стоимости капитала);



- здание, принадлежащее предприятию (или находящееся во владении предприятия по договору финансовой аренды) и предоставленное в операционную аренду;
- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в операционную аренду;



- недвижимость, строящаяся или реконструируемая для будущего использования в качестве инвестиционного имущества.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

3. Недвижимость в операционной аренде

Недвижимость, которой арендатор владеет по договору операционной аренды, может быть отражена в учете как инвестиционное имущество только при условии, что такая недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционного имущества и арендатор использует модель учета по справедливой стоимости.

Однако когда выбран такой вариант учета то, **вся** недвижимость (включая находящаяся во владении собственника или арендатора по договору финансовой аренды), классифицируемая как инвестиционное имущество, должна учитываться с использованием модели учета по справедливой стоимости.

Пример. Компания арендует землю у государства на срок 99 лет без передачи права собственности в конце срока аренды. Компания владеет зданием, который построен на данной земле. Срок полезного использования здания составляет 40 лет. Компания сдает здание (в качестве арендодателя) по договору операционной аренды третьей стороне.

В договоре аренды (между государством и компанией) нет положения о том, что компания должна вернуть землю со зданием в конце 99 года аренды.

По общему правилу, в этой ситуации, аренда земли должна быть учтена как операционная аренда. Согласно МСФО (IAS) 17 арендатор по договору операционной аренды не признает арендуемый актив и не признает соответствующее обязательство по аренде в своем отчете о финансовом положении. Однако согласно МСФО (IAS) 40 предприятие может выбрать порядок учета, по которому операционная аренда инвестиционного имущества будет учитываться так, как будто она является финансовой арендой при условии, что такая недвижимость отвечает определению инвестиционной собственности и предприятие выбрала модель справедливой стоимости для инвестиционной собственности.

Здание соответствует определению инвестиционного имущества и должно учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 40.



МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

4. Недвижимость смешанного пользования

В отдельных случаях часть объекта недвижимости может использоваться для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть – для производства или поставки товаров, оказания услуг или в административных целях.

В таких случаях учет будет зависеть от того, можно ли разделить эти части друг от друга.

Если такие части объекта **могут быть проданы независимо друг от друга** (или сданы в финансовую аренду)

- то предприятие учитывает эти части объекта по отдельности.

Если же части объекта **нельзя продать по отдельности**

- то объект классифицируется в качестве инвестиционного имущества только тогда, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.

Пример. Предприятию принадлежит здание, которое оно сдает в аренду по договору операционной аренды. Однако, административный и технический персонал здания занимает офисы в здании, площадь которых составляет менее 1% площади здания. Арендодатель классифицирует здание как инвестиционное имущество. Это недвижимость, предназначенная для получения арендной платы. Часть здания, занятая владельцем, является незначительной и поэтому может не приниматься во внимание.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

5. Дополнительные услуги

В некоторых случаях предприятие предоставляет дополнительные услуги арендаторам принадлежащей ему недвижимости.

Учет будет зависеть от объёма данных услуг в соглашении.

Если эти услуги составляют незначительную часть соглашения в целом

- то предприятие рассматривает такую недвижимость как инвестиционное имущество.

Пример. Собственник офисного здания предоставляет арендаторам, занимающим это здание, услуги по охране и текущей эксплуатации. Предприятие рассматривает такую недвижимость как инвестиционное имущество, так как эти услуги составляют незначительную часть соглашения в целом



Если эти услуги составляют значительную часть соглашения в целом

- то требуется профессиональное суждение: являются ли дополнительные услуги настолько существенными, что недвижимость не может быть классифицирована как инвестиционное имущество.

Пример. Предприятие имеет в собственности гостиницу и управляет ею, услуги, предоставляемые постояльцам, являются существенными для соглашения в целом. Следовательно, гостиница, управляемая владельцем, представляет собой не инвестиционное имущество, а недвижимость, занимаемую владельцем.



МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

6. Первоначальная оценка

Инвестиционное имущество первоначально должно оцениваться по фактическим затратам. В первоначальную оценку следует включать затраты по операции:

- цена покупки
- прямые затраты (профессиональные юридические услуги, налоги на передачу недвижимости)

При отсрочке оплаты за инвестиционное имущество фактические затраты определяются как эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между этой суммой и общей суммой оплаты признается в качестве расходов по процентам в течение срока отсрочки.

Первоначальная стоимость доли недвижимости, находящейся во владении предприятия по договору аренды и классифицируемой как инвестиционное имущество, определяется так же, как для финансовой аренды, т.е. актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей. Эквивалентная сумма должна признаваться как обязательство в соответствии с указанным пунктом.

Компания «Пик» арендует здание по договору операционной аренды у независимого третьего лица, и сдает это же здание в субаренду по договору операционной аренды различным компаниям. Прибыль поступает в результате взимания более высокой арендной платы со своих арендаторов, чем та, которую взимает владелец.

Предприятие классифицирует свою долю арендованного здания как инвестиционное имущество и после первоначального признания оценивает долю недвижимости по справедливой стоимости. (см. 3. Недвижимость в операционной аренде).

При первоначальном признании наименьшая из двух величин – справедливой стоимости доли недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей – составляла 10 000 долл.:

Дт Инвестиционное имущество 10 000 долл.

Кт Обязательства по финансовой аренде 10 000 долл.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

7. Последующая оценка

Предприятие должно выбрать в качестве учетной политики или модель учета по справедливой стоимости, или модель учета по фактическим затратам, и применять эту политику ко всем объектам инвестиционного имущества. *(Обратите внимание, что для других долгосрочных активов (ОС и НМА) компания может применять к разным классам активов разные учетные модели.)*

В исключительных случаях компания применяет разные модели для разных объектов инвестиционного имущества. А именно:

Компания может выбрать либо модель учета по справедливой стоимости или по фактическим затратам - для тех объектов инвестиционной недвижимости, **которые являются обеспечением по обязательствами, которое приносит доход, напрямую связанный со справедливой стоимостью** или доходностью определенных активов, включающих это инвестиционное имущество.

Компания приобрела три объекта недвижимости и передала их в аренду. Три объекта будут классифицироваться как инвестиционная недвижимость. Также компания выпустила долговые обязательства, выплаты по которым находятся в прямой зависимости от изменения справедливой стоимости и арендного дохода первого объекта.

В такой ситуации компания имеет право первый объект недвижимости оценивать по себестоимости, а для двух оставшихся объектов выбрать модель учета по справедливой стоимости или наоборот.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

модель учета по фактическим затратам

После первоначального признания предприятие, которое выбирает модель учета по фактическим затратам, должно оценивать все объекты инвестиционного имущества

- ✓ в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 для этой модели;
- ✓ в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 5, если объекты классифицированы в предназначенные для продажи.

модель учета по справедливой стоимости

После первоначального признания предприятие, выбравшее модель учета по справедливой стоимости, оценивает все объекты инвестиционного имущества по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость.

Невозможно оценить справедливую стоимость в следующих случаях:

- рынок для сопоставимого имущества является неактивным
- и
- отсутствуют альтернативные надежные оценки справедливой стоимости

Если инвестиционное имущество находится в процессе строительства и справедливую стоимость невозможно оценить до момента завершения строительства, то инвестиционное имущество оценивается по себестоимости пока справедливая стоимость не станет надежно оцениваемой или пока строительство не будет завершено.



Доход/убыток от изменения СС признается в составе прибыли или убытка за тот период, в котором они возникли. —————> **PL**

(Обратите внимание, на разный учет при переоценке других долгосрочных активов (ОС и НМА). Переоценка ОС и НМА отражается через капитал (ПСД).)

Инвестиционное имущество по справедливой стоимости **не амортизируется.**

В случае, если ранее предприятие оценивало объект инвестиционного имущества по справедливой стоимости, ему следует продолжать оценивать данный объект по справедливой стоимости вплоть до его выбытия, даже если сопоставимые рыночные операции станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

В начале года компания приобрела здание с целью инвестирования. Сумма, уплаченная за здание, составила 100 000 \$, расходы по оформлению недвижимости составили 1 000 \$. Амортизируемая величина равна 20 000 \$. Здание имеет срок полезного использования 50 лет. Справедливая стоимость здания равна на конец отчетного года 115 000 \$.

модель учета по фактическим затратам

модель учета по справедливой стоимости

на дату приобретения:

Признать стоимость и прямые расходы

Дт Инв.нед-ть 101 000 \$

Кт Ден.ср-ва 101 000 \$

Признать стоимость и прямые расходы

Дт Инв.нед-ть 101 000 \$

Кт Ден.ср-ва 101 000 \$

на отчетную дату:

Начислить амортизацию:

$20\,000 : 50 \text{ лет} = 400\$$

Дт Амортизация 400\$

Кт Инв.нед-ть 400 \$

Признать переоценку до СС в ОПУ

$115\,000 - 101\,000 = 14\,000\$$

Дт Инв.нед-ть 14 000 \$

Кт Прибыль от изм.СС 14 000 \$

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

8. Реклассификация

Если предприятие использует модель учета по фактическим затратам, то перевод объектов между категориями инвестиционного имущества, недвижимости, занимаемой владельцем, и запасов не приводит к изменению балансовой стоимости переводимых объектов.

Если предприятие использует модель справедливой стоимости:

При переводе объекта из инвестиционного имущества в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, или запасов, в качестве предполагаемых фактических затрат на данный должна выступать его справедливая стоимость на дату изменения его предназначения.

При переводе недвижимости, занимаемая владельцем, в категорию инвестиционного имущества разница между балансовой стоимостью недвижимости по МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью учитывается так же, как переоценка в соответствии с МСФО (IAS) 16.



При увеличении балансовой стоимости ОС сначала восстанавливается сумма уменьшения стоимости от переоценки того же ОС, ранее признанная в составе убытка, остальная часть прироста стоимости от переоценки относится на капитал

При уменьшении балансовой стоимости ОС сначала списывается накопленный прирост от переоценки того же ОС, ранее признанный в составе капитала, остальная часть убытка от обесценения относится на убытки

При переводе объекта из запасов в категорию инвестиционного имущества разница между справедливой стоимостью недвижимости на дату перевода и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка.

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

Реклассификация	Момент реклассификации	Модель учета инвестиционного имущества	Оценка	Эффект на прибыль, капитал	Пример
ИИ ↓ НЗВ	Начало использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой владельцем	ИИ по справ.ст-ти	БС ОС = СС ИИ на дату перевода	на ОСД (прибыль/убыток)	Дт ОС 110\$ Кт ИИ 100\$ Кт Прибыль 10\$
		ИИ по факт. затратам	БС ОС = БС ИИ	Нет эффекта	Дт ОС 100\$ Кт ИИ 100\$
ИИ ↓ Запасы	Начало реконструкции в целях продажи	ИИ по справ.ст-ти	БС запасов = СС ИИ на дату перевода	на ОСД (прибыль/убыток)	Дт Запасы 110\$ Кт ИИ 100\$ Кт Прибыль 10\$
		ИИ по факт. затратам	БС запасов = БС ИС	Нет эффекта	Дт Запасы 100\$ Кт ИИ 100\$
ИИ ↑ НЗВ	Окончание периода, в течение которого владелец занимает собственность	ИИ по справ.ст-ти	БС ИИ = СС ИИ на дату перевода	на ПСД (резерв переоценки)	Дт ИИ 110\$ Кт ОС 100\$ Кт Резерв переоценки 10\$
		ИИ по факт. затратам	БС ИИ = БС ОС	Нет эффекта	Дт ОС 100\$ Кт ИС 100\$
ИИ ↑ Запасы	Начало операционной аренды	ИИ по справ.ст-ти	БС ИИ = СС ИИ на дату перевода	на ОСД (прибыль/убыток)	Дт ИС 110\$ Кт Запасы 100\$ Кт Прибыль 10\$
		ИИ по факт. затратам	БС ИИ = БС запасов	Нет эффекта	Дт ИС 100\$ Кт Запасы 100\$

Сокращения:

БС - Балансовая стоимость

ИИ – инвестиционное имущество

НЗВ – недвижимость занимаемая владельцем

МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»

9. Прекращение признания

- при выбытии, изъятии из эксплуатации
- если более не ожидается экономических выгод от их использования

10. Раскрытие информации

Предприятие должно раскрывать:

- ✓ модель учета (по справедливой стоимости или по фактическим затратам)
- ✓ признанные в составе прибыли или убытка суммы:
 - арендного дохода от инвестиционного имущества
 - прямых операционных расходов (на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к ИИ, *приносящему* арендный доход в течение периода
 - прямых операционных расходов (на ремонт и текущее обслуживание), относящихся к ИИ, *не приносящему* арендный доход в течение периода
 - накопленного изменения справедливой стоимости, признанного в прибыли или убытке при продаже инвестиционного имущества из фонда активов, в котором используется модель учета по фактическим затратам, в фонд, в котором используется модель учета по справедливой стоимости
- ✓ сверку балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и конец периода

