

Международен счетоводен стандарт (МСС) 40

Инвестиционни имоти

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31 октомври 2017 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 16 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2018/400 на Комисията от 14 март 2018 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен счетоводен стандарт (МСС) 40 (текст от значение за ЕИП)

РЕГЛАМЕНТ (ЕС) 2021/2036 на Комисията от 19 ноември 2021 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета, във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане 17 (текст от значение за ЕИП)*

ЗАКОН за счетоводството (ЗСч) - § 1, § 2

Забележка: * Дружествата прилагат измененията, посочени в член 1, най-късно от началната дата на своята първа финансова година, която започва на 1 януари 2023 г. или след тази дата (чл. 2 от Регламент (ЕС) 2021/2036).

Цел

1. Целта на настоящия стандарт е да определи счетоводното третиране за инвестиционните имоти и свързаните с това изисквания за оповестяване.

Обхват

2. Настоящият стандарт се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти.

3. [заличен]

4. Настоящият стандарт не се прилага за:

- а) биологични активи, свързани със земеделска дейност (вж. МСС 41 Земеделие и МСС 16 Машини, имоти и съоръжения); както и
- б) права над минерали и минерални ресурси като нефт, природен газ и подобни невъзстановими ресурси.

Дефиниции

5. В настоящия стандарт са използвани следните термини с посоченото значение: Балансова сума е сумата, с която даден актив е признат в отчета за финансовото състояние. Цена на придобиване е изплатената сума в пари или парични еквиваленти или справедливата стойност на друго възмездяване, дадено за придобиването на актив, към момента на неговото придобиване или изграждане, или ако е приложимо, сумата, приписана към този актив, когато се признава първоначално в съответствие със специалните изисквания на друг МСФО, напр. МСФО 2 Плащане на базата на акции.

Справедлива стойност е цената, получена за продажбата на актив или платена за прехвърлянето на пасив в обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване (вж. МСФО 13 Оценяване по справедлива стойност).

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.

Класификация на имот като инвестиционен имот или като използван от собственика имот

6. [заличен]

7. Инвестиционният имот се държи за получаване на доходи от наеми или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете. Следователно инвестиционният имот генерира парични потоци в голяма степен независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Това отличава инвестиционния имот от използвания от собственика имот. Производството или доставката на стоки или услуги (или използването на имота за административни цели) генерира парични потоци, които могат да се отнесат не само към имота, но и към други активи, използвани в процеса на производство или доставка. За използваните от собственика имоти, държани от собственика, се прилага МСС 16, а за използваните от собственика имоти, държани от лизингополучателя като актив с право на ползване — МСФО 16.

8. Следните случаи са примери на инвестиционни имоти:

а) земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност;

б) земя, притежавана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала);

в) сграда, притежавана от предприятието (или актив с право на ползване, свързан със сграда, държана от предприятието) и отдадена по един или повече оперативни лизинга;

г) сграда, която не се ползва, но се притежава, за да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинга.

д) имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот.

9. Следните случаи са примери на позиции, които не са инвестиционни имоти, и следователно остават извън обхвата на настоящия стандарт:

а) имот, притежаван за продажба в хода на обичайната дейност или в процес на строителство или разработване за такава продажба (вж. МСС 2 Материални запаси), например имот, придобит изключително с цел за последваща продажба в близко бъдеще или с цел разработване и препродажба;

б) [заличен]

в) ползван от собственика имот (вж. МСС 16 и МСФО 16), включително (наред с други неща) имот, държан за бъдещо използване като ползван от собственика имот, имот, държан за бъдещо разработване и последващо ползване от собственика, имот, ползван от наетия персонал (независимо дали наетият персонал плаща, или не наем по пазарни цени), и ползван от собственика имот, очакващ освобождаване;

г) [заличен]

д) имот, който е отдаден на финансов лизинг на друго предприятие.

10. Дадени имоти включват част, която се притежава за получаване на доходи от наем или за увеличаване стойността на капитала, и друга част, която се притежава за използване в производството или доставката на стоки или услуги, или за административни цели. Ако тези части могат да бъдат продадени поотделно (или отдадени на финансов лизинг поотделно), предприятието отчита частите поотделно. Ако частите не могат да бъдат продадени поотделно, имотът е инвестиционен имот само ако незначителна част от него е притежавана за използване в производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели.

11. В определени случаи, предприятието предоставя спомагателни услуги на лизингополучателите на имот, притежаван от предприятието. Предприятието третира такъв имот като инвестиционен имот, ако услугите са незначителен компонент на споразумението като цяло. Един пример може да бъде, когато собственикът на сграда с офиси предоставя на лизингополучателите, които обитават сградата, услуги по охрана и поддръжка.

12. В други случаи предоставяните услуги са по-съществен компонент. Например ако предприятие притежава и управлява хотел, предоставяните на гостите услуги са съществен компонент на споразумението като цяло. Следователно хотел, управляван от собственика, е по-скоро ползван от собственика имот, отколкото инвестиционен имот.

13. Може да се окаже трудно да се определи дали спомагателните услуги са толкова съществени, че имотът да не се квалифицира като инвестиционен. Например собственикът на хотел понякога прехвърля дадени отговорности на трети страни съгласно договор за управление. Условието на такива договори за управление могат да варират значително. В едната крайност положението на собственика може да бъде по същество положението на пасивен инвеститор. В другата — собственикът може просто да е прехвърлил на външни лица дадени ежедневни функции, докато той остава изложен в значителна степен на колебанието в паричните потоци, генерирани от дейността на хотела.

14. Необходима е преценка, за да може да се определи дали един имот се квалифицира като инвестиционен имот.

Предприятието разработва критерии, така че да може последователно да използва такава преценка в съответствие с определението за инвестиционен имот и съответните указания в параграфи 7—13. В параграф 75, буква в) се изисква предприятието да оповести тези критерии, когато класификацията е трудна.

14А Преценка също е необходима, за да се определи дали придобиването на инвестиционен имот представлява придобиване на актив, група от активи или бизнес комбинация, попадащи в обхвата на МСФО 3 Бизнес комбинации. Трябва да се направи позоваване на МСФО 3, за да се определи дали става въпрос за бизнес комбинация. Пояснението в параграфи 7–14 от настоящия стандарт се отнася до определянето на това, дали имотът е ползван от собственика имот или инвестиционен имот, а не до определянето на това, дали придобиването на имот представлява бизнес комбинация, както е определено в МСФО 3. Определянето на това, дали конкретна сделка отговаря на дефиницията за бизнес комбинация съгласно МСФО 3 и включва инвестиционни имоти, както са дефинирани в настоящия стандарт, изисква отделно прилагане на двата стандарта.

15. В някои случаи предприятие притежава имот, който е отдаден на лизинг или се ползва от предприятието майка или друго дъщерно дружество. Имотът не се квалифицира като инвестиционен в консолидирания финансов отчет, тъй като е ползван от собственика от гледна точка на групата като цяло. Обаче от гледна точка на индивидуалното предприятие, което го притежава, имотът е инвестиционен имот, ако отговаря на определението в параграф 5. Следователно наемодателят третира имота като инвестиционен имот в своя индивидуален счетоводен отчет.

Признаване

16. Притежаван инвестиционен имот се признава като актив само когато:

а) е вероятно бъдещите икономически изгоди, приписвани на инвестиционния имот, да се получат от предприятието; и

б) цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно.

17. Предприятието оценява по този принцип на признаване всички разходи за инвестиционния имот в момента на тяхното извършване. Тези разходи включват първоначално направени разходи за придобиване на инвестиционния имот и извършените след това разходи за допълване, подмяна на част или обслужване на имота.

18. По принципа за признаване в параграф 16, предприятието не признава в балансовата сума на инвестиционен имот разходите за ежедневното обслужване на такъв имот. По-скоро тези разходи се признават в отчета за доходите в момента на тяхното извършване. Разходите за ежедневно обслужване представляват главно разходи за труд и консумативи и могат да включват разходите за незначителни части. Целта на тези разходи често се описва като „ремонт и поддържане“ на имота.

19. Части от инвестиционния имот може да са придобити чрез подмяна. Например вътрешните стени може да са подменили първоначални стени. Съгласно принципа за признаване предприятието признава в балансовата сума на инвестиционен имот разхода за подмяна на част от съществуващ инвестиционен имот по време на извършването на този разход, при условие че са изпълнени критериите за признаване. Балансовата сума на частите, които са подменени, се отписва в съответствие с разпоредбите за отписване в настоящия стандарт.

19А Инвестиционен имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, се признава в съответствие с МСФО 16.

Първоначална оценка

20. Притежаваният инвестиционен имот се оценява първоначално по неговата цена на придобиване. Разходите по сделката се включват в първоначалната оценка.

21. Цената на придобиване на закупен инвестиционен имот включва неговата покупна цена и всякакви разходи, които могат да му бъдат пряко приписани. Разходите, които могат да бъдат пряко приписани, включват например професионалните хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и други разходи по сделката.

22. [заличен]

23. Цената на придобиване на инвестиционния имот не се увеличава със:

а) първоначалните разходи (освен ако те са необходими, за да приведат имота в работното му състояние, предвидено от ръководството),

б) първоначалните оперативни загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост, или

в) необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси в строителството или разработването на имота.

24. Ако плащането на инвестиционен имот е отложено, неговата цена на придобиване е еквивалент на цената в брой. Разликата между тази сума и общата сума на плащанията се признава като разход за лихви през периода на кредита.

25. [заличен]

26. [заличен]

27. Един или повече инвестиционни имоти могат да бъдат придобити в замяна на непаричен актив или активи, или комбинация от парични или непарични активи. Следното съображение се прилага за размяната на един непаричен актив с друг, но то се прилага и за всяка размяна, описана в предходното изречение. Цената на придобиване на такъв инвестиционен имот се оценява по справедливата стойност, освен ако: а) разменната сделка не е от търговски характер, или б) справедливата стойност на получения актив или на отдадения актив не може да бъде измерена достоверно. Придобитият актив се оценява по този начин дори ако предприятието не може да отпише веднага отдадения актив. Ако придобитият актив не е оценен по справедлива стойност, неговата цена на придобиване се оценява по балансовата сума на отдадения актив.

28. Предприятието определя дали разменната сделка е с търговски характер, като разглежда степента, в която неговите бъдещи парични потоци се очаква да се променят в резултат от сделката. Разменна сделка има търговски характер, ако:

а) конфигурацията (риск, време и сума) на паричните потоци на получения актив се различава от конфигурацията на паричните потоци на прехвърления актив или

б) специфичната стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, се променя в резултат на размяната и

в) разликата между а) и б) е значителна по отношение на справедливата стойност на разменяните активи.

За да се определи дали една разменна сделка има търговски характер, специфичната стойност на частта от дейността на предприятието, засегната от сделката, отразява паричните потоци след данъчно облагане. Резултатът от тези анализи може да е ясен и без да се налага предприятието да прави подробни изчисления.

29. Справедливата стойност на даден актив се определя надеждно, ако: а) колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливата стойност не са значими за този актив, или б) вероятностите на различните приблизителни оценки в рамките на обхвата могат да бъдат разумно оценени и използвани при оценяването на справедливата стойност. Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност на получения или отдадения актив, тогава за оценяването на себестойността се използва справедливата стойност на отдадения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив не е по-ясно определима.

29А Инвестиционен имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, се оценява първоначално по неговата цена на придобиване в съответствие с МСФО 16.

Последващо оценяване след първоначално признаване

Счетоводна политика

30. С изключението, посочено в параграф 32А, предприятието избира или модела на справедливата стойност в параграфи 33–55, или модела на цената на придобиване в параграф 56 като своя счетоводна политика и прилага тази политика към всеки един от своите инвестиционни имоти.

31. МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки гласи, че доброволна промяна в счетоводната политика може да се осъществи, само ако

промяната води до финансови отчети, които надеждна и по-съществена информация за ефектите от сделки, други събития или условия върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на предприятието. Твърде малко вероятно е промяна от модела на справедливата стойност към модела на цената на придобиване да води до по-подходящо представяне.

32. В настоящия стандарт от всички предприятия се изисква да оценяват справедливата стойност на инвестиционния имот за целите на оценяването (ако предприятието използва модела на справедливата стойност) или на оповестяването (ако използва модела на цената на придобиване). Предприятието се насърчава, но не е задължено, да оценява справедливата стойност на инвестиционен имот въз основа на оценката от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и има скорошен опит във връзка с местонахождението и категорията на оценявания имот.

32А. Предприятието може:

а) да избере между модела на справедливата стойност и модела на цената на придобиване за всички инвестиционни имоти, подкрепящи пасиви, които носят възвръщаемост, свързана пряко със справедливата стойност или с определени активи, включващи този инвестиционен имот; и
б) да избере или модела на справедливата стойност, или модела на цената на придобиване за всички други инвестиционни имоти, независимо от направения избор по буква а).

32Б. (Изм. - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) Някои предприятия управляват, независимо дали вътрешно или външно, инвестиционен фонд, който обезпечава за инвеститорите доходи, определяни на база на дяловете във фонда. Аналогично някои предприятия издават застрахователни договори с характеристики на пряко участие, основните позиции по които включват инвестиционни имоти. Само за целите на параграфи 32А—32Б застрахователните договори включват инвестиционни договори с допълнителен негарантиран доход. Параграф 32А не разрешава предприятието да оценява имотите, държани от фонда (или имоти, които представляват основна позиция), частично по себестойност и частично по справедлива стойност. (Вж. МСФО 17 Застрахователни договори относно термините, използвани в настоящия параграф, които са определени в посочения стандарт).

32В. Ако предприятието избере различни модели за двете категории, описани в параграф 32А, продажбите на инвестиционен имот между група активи, които са оценени по различни модели, се признават по справедлива стойност и кумулативната промяна в справедливата стойност се признава в печалбата или загубата. По същия начин, ако инвестиционен имот се продава от група активи, за която се използва моделът на справедливата стойност, в група активи, за която се използва моделът на цената на придобиване, справедливата стойност на имота към датата на продажбата става неговата приета стойност.

Модел на справедливата стойност

33. След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на справедливата стойност, оценява всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност с изключение на случаите, описани в параграф 53.

34. [заличен]

35. Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, се включва в печалбата или загубата за периода, в който възниква.

36 — 39. [заличени]

40. Когато се оценява справедливата стойност на инвестиционен имот в съответствие с МСФО 13, предприятието се уверява, че справедливата стойност отразява, наред с други неща, дохода от наеми от настоящи лизингови договори и другите допускания на пазарните участници при определянето на цената на инвестиционния имот при актуални пазарни условия.

40А Когато лизингополучателят използва модела на справедливата стойност за оценяване на инвестиционен имот, държан като актив с право на ползване, то оценява по справедлива стойност актива с право на ползване, а не основния имот.

41. МСФО 16 определя базата за първоначално признаване на цената на придобиване на инвестиционния имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване. Параграф 33 изисква, ако е необходимо, да се извърши преценка по справедливата стойност на инвестиционния имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, ако предприятието избира модела на справедливата стойност. Ако лизинговите плащания са по пазарни цени, справедливата стойност на инвестиционния имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, след приспадане на очакваните лизингови плащания (включително тези, свързани с признати задължения), следва да бъде нула. Така преценката на актива с право на ползване по цена на придобиване в съответствие с МСФО 16 по справедлива стойност в съответствие с параграф 33 (като се вземат предвид изискванията в параграф 50) не води до първоначална печалба или загуба, освен ако справедливата стойност се оценява в различни моменти. Това може да се случи, когато бъде направен избор за прилагане на модела на справедливата стойност след първоначално признаване.

42—47. [заличени]

48. В изключителни случаи съществува ясно доказателство, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), че колебанията в обхвата на разумните оценки на справедливите стойности ще са толкова значителни, а вероятностите за различните резултати — толкова трудно да се оценят, че един-единствен измерител на справедливата стойност е безполезен. Това може да показва, че справедливата стойност на имота няма да бъде надеждно оценена на непрекъсната основа (вж. параграф 53).

49. [заличен]

50. При определянето на справедливата стойност на инвестиционен имот, предприятието избягва двойното отчитане на активи или пасиви, които са признати като отделни активи или пасиви. Например:

- а) оборудване, като например асансьорите или климатиците често са неделима част от сградата и в повечето случаи са включени в справедливата стойност на инвестиционния имот, а не признати отделно като имоти, машини и съоръжения;
- б) ако офис е отдаден на лизинг обзаведен, справедливата стойност на офиса в повечето случаи включва справедливата стойност на обзавеждането, тъй като приходите от наеми съответстват на обзаведения офис; когато обзавеждането е включено в справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието не признава обзавеждането като отделен актив;
- в) справедливата стойност на инвестиционен имот изключва авансово платен или начислен доход от оперативен лизинг, тъй като предприятието го признава като отделен пасив или актив;
- г) справедливата стойност на инвестиционен имот, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, отразява очакваните парични потоци (включително променливите лизингови плащания, които се очаква да станат дължими). По същия начин, ако получената оценка на имот е изчистена от всички очаквани плащания, ще бъде необходимо да се прибави обратно всеки признат пасив по лизинга, за да се достигне до справедливата стойност на инвестиционния имот, използвайки модела на справедливата стойност.

51. [заличен]

52. В някои случаи предприятието очаква, че настоящата стойност на неговите плащания, отнасящи се за инвестиционен имот (различни от плащанията, отнасящи се за признати финансови пасиви), ще надхвърлят настоящата стойност на съответните парични постъпления.

Предприятието използва МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи, за да определи дали предприятието признава пасива и как оценява всеки такъв пасив.

Невъзможност да се оцени надеждно справедливата стойност

53. Съществува оборима презумпция, че предприятието може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа. При все това, в изключителни случаи е налице ясно доказателство, когато предприятието за първи път придобива инвестиционен имот (или когато съществуващ имот за първи път става инвестиционен имот след промяна в използването), че справедливата стойност на инвестиционния имот не може да бъде надеждно оценена на непрекъсната основа. Това възниква само тогава, когато пазарът за сравними имоти не е активен (например налице са малко скорошни сделки, ценовите котировки не са актуални или наблюдаемите цени на сделките сочат, че продавачът е бил принуден да продава) и няма налични други надеждни начини за оценяване на справедливата стойност (например основани на прогнозите за сконтираните парични потоци). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство не може да бъде надеждно оценена, но очаква тя да бъде надеждно оценена при завършването на строителството, то оценява този инвестиционен имот в процес на строителство по цена на придобиване, докато или справедливата стойност стане надеждно оценена, или строителството бъде завършено (което от двете е на по-ранна дата). Ако предприятието определи, че справедливата стойност на инвестиционен имот (различен от инвестиционен имот в процес на строителство) не е надеждно оценена на непрекъсната основа, то оценява този инвестиционен имот, като използва модела на цената на придобиване в МСС 16 за притежаваните инвестиционни имоти или съгласно МСФО 16 за инвестиционните имоти, държани от лизингополучателя като актив с право на ползване. Остатъчната стойност на инвестиционния имот се приема за нула. Предприятието продължава да прилага МСС 16 или МСФО 16 до освобождаването от инвестиционния имот.

53А. В момента, в който предприятието може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство, който преди е бил оценяван по себестойност, то оценява този имот по справедливата му стойност. В момента, в който строителството на този имот завърши, се приема, че справедливата му стойност може да се оцени надеждно. Ако това не е така, в съответствие с параграф 53 имотът се отчита по модела на цената на придобиване съгласно МСС 16 за притежаваните активи или съгласно МСФО 16 за инвестиционните имоти, държани от лизингополучателя като активи с право на ползване

53Б. Предположението, че справедливата стойност на инвестиционен имот в процес на строителство може да се оцени надеждно, може да се обори само при начално признаване. Предприятие, което е оценило инвестиционен имот в процес на строителство по справедлива стойност, не може да заключи, че справедливата стойност на завършения инвестиционен имот не може да бъде надеждно оценена.

54. В изключителните случаи, когато предприятието е принудено по причините, изложени в параграф 53, да оценява инвестиционен имот, използвайки модела на цената на придобиване в МСС 16 или МСФО 16, предприятието оценява всичките си други инвестиционни имоти по справедлива стойност, включително инвестиционния имот в процес на строителство. В тези случаи, въпреки че предприятието може да използва модела на цената на придобиване за един инвестиционен имот, то продължава да отчита останалите имоти по модела на справедливата стойност.

55. Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то продължава да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота (или докато имотът стане ползван от собственика имот, или предприятието започне да разработва

имота за последваща продажба в хода на обичайната икономическа дейност), дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени — по-трудно достъпни.

Модел на цената на придобиване

56. След първоначалното признаване, предприятието, което избира модела на цената на придобиване, оценява инвестиционните имоти:

- а) в съответствие с МСФО 5 Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейности, когато те отговарят на критериите да бъдат класифицирани като държани за продажба (или са включени в група за изваждане от употреба, в която активите са класифицирани като държани за продажба);
- б) в съответствие с МСФО 16, когато са държани от лизингополучателя като активи с право на ползване и не са държани за продажба в съответствие с МСФО 5; и
- в) във всички останали случаи в съответствие с изискванията на МСС 16 за модела на цената на придобиване.

Прехвърляния

57. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2018/400, ОВ L 72, 15/03/2018) 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. Промяната в намеренията на ръководството относно използването на даден имот сама по себе си не представлява доказателство за промяна в използването. Примери на доказателства за промяна в използването са:

- а) започване на ползване от страна на собственика или на разработване с цел ползване от страна на собственика — за прехвърляне от инвестиционен имот в ползван от собственика имот;
- б) започване на разработване с цел продажба — за прехвърляне от инвестиционен имот в материални запаси;
- в) край на ползването от собственика — за прехвърляне от ползван от собственика имот в инвестиционен имот; както и
- г) начало на оперативен лизинг към друга страна — за прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот;
- д) [заличен].

58. (Изм. - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2018/400, ОВ L 72, 15/03/2018) Когато предприятието реши да се освободи от инвестиционен имот без разработване, то продължава да третира имота като инвестиционен, докато го отпише (извади от отчета за финансовото състояние), и не го прекласифицира като материален запас. По подобен начин, ако предприятието започне наново да разработва един съществуващ инвестиционен имот за продължително бъдещо използване като инвестиционен имот, той остава инвестиционен имот и не се прекласифицира като ползван от собственика имот през периода на повторното разработване.

59. Параграфи 60–65 се прилагат към въпроси на признаването и оценката, които възникват, когато предприятието използва модела на справедливата стойност за инвестиционен имот. Когато предприятието използва модела на цената на придобиване, прехвърлянията между инвестиционни имоти, ползвани от собственика имоти, и материални запаси не променят балансовата сума на прехвърляния имот и не променят цената на придобиване на този имот за целите на оценяването или оповестяването.

60. За прехвърляне от инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в ползван от собственика имот или материален запас, приетата стойност на имота за последващото

осчетоводяване съгласно МСС 16, МСФО 16 или МСС 2 е справедливата стойност на датата на промяната в използването.

61. Ако ползван от собственика имот става инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието прилага МСС 16 за притежавания имот и МСФО 16 за имота, държан от лизингополучателя като актив с право на ползване, до датата на промяната в използването. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно МСС 16 или МСФО 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16.

62. До датата, когато ползван от собственика имот става инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, предприятието продължава да амортизира имота (или актива с право на ползване) и да признава всякакви загуби от обезценка на актива, които са възникнали. Предприятието третира всяка разлика към тази дата между балансовата сума на имота съгласно МСС 16 или МСФО 16 и неговата справедлива стойност по същия начин, както преоценката съгласно МСС 16. С други думи:

а) всяко произтичащо намаление на балансовата стойност на имота се признава в печалбата или загубата. До степеня, до която обаче една сума е включена в преоценъчния резерв за този имот, намалението се признава в друг всеобхватен доход и намалява преоценъчния резерв в рамките на собствения капитал.

б) всяко произтичащо увеличение на балансовата сума се третира, както следва:

i) до степеня, до която увеличението възстановява предишни загуби от обезценка за този имот, увеличението се признава в печалбата или загубата за периода. Сумата, която се признава в печалбата или загуба за периода, не надхвърля сумата, необходима да възстанови балансовата сума до балансовата сума, която би била определена (нетна без амортизационните отчисления), ако никакви загуби от обезценка не бяха признати; и

ii) всяка остатъчна част от увеличението се признава в друг всеобхватен доход и увеличава преоценъчния резерв в рамките на собствения капитал. При последващо освобождаване от инвестиционния имот преоценъчният резерв, включен в собствения капитал, може да бъде прехвърлен в неразпределена печалба; прехвърлянето от преоценъчен резерв в неразпределена печалба не се прави през печалби и загуби за периода.

63. За прехвърляне от материален запас в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума се признава в печалбата или загубата за периода.

64. Третирането на прехвърлянията от материални запаси в инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, е в съответствие с третирането на продажбите на материални запаси.

65. Когато предприятието завърши изграждането или разработването на инвестиционен имот, изграждан по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка разлика между справедливата стойност на имота към тази дата и неговата предишна балансова сума се признава в печалбата или загубата за периода.

Освобождаване от актива

66. 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.

67. Освобождаването от инвестиционния имот може да възникне чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. Датата на освобождаването от инвестиционен имот, който е продаден, е датата, на която получателят получава контрол върху инвестиционния имот в

съответствие с изискванията по МСФО 15 за определяне на момента, в който дадено задължение за изпълнение е удовлетворено. МСФО 16 се прилага при освобождаване чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.

68. Ако в съответствие с принципа на признаване в параграф 16, предприятието признае в балансовата сума на актив разхода за подмяната на част от инвестиционен имот, то отписва балансовата сума на подменената част. За инвестиционен имот, отчетен по модела на цената на придобиване, подменената част може да не е отделно амортизирана част. Ако предприятието не може да определи балансовата сума на подменената част, то може да използва разхода за подмяната като индикатор за това каква е била цената на придобиване на подменената част по време на нейното придобиване или завършване. При прилагане на модела на справедливата стойност, справедливата стойност на инвестиционен имот може вече да отразява факта, че частта, която ще бъде подменена, е изгубила своята стойност. В други случаи може да се окаже трудно да се определи с колко трябва да се намали справедливата стойност за частта, която ще бъде подменена. За да се намали справедливата стойност спрямо подменената част, когато е невъзможно това да бъде извършено, като алтернатива трябва да се включи разходът за подмяната в балансовата сума на актива и след това да се преоцени справедливата стойност в съответствие с изискването за нараствания, които не включват подмяна.

69. 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.

70. Размерът на възнаграждението, което трябва да бъде включено в печалбата или загубата, произтичаща от освобождаването от инвестиционния имот, машина, съоръжение и оборудване, се определя в съответствие с изискванията в параграфи 47—72 от МСФО 15 за определяне на цената на сделката. Последващи промени в прогнозния размер на възнаграждението, включено в печалбата или загубата, се отчитат в съответствие с изискванията по МСФО 15 за промени в цената на сделката.

71. Предприятието прилага МСС 37 или други Международни счетоводни стандарти, подходящи за пасиви, които остават за предприятието след освобождаването от инвестиционния имот.

72. Компенсацията от страна на трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, изгубен или изоставен, се признава в отчета за доходите, когато компенсацията стане вземане.

73. Обезценките или загубите на инвестиционен имот, свързани вземания или плащания на компенсации от трети лица и всяко последващо закупуване или изграждане на активи за подмяна са отделни икономически събития и се отчитат отделно, както следва:

- а) обезценките на инвестиционен имот се признават в съответствие с МСС 36;
- б) изваждането от употреба или освобождаването от инвестиционен имот се признава в съответствие с параграфи 66—71 от настоящия стандарт;
- в) компенсация от трети лица за инвестиционен имот, който е обезценен, изгубен или изоставен, се признава в печалбата или загубата за периода, когато стане вземане; и
- г) цената на придобиване на активи, които са възстановени, закупени или изградени като подменящи, се определя в съответствие с параграфи 20—29 от настоящия стандарт.

Оповестяване

Модел на справедливата стойност и модел на цената на придобиване

74. Оповестяванията, изложени по-долу, се прилагат в допълнение към тези в МСФО 16. Съгласно МСФО 16, собственикът на инвестиционен имот оповестява лизингите, в които е встъпил като наемодател. Лизингополучател, който държи инвестиционен имот като актив с право на ползване, оповестява това като лизингополучател съгласно изискванията на МСФО 16, и оповестява като лизингодател всички оперативни лизинги, в които е встъпил, съгласно изискванията на МСФО 16.

75. Предприятието оповестява:

а) дали прилага модела на справедливата стойност или модела на цената на придобиване;

б) [заличен]

в) когато класификацията е трудна (вж. параграф 14), критериите, които предприятието използва, за да разграничи инвестиционен имот от ползван от собственика имот и от имот, държан за продажба в обичайната дейност;

г) [заличен]

д) степента, до която справедливата стойност на инвестиционния имот (както е оценен или оповестен във финансовия отчет) се основава на оценяването от независим оценител, който притежава призната и подходяща професионална квалификация и който има скорошен опит в местонахождението и категорията на оценявания имот; ако няма такова оценяване, този факт се оповестява;

е) сумите, включени в отчета за доходите, за:

i) дохода от наеми от инвестиционен имот;

ii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния имот, които са генерирани приходи от наеми през периода;

iii) преки оперативни разходи (включително ремонт и поддържане), възникващи от инвестиционния имот, които не са генерирани доход от наеми през периода; и

iv) кумулативната промяна в справедливата стойност, призната в отчета за доходите, при продажба на инвестиционен имот от група активи в които се използва модела на цената на придобиване в група активи, за които се използва модела на справедливата стойност (вж. параграф 32В);

ж) съществуването и сумите на ограниченията за реализуемостта на инвестиционни имоти или паричния превод на доходи и постъпления от освобождаване на инвестиционни имоти; и

з) договорни задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонти, поддържане или подобрения.

Модел на справедливата стойност

76. В допълнение към оповестяванията, изисквани в параграф 75, предприятие, което прилага модела на справедливата стойност съгласно параграфи 33–35, трябва също да оповести равнение между балансовите суми на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващо следното:

а) нараствания, оповестяващо поотделно нараствания, възникващи от придобивания, и нараствания в резултат на последващи разходи, признати в балансовата сума на актив;

б) нараствания в резултат на придобивания посредством бизнес комбинации;

в) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и други освобождавания;

г) нетни печалби и загуби от корекции на справедливата стойност;

д) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети в различна валута на представяне и преобразуване на чуждестранните операции във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;

е) преобразуване във и от материален запас и ползван от собственика имот; и

ж) други движения.

77. Когато оценка, получена за инвестиционен имот, е коригирана съществено за целите на финансовия отчет, например, за да се избегне двойно отчитане на активи и пасиви, които са признати като отделни активи и пасиви, както е описано в параграф 50, предприятието оповестява равнение между получената оценка и коригираната оценка, включена във финансовия отчет, показвайки отделно съвкупната сума на всички признати пасиви по лизинга, които са прибавени обратно, и други съществени корекции.

78. В изключителни случаи, споменати в параграф 53, когато предприятието оценява инвестиционен имот, използвайки модела на цената на придобиване в МСС 16 или съгласно МСФО 16, в изискваното от параграф 76 равнение се оповестяват сумите, отнасящи се до този инвестиционен имот, отделно от тези, отнасящи се до други инвестиционни имоти. В допълнение предприятието оповестява:

- а) описание на инвестиционния имот;
- б) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена;
- в) ако е възможно, диапазона на приблизителни оценки, в рамките на който най-вероятно се намира справедливата стойност; и
- г) при освобождаване от инвестиционен имот, който не се отчита по справедлива стойност:
 - і) факта, че предприятието се е освободило от инвестиционен имот, който не е отчитан по справедлива стойност;
 - іі) балансовата сума на този инвестиционен имот към момента на продажбата; и
 - ііі) сумата на признатата печалба или загуба.

Модел на цената на придобиване

79. В допълнение към оповестяването, изисквано от параграф 75, предприятието, което прилага модела на цената на придобиване в параграф 56, оповестява също така:

- а) използваните методи на амортизация;
- б) полезния живот или използваните амортизационни норми;
- в) брутната балансова сума и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка на актива) в началото и в края на периода;
- г) равнение на балансовата сума на инвестиционен имот в началото и в края на периода, показващо следното:
 - і) нараствания, като се оповестяват поотделно придобиванията и нарастванията в резултат на последващи разходи, признати като актив;
 - іі) нараствания в резултат на придобивания посредством бизнес комбинации;
 - ііі) активи, класифицирани като държани за продажба или включени в група за освобождаване, класифицирани като държани за продажба в съответствие с МСФО 5 и други освобождавания;
 - ііv) амортизации;
 - v) сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на възстановените загуби от обезценка през периода съгласно МСС 36;
 - vi) нетните курсови разлики от преобразуването на финансовите отчети в различна валута на представяне и преобразуване на чуждестранните операции във валутата на представяне на отчитащото се предприятие;
 - vii) преобразуване във и от материален запас и ползван от собственика имот; и
 - viii) други движения;
- д) справедливата стойност на инвестиционния имот. В изключителните случаи, описани в параграф 53, когато предприятието не може да оцени надеждно справедливата стойност на инвестиционния имот, то оповестява:
 - і) описание на инвестиционния имот;
 - іі) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде надеждно оценена; и

iii) ако е възможно, интервала на оценките, в който е силно вероятно да лежи справедливата стойност.

Преходни разпоредби

Модел на справедливата стойност

80. Предприятие, което вече е приложило МСС 40 (2000 г.) и избере за първи път да класифицира и отчита всички приемливи имуществени дялове, държани по оперативен лизинг, или част от тях, като инвестиционен имот, признава въздействието от този избор като преизчисление на началното салдо на неразпределената печалба за периода, в който изборът първоначално е направен. В допълнение:

а) ако предприятието преди това е оповестявало публично (във финансовите отчети или другаде) справедливата стойност на тези имуществени дялове в предишни периоди (оценени на база, която отговаря на определението на справедлива стойност в МСФО 13), то се насърчава, но не се задължава:

i) да коригира началното салдо на неразпределената печалба за най-ранния представен период, за който справедливата стойност е била оповестена публично; и

ii) да преизчисли сравнителна информация за тези периоди; и

б) ако предприятието преди това не е оповестявало публично информацията, описана в буква а), то не преизчислява сравнителна информация и не оповестява този факт.

81. Настоящият стандарт изисква различно третиране от третирането съгласно МСС 8. МСС 8 изисква преизчисляване на сравнителната информация, освен ако е практически невъзможно да се направи това.

82. Когато предприятието прилага за първи път настоящият стандарт, корекцията на началното салдо на неразпределената печалба включва прекласифицирането на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

Модел на цената на придобиване

83. МСС 8 се прилага за всяка промяна в счетоводната политика, която възниква, когато предприятието за първи път прилага настоящия стандарт и избира да използва модела на цената на придобиване. Ефектът от промяната в счетоводната политика включва прекласифициране на всяка сума, държана като преоценъчен резерв за инвестиционен имот.

84. Изискванията на параграфи 27–29 относно първоначалното оценяване на инвестиционен имот, придобит в сделка за размяна на активи, се прилага в перспектива само за бъдещи сделки.

Бизнес комбинации

84А С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011—2013 г., издадени през декември 2013 г., бяха добавени параграф 14А и заглавие преди параграф 6. Предприятието прилага това изменение в бъдеще за придобиване на инвестиционни имоти от началото на първия период, за който прилага това изменение. Следователно отчитането на придобиванията на инвестиционни имоти в преходни периоди не следва да се коригира. Предприятието обаче може да реши да приложи изменението към отделни придобивания на инвестиционни имоти, които са възникнали преди началото на първия годишен период, започващ на или след датата на влизане в сила, ако предприятието разполага с информацията, необходима за прилагането на изменението към тези по-ранни сделки.

МСФО 16

84Б Предприятие, което прилага за първи път МСФО 16 и свързаните с него изменения към настоящия стандарт, прилага преходните разпоредби в допълнение В към МСФО 16 за своите инвестиционни имоти, държани като активи с право на ползване.

Прехвърляне на инвестиционни имоти

84В (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2018/400, ОВ L 72, 15/03/2018) С "Прехвърляне на инвестиционни имоти" (изменения на МСС 40), издадени през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 57—58. Предприятието прилага тези изменения за промените в използването, настъпили в — или след — началото на годишния отчетен период, в който то ги прилага за първи път (дата на първоначалното прилагане). На датата на първоначалното прилагане предприятието оценява отново класификацията на притежавания към тази дата имот и, ако е приложимо, прекласифицира имота, като прилага параграфи 7—14, за да се отразят условията, които са налице към тази дата.

84Г (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2018/400, ОВ L 72, 15/03/2018) Независимо от изискванията в параграф 84В, на предприятието се позволява да прилага измененията в параграфи 57—58 със задна дата в съответствие с МСС 8 само ако това е възможно без използване на получена впоследствие информация.

84Д (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2018/400, ОВ L 72, 15/03/2018) Ако в съответствие с параграф 84В прекласифицира имот към датата на първоначалното прилагане, предприятието трябва:

а) да осчетоводи прекласификацията, като приложи изискванията в параграфи 59—64. При прилагането на параграфи 59—64, предприятието:

i) разбира всяко позоваване на датата на промяната на използването като датата на първоначалното прилагане; както и

ii) признава всяка сума, която в съответствие с параграфи 59—64 би трябвало да е призната в печалбата или загубата, като корекция на началното салдо на неразпределената печалба към датата на първоначалното прилагане;

б) оповестява сумите, прекласифицирани от или към инвестиционен имот в съответствие с параграф 84В. Предприятието оповестява съгласно изискванията на параграфи 76 и 79 сумите, прекласифицирани като част от равнението на балансовата стойност на инвестиционния имот към началото и края на периода.

Дата на влизане в сила

85. Предприятието прилага настоящия стандарт за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2005 година. По-ранното прилагане се насърчава. Ако предприятието прилага този стандарт за период, започващ преди 1 януари 2005 г., то оповестява този факт.

85А. МСС 1 Представяне на финансови отчети (както е преработен 2007 г.) изменя терминологията, използвана във всички МСФО. Освен това с него беше изменен и параграф 62. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. Ако предприятието прилага МСС 1 (преработен през 2007 г.) за по-ранен период, тези изменения се прилагат за този по-ранен период.

85Б. С Подобренията на МСФО, издадени през май 2008 г., се изменят параграфи 8, 9, 48, 53, 54 и 57, заличава се параграф 22 и се добавят параграфи 53А и 53Б. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2009 г. На предприятието се позволява да прилага измененията за инвестиционен имот в процес на строителство от която и да е дата преди 1 януари 2009 г., при условие че справедливите стойности на инвестиционните имоти в процес на строителство са били оценени към тези дати. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт и същевременно прилага измененията в параграфи 5 и 81Д на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения.

85В. С МСФО 13, издаден през май 2011 г., се изменя определението на справедлива стойност в параграф 5, изменят се параграфи 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53Б, 78—80 и 85Б и се заличават параграфи 36—39, 42—47, 49 и 51 и параграф 75, буква г). Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 13.

85Г. С Годишни подобрения на МСФО, цикъл 2011—2013 г., издадени през декември 2013 г., се добавят заглавия преди параграф 6 и след параграф 84 и се добавят параграфи 14А и 84А. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 юли 2014 г. По-ранното прилагане е разрешено. Ако предприятието прилага тези изменения за по-ранен период, то оповестява този факт.

85Д. С МСФО 15 Приходи от договори с клиенти, издаден през май 2014 г., се изменят параграф 3, буква б) и параграфи 9, 67 и 70. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 15.

85Е. С МСФО 16, издаден през януари 2016 г., се изменя обхватът на МСС 40 като в определението на инвестиционен имот се включват както притежаваните инвестиционни имоти, така и имотите, държани от лизингополучателя като активи с право на ползване. С МСФО 16 се изменят параграфи 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53А, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 и 78, добавят се параграфи 19А, 29А, 40А и 84Б и свързаните с тях заглавия и се заличават параграфи 3, 6, 25, 26 и 34. Предприятието прилага тези изменения, когато прилага МСФО 16.

85Ж (Нов - РЕГЛАМЕНТ (ЕО) № 2018/400, ОВ L 72, 15/03/2018) С "Прехвърляне на инвестиционни имоти" (изменения на МСС 40), издадени през декември 2016 г., бяха изменени параграфи 57—58 и добавени параграфи 84В—84Д. Предприятието прилага тези изменения за годишните периоди, започващи на или след 1 януари 2018 година. Разрешава се по-ранно прилагане. Ако предприятието ги прилага за по-ранен период, то оповестява този факт.

85З (Нов - Регламент (ЕС) 2021/2036, ОВ L 416, 23/11/2021, в сила от 1.01.2023 г.) С МСФО 17, издаден през май 2017 г., бе изменен параграф 32Б. Предприятието прилага това изменение, когато прилага МСФО 17.

ОТТЕГЛЯНЕ НА МСС 40 (2000)

86. Настоящият Стандарт заменя МСС 40 Инвестиционни имоти (издаден през 2000 г.).