

# Счетоводен стандарт (СС) 40 - Отчитане на инвестиционни ИМОТИ

Приложение към ПМС № 46 от 21.03.2005 г. – ДВ, бр. 30 от 7.04.2005 г., в сила от 1.01.2005 г., изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 1.01.2008 г.

## Цел

СС 40 определя реда за отчитането на инвестиционните имоти и изискванията за оповестяване.

## Обхват

1.1. Този стандарт се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционните имоти. 1.2. Този стандарт не се отнася за: а) гори и други подобни възстановими природни ресурси; б) права над полезни изкопаеми, търсенето и разработването на полезни изкопаеми, нефт, природен газ и подобни невъзстановими природни ресурси. 1.3. В този стандарт не се разглеждат въпроси, отнасящи се до: а) класифициране на лизинга като финансов или оперативен; б) признаване на приходи, получени от лизинг на инвестиционен имот; в) отчитане при наемодателя на имоти, отдадени на финансов лизинг; г) отчитане при наемателя на имоти, ползвани по оперативен лизинг; д) отчитане на сделки по продажба на имоти с обратен лизинг; е) оповестяване по финансов и оперативен лизинг.

## Определения

2. В този стандарт се използват определения със следното значение: Имот – притежавана или придобивана по финансов лизинг изцяло или частично земя и/или сграда. Инвестиционен имот – имот (земя или сграда, или част от сграда, или идвете), държан (от собственика или от наемателя по финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете, отколкото за: а) използване при производството на продукция или оказването на услуги; б) доставката на материали, стоки или услуги; в) за административни цели; г) от персонала – независимо дали персоналот плаща наем по пазарни цени; д) продажба в рамките на икономическата дейност на предприятието. Ползван в дейността имот – имот, държан (от собственика или наемателя по финансов лизинг) за: а) използване при производството на продукция или услуги; б) доставка на материали, стоки или услуги; в) използване за административни цели; г) използване от персонала – независимо дали персоналот плаща наем по пазарни цени. Имот за продажба – имот, държан за продажба в рамките на икономическата дейност на предприятието. Изграждане на имот – процес на придобиване (строителство) на имот по стопански начин или чрез възлагане. Разработване на имот – процес на извършване на разходи (включително ремонтни и/или за подобрения), необходими, за да го приведат в работно състояние, като в тях не се включват: а) разходите за пускане в експлоатация; б) първоначалните оперативни загуби, понесени преди имотът да достигне планираното ниво на заетост (при инвестиционните имоти) или на ефективност (при ползваните в дейността имоти); в) необичайно големите количества бракуван материал, труд или други ресурси в процеса на придобиване и/или разработване на имота; г) разходите, необходими за продажбата му – посреднически, рекламни, консултантски, оценителски и други подобни. Справедлива стойност – цената, за която един актив може да бъде разменен между осведомени и желаещи страни в сделка между несвързани лица. Цена на придобиване – изплатената сума в пари или в техни еквиваленти или справедливата стойност на друга насрещна престация, дадена за придобиването на актива, към момента на неговото придобиване или изграждане. Балансова (преносна) стойност – сумата, с която е признат един актив в баланса.

## Класифициране на активи като инвестиционни имоти

3.1. Като инвестиционни имоти следва да се класифицират: а) земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на капитала, чрез генериране на доходи, 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 отсобственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване стойността на капитала); в) страда, която се държи от отчитащото се предприятие и е отдадена поедин или повече оперативни лизинги; г) страда, която не се ползва, но се държи от отчитащото се предприятие с цел да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинги.

3.2. Предприятието класифицира имотите според предполагаемото им предназначение като: Ползвани в дейността имоти - отчитат се като дълготрайни материални активи по реда на СС 16 - Дълготрайни материални активи, независимо от това, дали се изграждат, или разработват. Имоти за продажба - отчитат се като следните видове материални запаси: а) стоки, когато са закупени с цел последваща продажба, без разработване - отчитат се по реда на СС 2 - Стоково-материални запаси; б) доставки и впоследствие стоки, когато са закупени с цел последваща продажба, след разработване - отчитат се по реда на СС 2 - Стоково-материални запаси; в) незавършено производство, когато се изграждат с цел последваща продажба или се разработват от името на трета страна, отчитат се по реда на СС 11 - Договори за строителство; г) продукцията, когато са изградени и се очаква последващата им продажба - отчитат се по реда на СС 2 - Стоково-материални запаси.

Инвестиционни имоти - отчитат се като дългосрочни финансови активи, с изключение на: а) изгражданите имоти, които се отчитат по начин, идентичен на начина за ползваните в дейността имоти, независимо от това, че предполагаемото им предназначение може да бъде като инвестиционни имоти; б) разработваните имоти (без разработваните инвестиционни имоти), които се отчитат по начин, идентичен на начина за ползваните в дейността имоти, независимо от това, че разработването може да е с цел да станат инвестиционни имоти.

3.3. Когато предприятие от група притежава имот, който е отдаден поднаем или по оперативен лизинг на друго предприятие от групата, имотът се класифицира в индивидуалния финансов отчет на притежаващото го предприятие като инвестиционен, а в консолидирания финансов отчет на групата - като ползван в дейността, тъй като от гледна точка на групата имотът не е инвестиционен.

3.4. Когато имот включва част, предназначена за получаване на приход от наем (включително отдаване по оперативен лизинг) и част, предназначена за използване в дейността - в тези случаи се преценява дали тези части с различно предназначение могат да се отчитат поотделно, и ако: а) съществува такава възможност, те се класифицират поотделно; б) не съществува такава възможност, ръководството на предприятието трябва да прецени дали частта за използване в дейността е незначителна спрямо предназначението на имота като цяло и в зависимост от тази преценка целият имот се класифицира като инвестиционен или за използване в дейността; външната си политика предприятието е длъжно да упомене възприетите критерии за оценка и последваща класификация на неделими на части имоти с различно предназначение.

3.5. Следните примери могат да се вземат предвид при преценката на предназначението на имота като цяло: а) при предоставяне на имот (страда) за помещения (офиси, жилища, складове и т.н.) под наем и същевременно предоставяне на услуги по охрана, поддръжка, куриерски и т.н. на наемателите, като част от помещенията са изградени за нуждите на предоставяните услуги - в този случай имотът се определя като инвестиционен, тъй като основното му предназначение е отдаване под наем на помещения, а не предоставянето на услуги на наемателите, което се явява спомагателна дейност. По-различна е ситуацията, при която предоставяните услуги са предназначени не само за наемателите, но и за други лица - в този случай тази дейност не може да се третира като спомагателна спрямо дейността по отдаване под наем на помещения и следователно целият имот се класифицира като за използване в дейността. Аналогична е ситуацията при отдаването на места в паркинги, на салони за спортни, музикални, културни и други подобни прояви и т.н.; б) при предоставяне на хотелиерски услуги - имотът се определя като използване в дейността, тъй като основното му предназначение е предоставянето на услуги, а не отдаването на помещения под наем. По-различна е ситуацията, при която хотелиерските услуги са прехвърлени за изпълнение на трети страни, например чрез договор за управление - в този случай предприятието по същество е в положение на пасивен инвеститор и съответно имотът се класифицира като инвестиционен.

#### **Признаване**

4. Инвестиционният имот се признава, когато: а) има вероятност предприятието да получава икономически изгоди от инвестиционния имот, т.е. извършва се оценка на степента на сигурност, свързана с потока на бъдещите икономически изгоди, на основата на наличните данни в момента на първоначалното признаване; б) цената на придобиване на инвестиционния имот може да бъде оценена достоверно, т.е. може сравнително точно да се определи стойността на разменната сделка, доказваща покупката или придобиването на актива.

#### **Първоначално оценяване**

5.1. Първоначалното оценяване на инвестиционен имот се извършва по неговата цена на придобиване. Разходите по сделката следва да се включат в първоначалната оценка. 5.2. Цената на придобиване на закупен инвестиционен имот включва неговата покупна цена и всички разходи, които пряко могат да бъдат приписани, например професионалните хонорари за правни услуги, данъци по прехвърляне на имота и др. разходи по сделката. 5.3. Цената на придобиване на инвестиционен имот, построен по стопански начин, е неговата цена на придобиване на датата, когато строителството или разработването е завършено. 5.4. Цената на придобиване на инвестиционния имот не се увеличава с разходите за пускане в експлоатация. Първоначалните оперативни загуби, понесени преди инвестиционният имот да достигне планираното ниво на заетост или необичайно големи количества бракуван материал, труд или други ресурси, употребени за строителството или разработването на имота. Тези разходи се отчитат като текущи разходи за дейността. 5.5. Когато придобиването на инвестиционен имот е свързано с разсрочено плащане, разликата между първоначалната оценка (сегашната стойност на всички плащания) и сумата на всички плащания се признава за лихвен разход през периода на разсрочено плащане. 5.6. При прехвърлянето на друг вид имот в инвестиционен имот той сезавежда със стойност, равна на балансовата стойност на имота, по която се е отчитал до момента. 5.7. Първоначалното оценяване на инвестиционен имот, получен в резултатна безвъзмездна сделка, се осъществява по справедливата му стойност. 5.8. Първоначалното оценяване на инвестиционен имот, получен в резултатна апортна вноска по реда на Търговския закон, се осъществява по стойността му, приета от съда. 5.9. В първоначалната оценка на инвестиционния имот: а) се включват, т.е. не се отчитат отделно, всички трайно прикрепени дълготрайни материални активи, без които инвестиционният имот не би могъл да осъществява предназначението си – например: – съоръжения, машини, оборудване и други, като асансьори, климатици, тръбопроводи, шахти, кабели, противопожарни инсталации и т.н.; – обзавеждане и инвентар, като мебели, настилки, лампи, печки и т.н.; б) не се включват, т.е. отчитат се отделно, авансово платените суми за активи и/или бъдещи подобрения, предназначени за инвестиционния имот, както и начислени приходи от оперативен лизинг.

#### **Последващи разходи**

6.1. Последващи разходи, свързани с инвестиционен имот, които могат надеждно да бъдат измерени и съотнесени към инвестиционния имот, се отразяват като увеличение на балансовата му стойност, когато водят до увеличаване на очакваните икономически изгоди спрямо първоначално предвидените. Такива са разходите, които водят до: а) увеличаване на полезния срок на годност на инвестиционния имот; б) увеличаване използваемостта на инвестиционния имот; в) подобряване качеството на инвестиционния имот; г) разширяване на възможностите за ползване на инвестиционния имот; д) съкращаване на разходите, свързани с инвестиционния имот. Всички други последващи разходи трябва да бъдат признати като текущи разходи за периода, през който са понесени. 6.2. Когато в балансовата стойност на един инвестиционен имот вече е отразена загуба на бъдещи икономически изгоди, последващите разходи за възстановяване на бъдещите икономически изгоди, очаквани от актива, се добавят към балансовата стойност. 6.3. Когато покупната цена на актива отразява задължение на предприятието да извърши разходи, които са необходими в бъдеще, за да се приведе активът в неговото работно състояние, тези разходи се добавят към балансовата стойност.

#### **Последващо оценяване след първоначалното придобиване**

7. Предприятието трябва да избере или модела на справедливата стойност, или модела на цената на придобиване като своя счетоводна политика, която следва да се прилага към всеки от инвестиционните имоти.

#### **Модел на справедливата стойност**

8.1. След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на справедливата стойност, трябва да измерва всички свои инвестиционни имоти по тяхната справедлива стойност.

8.2. Печалбата или загубата, възникваща от промяна в справедливата стойност на инвестиционния имот, трябва да бъде включена в текущите приходи или разходи за периода, през който възниква.

8.3. Справедливата стойност на инвестиционен имот е неговата пазарна стойност, която се определя:

а) като най-вероятната настояща цена, която нормално може да се получи на активен пазар за конкретния вид инвестиционен имот, като се вземат под внимание всички фактори, оказващи влияние върху цената (местонахождение, състояние, перспективи, договорни условия, представяне на адекватен брой потенциални купувачи и т.н.), без каквито и да са:

- завишения или намаления от специални условия (включително произтичащи от авансови, отложени или разсрочени плащания) или обстоятелства; - разходи по сделката, които предприятието може да понесе по продажбата или при друг вариант на освобождаване от инвестиционния имот;

- надбавки или отбивки, отпускани във връзка с продажбата от свързани лица;

б) след анализ на получена от различни източници информация - при липса на активен пазар за конкретния вид инвестиционен имот; източниците на такава информация могат да бъдат:

- настоящи цени на активен пазар за имоти от различно естество, които цени се коригират, за да се отразят тези различия;

- скорошни цени на по-малко активни пазари, които цени се коригират, за да се отразят промените в икономическите условия в периода след датата, на която са се осъществили сделките на тези цени;

- прогнозиране на дисконтирани парични потоци на базата на настоящите пазарни наемни плащания за подобни имоти с процент на дисконтиране, отразяващ настоящите пазарни оценки на несигурността в сумата и в разпределението във времето на паричните потоци.

8.4.

В случаите, когато от различните източници на информация се получат различни заключения относно справедливата стойност на инвестиционния имот, предприятието, притежаващо или придобиващо по финансов лизинг инвестиционен имот, разглежда причините за тези различия и определя сравнително тесен интервал на приемливи оценки, в рамките на който избират най-достоверната оценка на справедливата стойност на инвестиционния имот.

8.5. Справедливата стойност на инвестиционен имот не отразява каквато и да е:

а) допълнителна стойност, извлечена от създаването на портфейл от инвестиционни имоти с различни местонахождения;

б) синергии (допълнителни икономически изгоди в резултат на взаимно свързано използване на активи) между инвестиционния имот и другите активи на предприятието, притежаващо или придобиващо по финансов лизинг инвестиционен имот;

в) юридически права или правни ограничения, които са специфични само за настоящото предприятие, притежаващо или придобиващо по финансов лизинг инвестиционния имот;

г) данъчни преференции или данъчни тежести, които са специфични само за настоящото предприятие, притежаващо или придобиващо по финансов лизинг инвестиционния имот.

8.6. Когато са налице съществени затруднения в определянето на справедливата стойност на инвестиционните имоти, се препоръчва ползване на услугите на независими оценители с подходяща професионална квалификация и корисен опит по отношение на имоти от подобен конкретен вид (като състояние, местонахождение и т.н.).

8.7. Счита се, че е налице невъзможност за достоверно измерване на непрекъснатата основа на справедливата стойност на инвестиционен имот:

а) при придобиване на инвестиционен имот за първи път или когато съществуващ имот за първи път се трансформира в инвестиционен независимо от причините - в резултат на закупуване, завършване на изграждане или разработване и при промяна в ползването му;

б) когато пазарните сделки за конкретния вид инвестиционен имот са рядки или въобще няма такива и когато не могат да се приложат алтернативни оценки поради липса или недостатъчност на източници на информация.

8.8. При невъзможност за достоверно измерване на непрекъснатата основа на справедливата стойност на инвестиционен имот той се оценява съгласно СС 16 - Дълготрайни материални активи. Предприятието следва да продължи прилагането на СС 16 - Дълготрайни материални активи, до освобождаването от инвестиционния имот.

8.9. Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност, то трябва да продължи да оценява имота по справедлива стойност до освобождаването от имота, дори ако сравнимите пазарни сделки станат по-редки или пазарните цени по-трудно намиращи се.

8.10. Когато се прехвърля инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност, в имот, ползван от собственика, или в стоково-материален запас, стойността на имота за последващото осчетоводяване съгласно СС 16 - Дълготрайни материални активи, и СС 2 - Стоково-материални запаси, трябва да бъде справедливата стойност на датата на промяната в използването.

8.11. Ако ползван от собственика имот се класифицира като инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, предприятието трябва да прилага СС 16 - Дълготрайни материални активи, до датата на промяната в използването. Ако възникне разлика към тази дата между балансовата стойност на имота съгласно СС 16 - Дълготрайни материални активи, и неговата справедлива стойност, същата трябва да бъде призната като текущ приход или разход.

8.12. При прехвърляне на актив от стоково-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 стойност трябва да бъде призната като текущ приход или разход.

8.13. 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 към тази дата и неговата предишна балансова стойност се отчита като текущ приход или разход за периода.

#### **Модел на цена на придобиване**

9.1. След първоначалното признаване предприятието, което избира модела на цената на придобиване, трябва да оценява всеки от своите инвестиционни имоти, съгласно СС 16 - Дълготрайни материални активи.

9.2. Когато предприятието използва модела на цена на придобиване, прехвърлянията между инвестиционни имоти, имоти, ползвани от собственика, и стоково-материални запаси не се променя балансовата стойност на прехвърляния имот и не се променя стойността на този имот за целите на оценяването или оповестяването.

#### **Освобождаване от инвестиционен имот**

10.1. Инвестиционният имот трябва да бъде отписан при освобождаването или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождаване.

10.2. Освобождаването от инвестиционен имот може да възникне чрез продажба или чрез встъпване във финансов лизинг. При определяне на датата на освобождаването за инвестиционен имот предприятието прилага критериите, предвидени в СС 18 - Приходи, за признаване на приход от продажба на стоки или взема под внимание указанията в приложението към СС 18 - Приходи. СС 17 - Лизинг, се прилага при освобождаване от инвестиционен имот чрез встъпване във финансов лизинг или чрез продажба с обратен лизинг.

10.3. Печалбите или загубите, възникващи от изваждането от употреба или от освобождаването на инвестиционен имот, трябва да бъдат определени като разлика между нетните постъпления от освобождаването и балансовата стойност на актива и трябва да бъдат признати за текущия период.

10.4. Вземането по насрещната престация по освобождаването от инвестиционен имот се признава първоначално по справедлива стойност. В частност, ако плащането за инвестиционния имот е отложено, получената престация се признава първоначално по паричния еквивалент на цената. Разликата между номиналната сума на престацията и паричния еквивалент на цената се признава като приходи от лихви и се разпределя пропорционално във времето, като се взема предвид ефективният доход върху вземането.

10.5. Предприятието прилага СС 37 - Провизии, условни задължения и условни активи, или други счетоводни стандарти, които са подходящи за всякакви пасиви, които остават за предприятието след освобождаването от инвестиционния имот.

#### **Оповестяване**

11.1. В приложението към годишните финансови отчети предприятията, които отчитат инвестиционни имоти, оповестяват информация за:

а) възприетата от предприятието счетоводна политика за:

- критериите относно класификацията и отличаването на инвестиционните имоти от имотите, ползвани от собственика, и от

имотите, държани за продажба в хода на обичайната икономическа дейност; - критериите за класифициране на имотите, когато предполагаемото им предназначение е повече от едно; - прилаганите методи на оценяване на инвестиционните имоти според конкретния им вид; - последващите разходи, свързани с инвестиционните имоти; - сумите, признати като текущи приходи и разходи, които са свързани с отчитането на инвестиционните имоти; - сумата на договорните задължения за покупка, изграждане или разработване на инвестиционни имоти или за ремонт, поддържане или подобряване на същите имоти; - преобразуването във и от стоково-материален запас и имот, ползван от собственика; - други движения. Модел на справедливата стойност

11.2. Предприятие, което прилага модела на справедливата стойност, трябва да оповести и: а) факторите, които предприятието използва при определянето на справедливата стойност на инвестиционните имоти, включително степента, до която оценката се позовава на оценяване от независим оценител; ако липсва такава оценяване, този факт се оповестява; б) печалбите и/или загубите (приходите и/или разходите), признати във връзка с отчитането на инвестиционните имоти по справедлива стойност; в) прираст, освобождавания или други движения на инвестиционни имоти; г) балансовата стойност на инвестиционния имот към датата на продажбата и сумата на реализираната печалба или загуба. Модел на цената на придобиване

11.3. Предприятие, което прилага модела на цената на придобиване, трябва да оповести и: а) обяснение защо справедливата стойност не може да бъде достоверно измерена; б) използваните методи на амортизация; в) полезния живот или използваните амортизационни норми; г) балансовата стойност и натрупаните амортизационни отчисления; д) прираста на инвестиционните имоти, отчитани по модела на цената на придобиване, в т.ч. от придобивания и последващи капитализирани разходи; е) освобождавания; ж) сумата на признатите загуби от обезценка и сумата на възстановените загуби от обезценка на инвестиционен имот.

#### **Изисквания при първоначално прилагане на стандарта**

12. Когато предприятието прилага за първи път този стандарт, за всяка промяна в счетоводната политика се прилагат изискванията на СС 8 - Печалби и загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика.

#### **Преходни разпоредби**

13.1. Ако ползван от собственика имот, за който е създаден резерв от последваща оценка, се класифицира като инвестиционен имот, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, и към момента на класифицирането като инвестиционен имот справедливата стойност на имота е по-ниска от балансовата му стойност, разликата се отразява за сметка на този резерв. Превишението на разликата по изречение първо над резерва от последваща оценка се отчита като текущ разход.

13.2. Промените в счетоводната политика, които произтичат от измененията и допълненията в този стандарт, в сила от 1 януари 2008 г., се прилагат безобратна сила.