



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 40 Инвестиционни ИМОТИ



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

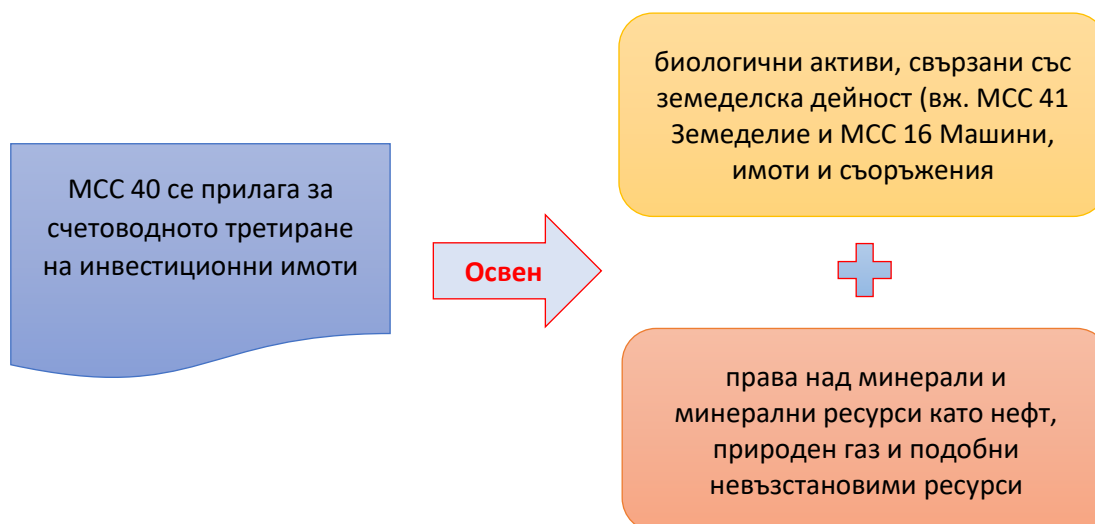
© Copyright 2021, Istanbul University

Международен счетоводен стандарт (МСС) 40 Инвестиционни имоти

ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Предприятията прилагат МСС 40 Инвестиционни имоти за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти с изключение на биологични активи, свързани със земеделска дейност и права над минерали и минерални ресурси като нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси (вж. Фигура 1) (МСС 40.4).

Фигура 1. Обхват на МСС 40



Разграничаването между инвестиционен имот и използван от собственика имот е от ключово значение за прилагането на МСС 40 (Фигура 2). Съгласно МСС 40.5 инвестиционен имот е имотът (земята или сградата или части от сграда, или и двете), държан (от собственика или от лизингополучателя като актив с право на ползване) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, или и за двете, отколкото за (а) използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или (б) продажба в рамките на обичайната икономическа дейност. Използван от собственика имот е имотът, държан (от собственика или от лизингополучателя като актив с право на ползване) за използване при производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели.

Фигура 2. Инвестиционен имот или използван от собственика имот (МСС 40.7)

Инвестиционен имот	Използван от собственика имот
<ul style="list-style-type: none">• държан за приходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, или и за двете;• генерира парични потоци в голяма степен независимо от другите активи, притежавани от предприятието.	<ul style="list-style-type: none">• държан за използване при производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели;• генерира парични потоци, които се отнасят не само към имота, но и към други активи използвани в процеса на производство и доставка.

Например, като се има предвид понятията, дефинирани по-горе, ние анализираме и определяме правилната класификация на следните активи:

Имоти	Класификация	Приложим стандарт
Земя или сграда, държана за отдаване под наем или наета по оперативен лизинг	Инвестиционен имот	МСС 40
Сграда, държана от предприятие за извършване на основна дейност	Използван от собственика имот	МСС 16
Сграда, придобита изключително за подобряване и последваща продажба в рамките на обичайния бизнес цикъл	Материален запас / стока	МСС 2
Земя или сграда, държана за дългосрочно увеличаване стойността на капитала	Инвестиционен имот	МСС 40
Сграда, изградена за отдаване под наем или увеличаване стойността на капитала	Инвестиционен имот	МСС 40
Сграда, изградена за бъдеща продажба в рамките на обичайната дейност	Материален запас / Готова продукция	МСС 2
Сграда, обитавана от служителите на предприятието	Използван от собственика имот	МСС 16
Земя, държана за понастоящем неопределена бъдеща употреба (такъв имот се счита за държан за увеличаване стойността на капитала)	Инвестиционен имот	МСС 40

Да вземем например предприятие, което управлява следните активи: имот, предназначен за продажба в обичайния ход на дейността, имот, който се изгражда за продажбата му на клиент, имот, който се използва в нормалния оперативен цикъл на бизнеса, и имот, притежаван и отдаден под наем на трети лица. Кои от тези активи ще бъдат класифицирани като инвестиционни имоти? Само последният актив (собствен и отдаден под наем на трети страни) ще бъде класифициран като инвестиционен имот.

ПРИЗНАВАНЕ

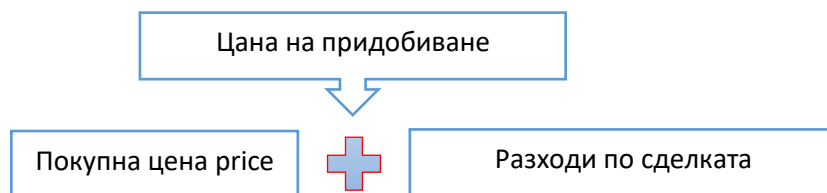
В съответствие с общите критерии за признаване на активи, даден инвестиционен имот се признава като актив, когато и само когато: (а) е вероятно бъдещите икономически ползи, приписвани на инвестиционния имот, да се получат от предприятието; и (б) цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно (МСС 40.16).

ОЦЕНЯВАНЕ

1. Първоначална оценка

Притежаваният инвестиционен имот се оценява първоначално по неговата цена на придобиване с включени разходи по сделката. Следователно, цената на придобития инвестиционен имот се определя по алгоритъма, показан на Фигура 3.

Фигура 3. Първоначална оценка на инвестиционен имот



Пряко свързани с придобиването са всички разходи, които са направени за привеждане на имота в състояние, необходимо, за да може да функционира по начина, предвиден от ръководството, като професионални хонорари за правни услуги, данъци за прехвърляне на собственост и други разходи по сделката.

Например, предприятие закупува парче земя за 50 000 BE с цел да го отдаде като паркинг на местен хипермаркет. Договорът се изготвя при нотариус срещу такса 5% от цената на земята. Прехвърлянето на собствеността включва и невъзстановими данъци, платени на държавните органи в размер на 10% от сумата на сделката. В този случай първоначалната стойност, по която земята ще бъде призната от предприятието като инвестиционен имот, се изчислява както следва:

$$\begin{aligned} \text{Цена на инвестиционния имот} &= \text{Покупна цена} + \text{Нотариална такса} + \text{Невъзстановими данъци} = \\ &= 50\,000 \text{ BE} + 5\% \times 50\,000 \text{ BE} + 10\% \times 50\,000 \text{ BE} = 57\,500 \text{ BE}. \end{aligned}$$

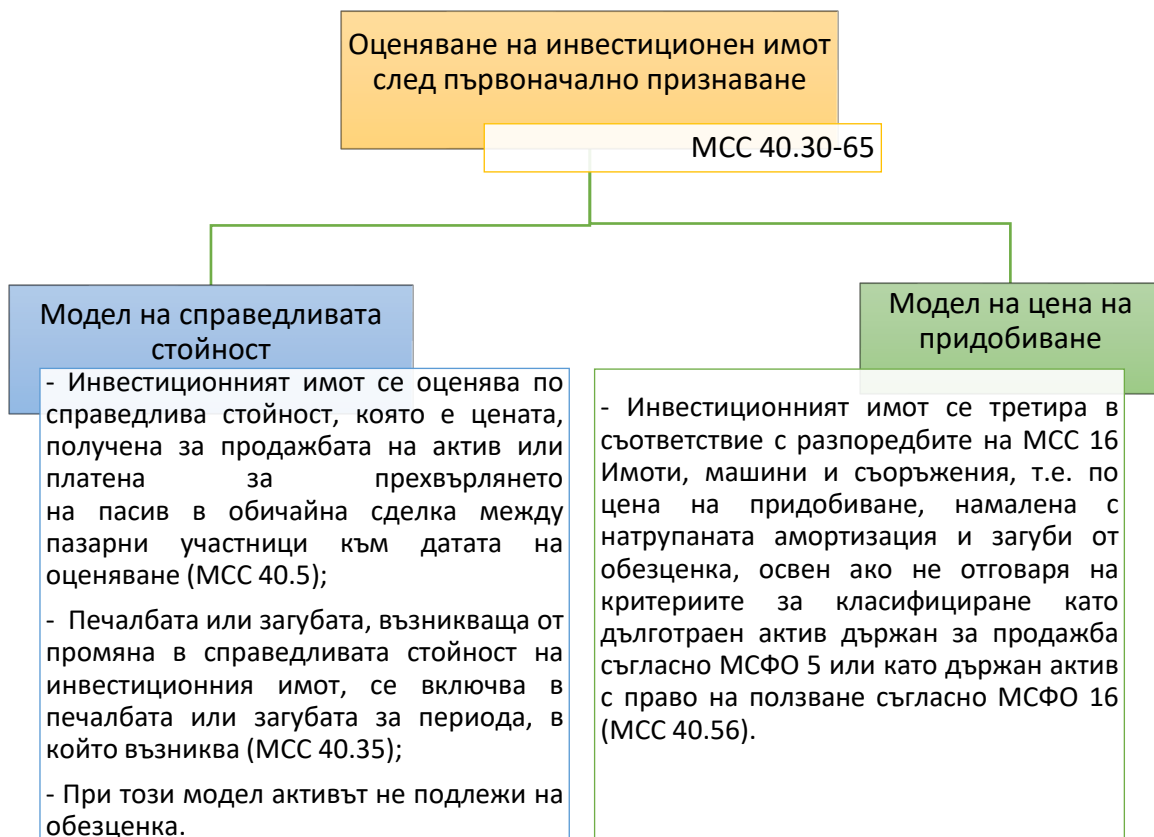
Цената на придобиване на инвестиционния имот не се увеличава с първоначалните разходи, необичайно големи количества брак или първоначалните оперативни загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост (МСС 40.23).

2. Последващо оценяване след първоначално признаване

Съгласно МСС 40, предприятието избира или модела на справедливата стойност или модела на цената на придобиване като своя счетоводна политика, която съответства най-точно на икономическите обстоятелства, и прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти (МСС 40.30).

Счетоводното отчитане и процедури при двата модела са обобщени на Фигура 4.

Фигура 4. Последващо оценяване на инвестиционен имот след първоначално признаване



Пример: Tropical Sights Ltd. закупува за 100 000 BE актив, който класифицира като инвестиционен имот на 01.02.2020 г. Tropical Sights определя справедливата стойност на актива на 150 000 BE на 31.12.2020 г. и на 80 000 BE на 31.12.2021 г. Как тези промени в справедливата стойност на актива ще бъдат представени във финансовите отчети на предприятието, ако предприятието отчита своите инвестиционни имоти по справедлива стойност в съответствие с МСС 40? Тези промени ще бъдат отчетени в печалбата или загубата за съответната година, като корекции на стойността в резултат на оценка по справедлива стойност на инвестиционния имот. По-конкретно, Tropical Sights ще признае печалба от 50 000 BE от оценката на тези инвестиции на 31.12.2020 г. и загуба от 70 000 BE от оценката по справедлива стойност на инвестиционния имот на 31.12.2021 г.

Да разгледаме и случая с фирма Hook Ltd., която закупува инвестиционен имот за 200 000 BE на 15.01.20X1 г. На 31.12.20X1 г. фирмата определя справедливата стойност на инвестиционния имот в размер на 225 000 BE. В съответствие с МСС 40, знаейки, че за оценяване на актива ще използва модела на справедливата стойност, Hook Ltd. ще признае на 31.12.20X1 г. печалба в резултат на промяната в справедливата стойност и ще регистрира тази промяна, както следва:

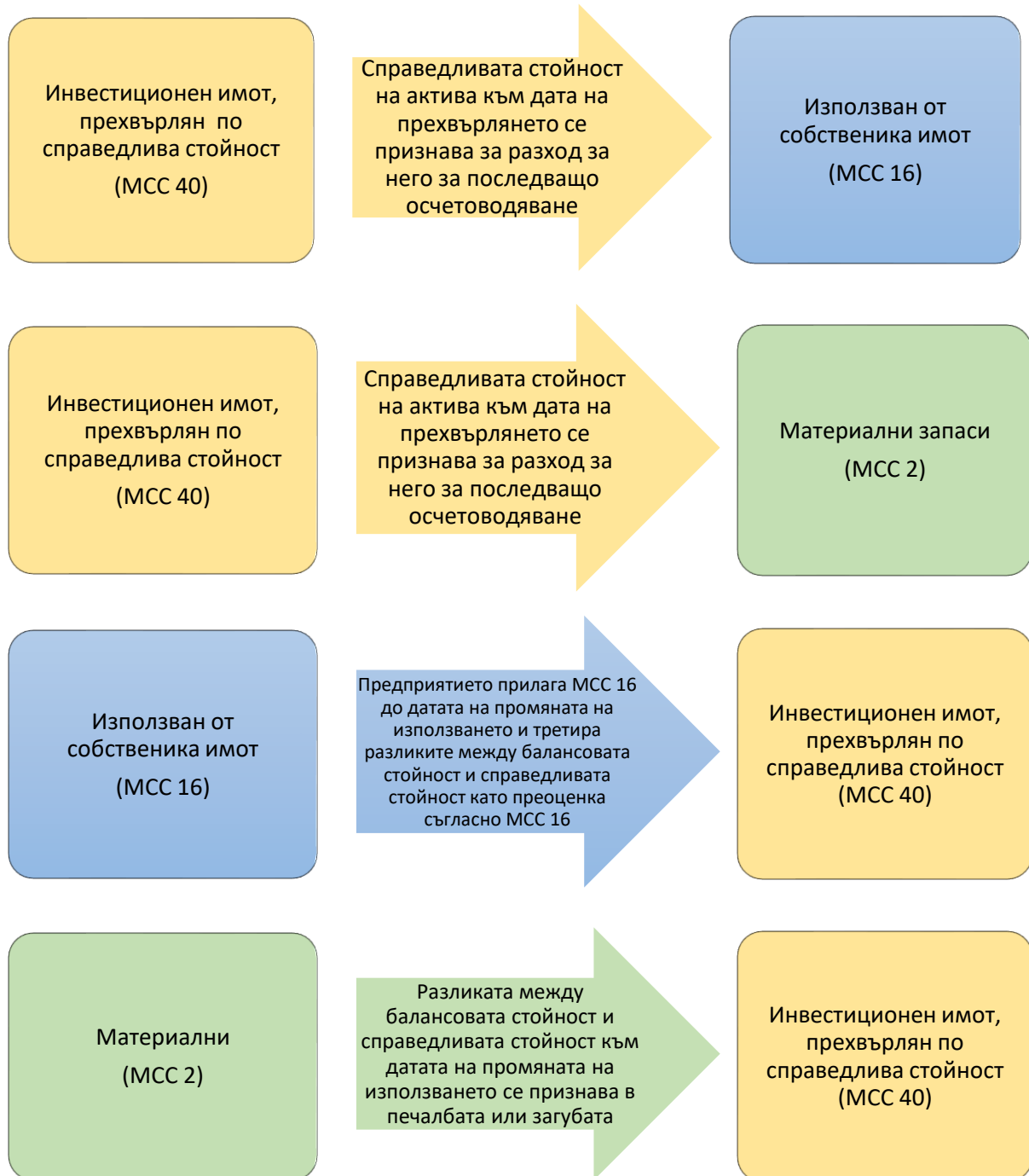
Dr. Инвестиционен имот 25 000

Cr. Печалба от оценка по справедлива стойност на инвестиционен имот 25 000 BE

3. Прехвърляния от или към инвестиционен имот

В съответствие с МСС 40, предприятието прехвърля имот от или към инвестиционен имот само ако възникне промяна в използването. Промяна в използването на имот възниква, когато имотът отговаря или престане да отговаря на определението за инвестиционен имот и има доказателства за промяна в използването (МСС 40.57) (вж. Фигура 5).

Фигура 5. Прехвърляния от или към инвестиционен имот



Пример: Към 31.12.2019 г. фирма Cleaning Services Ltd. притежава сграда, която се използва за административни цели на предприятието. Цената на сградата е 175 000 BE, а до момента е начислена амортизация в размер на 25 000 BE. На същата дата ръководството на предприятието

решава да наеме сградата, като нейната справедлива стойност е определена на 180 000 BE. На 31.12.2021 г. справедливата стойност на актива е 160 000 BE. Как ще бъдат отразени тези промени във финансовите отчети на предприятието?

Към датата на прехвърлянето (31.12.2019 г.) разликата между балансовата стойност на актива, установена в съответствие с МСС 16 (150 000 BE) и неговата справедлива стойност (180 000 BE) се третира като преоценка (признава се резерв от преоценка от 30 000 BE). След това се прилагат принципите на МСС 40 и активът първоначално се признава на стойност 180 000 BE. Ако Cleaning Services Ltd. използва модела на справедливата стойност съгласно МСС 40, на 31.12.2021 г. в отчета за финансовото състояние се признава инвестиционен имот на стойност 160 000 BE, а в отчета за печалбата или загубата се признава загуба от 20 000 BE от преоценка по справедлива стойност на инвестиционния имот.

Нека разгледаме и казуса с фирма General Rentals Ltd., която притежава инвестиционен имот (офис сграда), който е отдаден под наем на трета страна. На 31.12.20X2 г. управителите на General Rentals Ltd. решават да започнат да използват тази сграда за административни цели. Справедливата стойност на сградата към 31.12.20X1 г. се оценява на 22 000 BE и на 22 500 BE към 31.12.20X2 г. Балансовата стойност на инвестиционния имот на 31.12.20X1 г. е 20 000 BE. Към датата на промяна на предназначението прогнозният полезен живот на сградата е 20 години.

Въз основа на предоставената информация, предприятието ще приложи счетоводното третиране за инвестиционни имоти, оценени по справедлива стойност за финансови години 20X1 до 20X2 съгласно МСС 40. На 31.12.20X2 сградата ще бъде прекласифицирана от инвестиционен имот към имот, използван от собственика - сгради, използвани от предприятието (промяна от МСС 40 на МСС 16). Считано от 01.01.20X3 г. сградата ще се държи за собствена употреба на предприятието и ще се оценява по цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните корекции за обезценка съгласно МСС 16 Имоти, машини, съоръжения.

Следователно, във финансовите отчети на General Rentals Ltd. ще бъде отразено следното:

На 31.12.20X1 г. – Оценка по справедлива стойност на инвестиционен имот в размер на 22 000 BE (съгласно МСС 40)

Тъй като балансовата стойност на актива е 20 000 BE, а справедливата му стойност е 22 000 BE, стойността на актива трябва да се увеличи с 2 000 BE. Предприятието записва:

Dr. Инвестиционен имот 2 000

Cr. Печалба от оценка по справедлива стойност на инвестиционен имот 2 000

На 31.12.20X2 г. – Прекласифициране на инвестиционния имот в ползван от собственика имот (преминаване от МСС 40 към МСС 16). Съгласно МСС 40 справедливата стойност на сградата към датата на промяната в предназначението е предполагаемата стойност на имота според новата му класификация. Като такава, предполагаемата цена на ползвания от собственика имот е 22 500 BE (новата справедлива стойност). Тъй като балансовата стойност на актива преди прехвърлянето е била 22 000 BE (предишна справедлива стойност), предприятието трябва допълнително да увеличи стойността на актива с 500 BE и след това да прехвърли актива в собственост съгласно МСС 16. Следователно записът в счетоводния журнал ще бъде:

Dr. Сгради 22 500

Cr. Инвестиционен имот 22 000

Cr. Печалба от оценка по справедлива стойност на инвестиционен имот 500

На 31.12.20X3 г. предприятието признава годишната амортизация на сградата за една година използване, съгласно МСС 16. Годишната амортизация на сградата = Балансова сума / Полезен живот = 22 500 BE / 20 години = 1 125 BE.

Dr. Разходи за амортизация 1 125

Cr. Натрупана амортизация на сгради 1 125

ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ АКТИВА

Инвестиционен имот се отписва (изважда се от отчета за финансовото състояние) при освобождаването или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождаване (МСС 40.66).

Печалби или загуби, произтичащи от изваждане от употреба или освобождаване от инвестиционен имот, се определят като разликата между нетните постъпления от освобождаването и балансовата сума на актива и се признават в печалбата или загубата (освен ако МСФО 16 не изисква друго за продажба с обратен лизинг) в периода на изваждането от употреба или освобождаването (МСС 40.69).

Нека разгледаме случая на предприятие, което на 31.12.2021 г. притежава гараж за отдаване под наем. Активът съответно е класифициран като инвестиционен имот съгласно МСС 40 и е оценен по справедлива стойност в размер на 20 000 BE. На 25.01.2022 г. дружеството решава да изтегли имота от употреба, тъй като договорът с наемателя е прекратен на тази дата и гаражът не може да се използва повече. Следователно предприятието ще запише освобождаването от гаража, както следва:

Dr. Разходи за освобождаване от инвестиционен имот 20 000

Cr. Инвестиционен имот 20 000

ОПОВЕСТЯВАНЕ

МСС 40 съдържа няколко изисквания за оповестяването на инвестиционни имоти, обобщени на Фигура 6.

Фигура 6. Изисквания за оповестяване на инвестиционни имоти

По модела на справедливата стойност и модела на цената на придобиване (МСС 40.74-75)	По модела на справедливата стойност (МСС 40.76-78)	По модела на цената на придобиване (МСС 40.79)
<ul style="list-style-type: none">• дали се прилага модела на справедливата стойност или модела на цената на придобиване;• критериите, които предприятието използва, за да разграничи инвестиционен имот от ползван от собственика имот и от имот, държан за продажба в обичайната дейност;• дали справедливата стойност е оценена от независим оценител;• сумите, включени в отчета за доходите за дохода от наеми, преки оперативни разходи и преки оперативни разходи, възникващи от инвестиционния имот.	<ul style="list-style-type: none">• В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф (МСС 40.75):• равнение между балансовите суми на инвестиционния имот към началото и края на периода	<ul style="list-style-type: none">• В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф (МСС 40.75): използваните методи на амортизация;• полезния живот или използваните амортизационни норми;• брутната балансова сума и натрупаните амортизации в началото и в края на периода;• равнение на балансовата сума на инвестиционен имот в началото и в края на периода;• справедливата стойност на инвестиционния имот.

ПРИМЕР

Фирма Green Developers Co. се занимава с покупка и препродажба на сгради. На 31.12.20X1 г. балансовата стойност на притежаваните сгради е 3 000 000 BE, а тяхната нетна реализируема стойност е 2 800 000 BE. На 01.07.20X2 г. ръководството на Green Developers Co. решава да не продава половината от притежаваните сгради и вместо това да ги използва за отдаване под наем. Справедливата стойност на прекласифицираните сгради към датата на промяната на употребата е 1 750 000 BE и 1 600 000 BE към 31.12.20X2 г.

Анализирайте всички събития, свързани с тези сгради за 20X1 и 20X2 г. и определете въздействието на тези събития върху финансовите отчети на предприятието.

Решение

Тъй като основната сфера на дейност на предприятието е покупка и препродажба на сгради, счетоводното третиране, използвано за тяхното счетоводно отчитане, се основава на МСС 2 Материални запаси, тъй като те се класифицират като стоки. Следователно Green Developers Co. ще прилага третиране, приложими към материални запаси съгласно МСС 2 преди датата на промяна на употребата, и третиране съгласно МСС 40 за сградите, които са прекласифицирани в инвестиционни имоти след промяната на употребата.

- 1) На 31.12.20X1 г. Признаване материални запаси (сгради) в отчета за финансовото състояние (съгласно МСС 2)

Стоките се признават към 31.12.20X1 г. в отчета за финансовото състояние по по-ниската от тяхната балансова стойност (3 000 000 BE) и нетна реализируема стойност (2 800 000 BE), която е 2 800 000 CU. Тъй като тяхната балансова стойност превишава тяхната нетна реализируема стойност, материалните запаси се обезценяват с 200 000 BE.

Dr. Отписване на разходи за материални запаси 200 000
 Cr. Освобождаване от материални запаси 200 000

- 2) На 01.07.20X2 г. половината от материалните запаси (MCC 2) се прехвърлят към инвестиционни имоти (MCC 40).

Тези прекласифицирани сгради се отчитат като инвестиционни имоти, признати по справедлива стойност от 1 750 000 BE. В същото време материалните запасите намаляват наполовина себестойността си, т.е. намаляват с 1 500 000 BE. Разликата представлява печалба от оценка по справедлива стойност на инвестиционен имот на 250 000 BE.

Dr. Инвестиционен имот 1 750 000
 Cr. Стоки 1 500 000
 Cr. Печалба от оценка по справедлива стойност на инвестиционен имот 250 000

- 3) На 01.07.20X2 г. ½ от признаваната дотогава корекция за обезценка вече не е оправдана поради прехвърлянето към инвестиционни имоти и следователно се възстановява сумата от 200 000 BE / 2 = 100 000 BE

Dr. Отписване на стоки 100 000
 Cr. Възстановяване на отписани стоки 100 000

- 4) На 31.12.20X2 г. се извършва оценка на инвестиционните имоти по справедлива стойност (MCC 40)

Балансова стойност1 750 000 BE
Справедлива стойност1 600 000 BE
 → Намаляване на стойността на актива с 150 000 BE

Dr. Загуба от оценяване на инвестиционен актив по справедлива стойност 150 000
 Cr. Инвестиционен имот 150 000

По отношение на оповестяването във финансовите отчети на предприятието, въздействието на тези събития е следното (извадка от финансови отчети само за засегнатите позиции):

- За финансовата 20X1 г.

Отчет за финансовото състояние към 31.12.20X1 г.

Позиция	Сума (BE)
Текущи	
<i>Материални запаси</i>	
Стоки ^(*)	2 800 000
[...]	

^{*)} Стоките се оповестяват по балансова стойност = цена на придобиване – разходи за обезценка = 3 000 000 – 200 000 = 2 800 000 BE

Отчет за печалбата или загубата към 31.12.20X1 г.

Позиция	Сума (ВЕ)
[...]	
Разходи	
Разходи за освобождаване на материални запаси	200 000
[...]	

- За финансовата 20X2 г.

Отчет за финансовото състояние към 31.12.20X2 г.

Позиция	Сума (ВЕ)
Текущи активи	
<i>Материални запаси</i>	
Стоки ^(*)	1 400 000
[...]	
Нетекущи активи	
[...]	
<i>Имоти, машини, съоръжения</i>	
Инвестиционни имоти ^(**)	1 600 000
[...]	

^{*)} Стоките се оповестяват по балансова стойност = цена на придобиване – разходи за обезценка = 1 500 000 – 100 000 = 1 400 000 ВЕ (само половината сгради са класифицирани като стоки през 20X2 г.)

^{**)} Инвестиционните имоти са оценени по справедлива стойност съгласно МСС 40.

Отчет за печалбата или загубата към 31.12.20X1 г.

Позиция	Сума (ВЕ)
Приходи	
Възстановяване на отписани материални запаси	100 000
Печалба от оценяване на инвестиционни имоти по справедлива стойност	250 000
[...]	
Разходи	
Загуба от оценяване на инвестиционни имоти по справедлива стойност	150 000
[...]	