



# КАЗАХСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМ. АЛЬ-ФАРАБИ

## Высшая школа экономики и бизнеса



## Финансовый учет 2

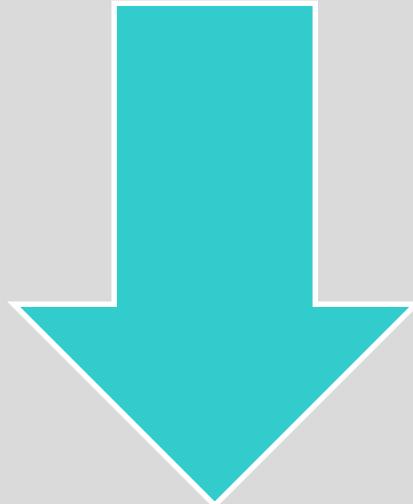
Султанова Б.Б.  
к.э.н., ассоциированный профессор

# **Лекция3. Учет инвестиционного имущества**

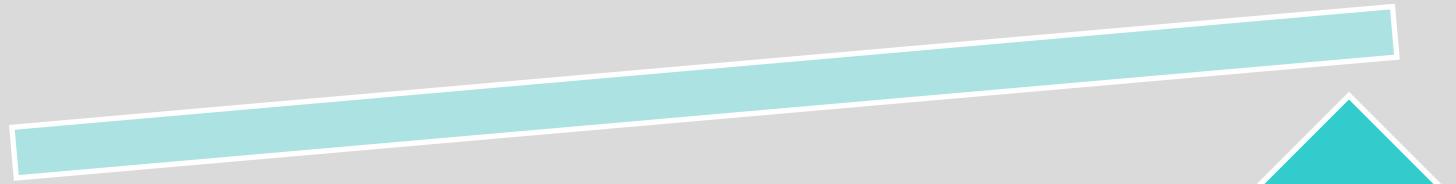
## **Основные вопросы**

1. Понятие инвестиционного имущества
2. Признание и оценка инвестиционного имущества
3. Переклассификация активов в категорию и из категории инвестиционной собственности
4. Выбытие инвестиционной собственности

# УЧЕТ ИНВЕСТИЦИОННОГО ИМУЩЕСТВА



**Инвестиционное имущество – это (земля или здания, или часть здания, или и то и другое), которая держится (собственником или арендатором на условиях финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости или для того и другого, но не для:**



**Использования в процессе производства или предоставления товаров или услуг, или административных целей;**

**Продажи в течение обычной хозяйственной деятельности**

# Примеры объектов инвестиционной недвижимости:



Земля, предназначенная для получения прироста стоимости 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



Здание, принадлежащее компании (или находящееся во владении компании по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по договору операционной аренды;

Здание , не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в операционную аренду



Объект незавершенного строительства или находящийся в стадии реконструкции, который предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной недвижимости

## 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 при выборе такого варианта учета вся недвижимость классифицируется как инвестиционное имущество, должна учитываться с использованием модели учета по справедливой стоимости.

## Недвижимость смешанного пользования

В отдельных случаях часть объекта недвижимости может использоваться для получения арендной платы или пророста стоимости капитала, а другая часть для производства или поставки товаров, оказания услуг или административных целях. В таких случаях учет будет зависеть от того, можно ли отделить эти части друг от друга.

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

Компания учитывает эти части объекта по отдельности

Если часть объекта нельзя продать по отдельности

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

## **Дополнительные услуги.**

В некоторых случаях компания представляет дополнительные услуги арендаторам принадлежащей ему недвижимости.

Учет будет зависеть от объема данных услуг в соглашении.

Если эти услуги  
составляют  
незначительную часть  
соглашения в целом

компания  
рассматривает такую  
недвижимость как  
инвестиционное  
имущество

Если эти услуги составляют  
значительную часть соглашения в  
целом

Требуется профессиональное  
суждение: является ли  
дополнительные услуги настолько  
существенными, что  
недвижимость не может быть  
классифицирована как  
инвестиционное имущество

# Первоначальная оценка

- Объект инвестиционной недвижимости должен вначале оцениваться по фактическим затратам, при этом необходимо включать затраты по сделке.
- В первоначальную оценку приобретенной инвестиционной недвижимости входят :
  - **стоимость приобретения (сумма затрат или справедливая стоимость)**
  - **прямые затраты:**
    - ❖ налоги на передачу прав собственности
    - ❖ стоимость профессиональных услуг

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

Первоначальная стоимость доли недвижимости, находящиеся во владении организации по договору аренды и классифицируемый как **инвестиционное имущество**, определяется так же как для финансовой аренды, то есть актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: Справедливой стоимости недвижимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей.

Эквивалентная сумма должна признаваться как обязательство.

**Дт Инвестиционного имущества**

**Кт Обязательство по финансовой аренде**

# Учет инвестиционного имущества

Признание

Инвестиции в недвижимость должны признаваться как актив, когда

Актив



Критерий 2

имеет стоимость или оценку, которую можно надежно измерить



Критерий 1

существует вероятность притока экономической выгоды компании

## Последующая оценка

Компания должна выбрать одну из двух моделей либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по первоначальной стоимости приобретения и применять эту политику ко всем объектам инвестиционного имущества.

В исключительных случаях организация применяет разные модели для разных объектов инвестиционного имущества. Для тех объектов инвестиционной нежвижимости, которые являются обеспечением по обязательствам, которое приносит доход , напрямую связанный со справедливой стоимостью или доходностью определенных активов, включающих это инвестиционное имущество, организация может выбрать модель учета по справедливой стоимости, либо модель фактическим затратам.

## **Модели последующей оценки**

### **Модель учета по справедливой стоимости**

Справедливая стоимость оценивается на каждую отчетную дату

Изменение в стоимости признается в отчете о прибылях и убытках отчетного периода

### **Модель учета по себестоимости**

Себестоимость минус накопленная амортизация и убытки от обесценения



**ОСНОВНОЕ ПРАВИЛО:** последующие затраты должны быть признаны как расход за период, в котором они были понесены

**ИСКЛЮЧЕНИЕ:** последующие затраты увеличивают балансовую стоимость инвестиции в недвижимость, только тогда, когда существует вероятность того, что в будущем можно получить экономические выгоды сверх нормативных показателей, рассчитанных для имеющихся объектов инвестиций (аналогично основным средствам ).

## Модель учета по первоначальной стоимости

После первоначального признания организация , выбравшая модель учета по первоначальной стоимости приобретения, должна отражать все объекты инвестиционной недвижимости, используя аналогичную модель учета:

- В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 “Основные средства”, т.е. по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения активов;
- В соответствии с требованиями МСФО (IFRS)5, если объекты классифицированы в предназначенные для продажи.

## **Модель учета по справедливой стоимости**

После первоначального признания компания, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, отражает все объекты инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, случаев, когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость.

Невозможно оценить справедливую стоимость в следующих случаях:

рынок для сопоставимого имущества является неактивным

отсутствует альтернативные надежные оценки справедливой стоимости

**Инвестиционное имущество по справедливой стоимости не амортизируется**

Справедливая стоимость применяется вплоть до его выбытия, даже если сопоставимые рыночные операции станут менее частными или рыночные цены станут менее доступными.

Пример. В начале года компания приобрела здание с целью инвестирования. Сумма , уплаченная за здание, составила 100 000 усл.ед, расходы по оформлению недвижимости составили 1000 усл.ед, амортизуемая величина равна 20 000 усл.ед. Здание имеет срок полезного использования 50 лет.справедливая стоимость здания на конец отчетного года равна 115 000 усл.ед.

Модель учета по себестоимости	Модель учета по справедливой стоимости
На дату приобретения	
Признать стоимость и прямые затраты Дт 2310                    Кт 1030            101 000	Признать стоимость и прямые затраты Дт 2310                    Кт 1030            101 000
На отчетную дату	
Начислить амортизацию $20\ 000/50 = 400$ Дт 2310                    Кт 2320            400	Признать переоценку до СС в ОПУ $115\ 000 - 101\ 000 = 14\ 000$ Дт 2310                    Кт 5540            14 000

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости следует относить на чистую прибыль или убыток за тот период, в котором они возникли.

В справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не отражаются ни предстоящие капитальные затраты на недвижимость в целях ее обновления или улучшения, ни будущие экономические выгоды от таких затрат.

Повседневные затраты на эксплуатацию инвестиционной недвижимости следует относить на расходы по мере их понесения.

Если часть инвестиционной недвижимости требует замены в течение срока ее экономической службы, соответствующие затраты могут быть капитализированы постольку, поскольку выполнены критерии признания актива. Замещенная часть инвестиционной недвижимости перестает признаваться в качестве актива по мере признания нововведенной замены.

# Реклассификация

Перевод объекта в категорию “Инвестиционное имущество” или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта, а именно:

Владелец сам занимает недвижимость – объект переводится из инвестиционной недвижимости в категорию недвижимость, занимаемая владельцем, т.е. в основные средства.

Начало реконструкции с целью продажи – объект переводится из инвестиционной недвижимости в запасы.

Заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость, – объект переводится из категории недвижимость, занимаемая владельцем в инвестиционную недвижимость.

- Объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды – объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимость.
- Завершается стадия сооружения или развития недвижимости - объект переводится из категории недвижимости в стадии сооружения или развития в категорию инвестиционной недвижимости

# Переклассификация

Имущество  
для продажи  
(IFRS 5)

Недвижимость,  
занимаемая  
владельцем  
(IAS 16)

Инвестиции в  
недвижимость  
(IAS 40)

Строящаяся  
недвижимость  
(IAS 16)



- Так как при переклассификации активов из одной группы в другую мы сталкиваемся с разными методами учета, то, конечно возникает разница в оценке стоимости актива. Учет этой разницы зависит от того как учитывался актив до реклассификации – изменение стоимости отражались в отчете о комплексном доходе или капитале. Отправной точкой является первоначальная себестоимость объекта, затем учитываются корректировки в сторону увеличения или уменьшения, они восстанавливаются через отчет о комплексном доходе или резерв переоценки, если необходимо. Затем корректируется стоимость с учетом нового метода оценки, в зависимости от группы, куда переводиться актив

## Пример: Переклассификация

До 31 марта 2019 года предприятие располагалось в собственном здание, которое учитывалось согласно IAS16 балансовая стоимость \$ 120 000.

31 марта 2019 года было принято решение переехать в другое здание, а имеющееся здание сдать в аренду

Был подписан договор на сдачу в аренду старого офисного здания.

Рыночная цена сданного в аренду здания составляла \$ 150 000 на момент подписания договора

## Пример: Переклассификация

### 1) Дооценка здания до справедливой стоимости

Д-т Основные средства	30 000
К-т Резерв под переоцен	30 000

### 2) Переклассификация здания в другую категорию

Д-т Инвестиций в недвижимость	150 000
К-т Основные средства	150 000

# Выбытие инвестиций в недвижимость

Признание инвестиций в недвижимость прекращается:

- при выбытии при окончательном снятии с эксплуатации и
- если не предполагается получение экономических выгод от использования

Прибыль и убытки при выбытии

Доход от выбытия за вычетом балансовой стоимости  отчет о прибылях и убытках

- Учёт инвестиции в недвижимость ведётся на счете 2310.
- Изменение справедливой стоимости инвестиции в недвижимость отражается:
  - При увеличении стоимости  
    Дт 2310    Кт 6280
  - При уменьшении стоимости  
    Дт 7470    Кт 2310

## Задание

- Компания владеет зданием, которое используется для административных целей. Балансовая стоимость здания 15 900 000 тенге. Данное здание классифицируется как объект основных средств. Руководством компании принято решение изменить способ использования здания и начать сдавать его в аренду. При этом для оценки инвестиционной собственности будет использоваться модель справедливой стоимости. На дату принятия решения об изменении способа использования здания его справедливая стоимость составляет 18 000 000 тенге. Необходимо перевести здание из категории основных средств в категорию инвестиционной собственности.
- Требуется:**
- Покажите каким образом эта информация отразиться в финансовой отчетности.

## Решение

Инвестиционная собственность	18 000 000
Резерв переоценки	
$18\ 000\ 000 - 15\ 900\ 000 = 2\ 100\ 000$	2 100 000

## Решение

### *Отчет о финансовом положении*

Резерв переоценки, возникший на момент переклассификации, списывается в нераспределенную прибыли на момент выбытия здания. Дальнейшее изменение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости признается в отчете о комплексной прибыли

- Подраздел 2300 – «Инвестиционное имущество»  
предназначен для учета инвестиций в  
недвижимость. Данный подраздел включает  
следующие группы счетов: 2310 – «Инвестиционное  
имущество», где учитывается инвестиционное  
имущество; 2320 – «Амортизация инвестиционного  
имущества», где аккумулируются суммы амортизации  
инвестиционного имущества; 2330 – «Оценочный  
резерв под убытки от обесценения инвестиционного  
имущества», где аккумулируются суммы оценочного  
резерва под убытки от обесценения инвестиционного  
имущества.