**~~МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ ПРИДНЕСТРОВСКОЙ МОЛДАВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ~~**

**Министерство экономического развития**

**Приднестровской Молдавской Республики**

**ПРИКАЗ**

**от 12 марта 2010 г.**  
**№ 45**

**Об утверждении Стандарта бухгалтерского учета**

**№ 40 "Инвестиционная недвижимость"**

С учетом изменений, внесенных:

Приказом Министерства финансов ПМР от 28.09.11 № 170,

### Приказом Министерства экономического развития ПМР от 29.12.20 г. № 1066

### (изменения вступают в силу с 01 января 2022 года)

В соответствии с [Законом Приднестровской Молдавской Республики от 17 августа 2004 года № 467-З-III "О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности"](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=VCTJaBilPm2SAxPVwnLS0w%3d%3d)  (САЗ 04-34) с изменениями и дополнениями, внесёнными [Законами Приднестровской Молдавской Республики от 10 марта 2005 года № 544-ЗИ-III](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=luFKp%2bcGncBr2r0zUDBA0Q%3d%3d) (САЗ 05-11), [от 4 августа 2005 года № 610-ЗИД-III](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=di0gwD5rfjsq57rUq24G7Q%3d%3d) (САЗ 05-32), [от 23 марта 2009 года № 683-ЗИ-IV](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=LdbW%2fdogDTzsoyAcP%2fQOfQ%3d%3d) (САЗ 09-13), [от 23 апреля 2009 года № 735-ЗИД-IV](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=ZMVDOWAg%2fp5luAJflMNlkQ%3d%3d) (САЗ 09-17), [Указом Президента Приднестровской Молдавской Республики от 13 февраля 2007 года № 147 "Об утверждении Положения о Министерстве финансов Приднестровской Молдавской Республики"](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=SWTKIy7NvQZ8a0E3E6Eu8g%3d%3d)  (САЗ 07-8), с изменениями и дополнениями, внесенными [Указами Президента Приднестровской Молдавской Республики от 6 апреля 2007 года № 273](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=d396tIilfKoFf635hMiTqA%3d%3d) (САЗ 07-15), [от 24 мая 2007 года № 370](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=wRbh07%2bOWOJZ5MTwuvp0yg%3d%3d) (САЗ 07-22), [от 31 июля 2007 года № 504](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=OMYww5oUfwUNeEqsiCNL8Q%3d%3d) (САЗ 07-32), [от 5 октября 2007 года № 660](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=zc81B%2fx54dq%2b1k2SN%2bkCRg%3d%3d) (САЗ 07-41), [от 1 апреля 2008 года № 208](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=CxVUrVu%2fZpgRllp7%2bKf50Q%3d%3d) (САЗ 08-13), [от 14 августа 2008 года № 518](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=hC3UhFhE4T%2bw1sipp0Bozg%3d%3d) (САЗ 08-32), [от 15 декабря 2008 года № 802](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=xPF8stVYjmWVxYAkIuwsHQ%3d%3d) (САЗ 08-50), [от 30 декабря 2008 года № 842](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=hpMII%2bAODEu6x9SYNxjfcw%3d%3d) (САЗ 09-1), [от 13 апреля 2009 года № 243](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=PNsUx7qSNooROFWyB%2fjoZA%3d%3d) (САЗ 09-16), [от 17 сентября 2009 года № 666](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=KjTD%2bdGyi6edGtcnMC3ytQ%3d%3d) (САЗ 09-38), приказываю:

1. Утвердить Стандарт бухгалтерского учета № 40 "Инвестиционная недвижимость" согласно Приложению к настоящему Приказу.

2. Направить настоящий Приказ на государственную регистрацию в Министерство юстиции Приднестровской Молдавской Республики.

3. Настоящий Приказ вступает в силу с 1 января 2011 года.

МИНИСТР И. МОЛОКАНОВА

г. Тирасполь 12 марта 2010 г.

№ 45

Приложение к Приказу Министерства финансов

Приднестровской Молдавской Республики

от 12 марта 2010 года № 45

СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА № 40 (СБУ № 40) "ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ"

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Стандарт бухгалтерского учета № 40 (СБУ № 40) "Инвестиционная недвижимость" (далее по тексту - Стандарт) разработан во исполнение [Закона Приднестровской Молдавской Республики от 17 августа 2004 года № 467-З-III "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности"](https://pravopmr.ru/View.aspx?id=VCTJaBilPm2SAxPVwnLS0w%3d%3d) с учетом необходимости обеспечения единообразного формирования полной и достоверной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организаций в соответствии с требованиями рыночной экономики и процесса гармонизации международных норм и стандартов бухгалтерского учета для удовлетворения общих информационных потребностей широкого круга заинтересованных пользователей и принятия ими экономических решений.

2. Настоящий Стандарт устанавливает методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об инвестиционной недвижимости, находящейся у организаций (юридических лиц) на праве собственности и прочих условиях.

3. Настоящий Стандарт является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Приднестровской Молдавской Республике и должен применяться с учетом других Стандартов бухгалтерского учета.

2. ЦЕЛЬ

4. Цель настоящего Стандарта заключается в установлении порядка учета инвестиционной недвижимости и соответствующих требований к раскрытию информации.

3. СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

5. Настоящий Стандарт применяется при признании, оценке и раскрытии информации в отношении инвестиционной недвижимости.

6. В настоящем Стандарте также рассматривается порядок оценки в финансовой отчетности арендатора инвестиционной недвижимости, полученной по договору финансовой аренды, а также порядок оценки в финансовой отчетности арендодателя инвестиционной недвижимости, переданной арендатору по договору текущей (операционной) аренды. В настоящем Стандарте не рассматриваются вопросы, изложенные в других Стандартах бухгалтерского учета, в том числе:

а) классификация аренды на финансовую и текущую;

б) признание доходов от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости;

в) измерение в финансовой отчетности арендатора недвижимости, находящейся в его владении по договору аренды, учитываемой как операционная аренда;

г) оценка в финансовой отчетности арендодателя его чистых инвестиций в части финансовой аренды;

е) учет операций по продаже с обратной арендой;

ж) раскрытие информации в отношении финансовой и текущей аренды.

7. Настоящий Стандарт не применяется в отношении:

а) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью;

б) прав на пользование недрами и запасов полезных ископаемых.

8. Настоящий Стандарт распространяется на все юридические лица, которые занимаются финансово-хозяйственной деятельностью и зарегистрированы в Приднестровской Молдавской Республике, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Приднестровской Молдавской Республики, так и за ее пределами независимо от формы собственности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы.

9. Требования настоящего Стандарта не распространяются на:

а) бюджетные и некоммерческие организации, за исключением бюджетных и некоммерческих организаций по операциям, связанным с предпринимательской и иной коммерческой деятельностью;

б) кредитные, страховые и иные организации, подконтрольные в своей деятельности центральному банку Приднестровской Молдавской Республики, при условии наличия нормативных правовых актов центрального банка Приднестровской Молдавской Республики, устанавливающих нормативные требования для таких организаций.

4. ОПРЕДЕЛЕНИЯ

10. Следующие термины используются в настоящем Стандарте в указанных значениях:

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается в Балансовом отчете о финансовом положении.

Себестоимость - сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость другого возмещения переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, либо, сумма оценки такого актива при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других Стандартов бухгалтерского учета.

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга, сторонами.

Инвестиционная недвижимость - недвижимость (земля\* или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для использования в производстве или поставках товаров или услуг, либо для административных целей, а также продажи в ходе обычной деятельности.

Недвижимость, занимаемая владельцем - недвижимость, предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров или услуг, или в административных целях.

11. Инвестиционная недвижимость предназначена для получения арендной платы или доходов от прироста стоимости капитала, либо того и другого. Поэтому денежные потоки, генерируемые инвестиционной недвижимостью, как правило, не связаны с остальными активами организации. Это отличает инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой владельцем. Денежные потоки, возникающие в процессе производства или поставки товаров или услуг (или использования недвижимости в административных целях), относятся не только к недвижимости, но и к другим активам, используемым в процессе производства или поставки товаров или услуг. Учет недвижимости, занимаемой владельцем, производится согласно Стандарту бухгалтерского учета № 16 "Основные средства".

12. Ниже приведены примеры объектов инвестиционной недвижимости:

а) земля, предназначенная для получения выгод от прироста капитала в долгосрочной перспективе, а не для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности;

б) земля, дальнейшее предназначение которой на данный момент не определено (если организация не приняла решение, будет ли она использовать землю в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для реализации в краткосрочной перспективе в ходе обычной деятельности, то считается, что эта земля предназначена для прироста капитала);

в) здание, находящееся в собственности организации (или находящееся в распоряжении организации по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам текущей аренды;

г) здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам текущей аренды;

д) недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или реконструкции с целью дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

13. К активам, которые не являются инвестиционной недвижимостью и, соответственно, не входят в сферу применения настоящего Стандарта относятся:

а) недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности или находящаяся в стадии сооружения или реконструкции с целью такой продажи;

Например, недвижимость, приобретенная исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем или для реконструкции и перепродажи.

б) недвижимость, находящаяся в стадии сооружения или реконструкции по поручению третьих лиц;

в) недвижимость, занимаемая владельцем, в том числе (помимо прочего):

1) недвижимость, предназначенная для дальнейшего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем;

2) недвижимость, предназначенная для реконструкции с последующим использованием в качестве недвижимости, занимаемой владельцем;

3) недвижимость, занимаемая наемными работниками организации (независимо от того, платят они арендную плату по рыночным ставкам или нет);

4) недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для выбытия.

г) объект недвижимости, переданный другой организации по договору финансовой аренды.

14. В отдельных случаях часть объекта инвестиционной недвижимости может использоваться для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть - для производства или поставки товаров или услуг, либо для административных целей. Если такие части объекта могут быть реализованы независимо друг от друга (или независимо друг от друга переданы в финансовую аренду), то организация учитывает указанные части по отдельности. Если части объекта нельзя продать по отдельности, то объект считается инвестиционной недвижимостью только в том случае, если лишь незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров или услуг, либо для административных целей.

15. В некоторых случаях организация предоставляет вспомогательные услуги арендаторам принадлежащей данной организации недвижимости. Организация учитывает такую недвижимость как инвестиционную, если эти услуги носят незначительный характер по отношению ко всему договору в целом. Примером вышеизложенного является случай, когда владелец офисного комплекса предоставляет арендаторам услуги по охране и текущей эксплуатации здания.

16. В других случаях оказываемые услуги являются значительными. Например, если организация владеет и управляет гостиницей, то услуги, предоставленные постояльцам, носят существенный характер по отношению ко всему комплексу гостиничных услуг. Таким образом, гостиница, управляемая организацией-владельцем, представляет собой не инвестиционную недвижимость, а недвижимость, занимаемую владельцем.

17. Иногда трудно определить, являются ли вспомогательные услуги настолько существенными, чтобы недвижимость нельзя было отнести к категории инвестиционной недвижимости. Например, владелец гостиницы иногда передает выполнение отдельных функций третьей стороне по договору управления. Условия подобных договоров управления бывают разными. С одной стороны, собственник может, по существу, занимать положение пассивного инвестора. С другой стороны, собственник может просто передать сторонней организации ежедневные функции, при этом сохраняя подверженность риску изменений потоков денежных средств от деятельности гостиницы.

18. Определение соответствия объекта статусу инвестиционной недвижимости требует профессионального суждения. Организация разрабатывает критерии для последовательного использования такого профессионального суждения, согласно определению инвестиционной недвижимости и соответствующим рекомендациям, изложенным в настоящем Стандарте. В соответствии с требованиями настоящего Стандарта организация обязана раскрывать эти критерии в учетной политике в случаях, когда классификация объекта представляется затруднительной.

19. Иногда организация владеет недвижимостью, которую арендует и занимает головная организация или другая дочерняя организация. Такая недвижимость не может быть классифицирована в финансовой отчетности как инвестиционная, поскольку, с позиции группы, она является занимаемой владельцем. Однако, с точки зрения организации, владеющей этой недвижимостью, она является инвестиционной, если удовлетворяет определению настоящего Стандарта. Поэтому в своей индивидуальной финансовой отчетности арендодатель отражает такую недвижимость в составе инвестиционной недвижимости.

5. ПРИЗНАНИЕ

20. Инвестиционная недвижимость признается в качестве актива только в том случае, когда:

а) существует вероятность притока в организацию будущих экономических выгод, связанных с данной инвестиционной недвижимостью;

б) стоимость данной инвестиционной недвижимости поддается достоверной оценке.

21. В соответствии с этим принципом признания, организация оценивает все свои затраты по инвестиционной недвижимости на момент их возникновения. Такие затраты включают затраты, первоначально понесенные при приобретении объекта инвестиционного имущества, и затраты, понесенные впоследствии на дооборудование объекта, замену части или обслуживание объекта недвижимости.

22. Согласно принципу признания, изложенному в пункте 20 настоящего Стандарта, организация не признает в балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости затраты на повседневное обслуживание такой недвижимости. Такие затраты признаются расходами по мере их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание состоят главным образом из затрат на рабочую силу и расходные материалы, а также могут включать затраты на приобретение комплектующих частей. Назначение этих расходов во многих случаях обозначается как "ремонт и текущее обслуживание" объекта недвижимости.

23. Части объекта инвестиционной недвижимости могут образовываться через их замещение. Например, в здании может быть произведена замена внутренних стен. В соответствии с принципом признания, организация признает в балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости затраты на замену части существующего объекта инвестиционной недвижимости на момент осуществления этих затрат, если при этом удовлетворяются критерии признания. Признание балансовой стоимости замещенных частей подлежит прекращению, согласно положениям настоящего Стандарта, касающимся прекращения признания.

6. ОЦЕНКА ПРИ ПРИЗНАНИИ

24. Первоначальная оценка инвестиционной недвижимости должна производиться по ее себестоимости. При первоначальной оценке необходимо учитывать затраты по сделке.

25. В состав себестоимости приобретенной инвестиционной недвижимости входят цена приобретения и все прямые затраты. Прямые затраты включают, например стоимость профессиональных юридических услуг и прочие затраты по сделке.

26. В себестоимость инвестиционной недвижимости не включаются:

а) затраты на пусковые работы (кроме случаев, когда они необходимы для приведения объекта недвижимости в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства организации);

б) операционные убытки, возникающие до выхода инвестиционной недвижимости на запланированный уровень эксплуатации;

в) сверхнормативные потери сырья, труда или других ресурсов, понесенные при сооружении или реконструкции объекта инвестиционной недвижимости.

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

28. Объекты инвестиционной недвижимости могут быть приобретены в обмен на неденежный актив или активы, либо на сочетание денежных и неденежных активов. Себестоимость такого объекта инвестиционной недвижимости оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда операция обмена не имеет коммерческого содержания, или справедливая стоимость и полученного, и переданного актива не поддается достоверной оценке. Приобретенный актив оценивается именно таким образом, даже если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, то его себестоимость определяется по балансовой стоимости переданного актива.

29. Организация определяет наличие или отсутствие коммерческого содержания в операции обмена по степени, в которой ее будущие денежные потоки могут измениться в результате такой операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

а) конфигурация (риск, сроки и сумма) проистекающих от полученного актива денежных потоков отличаются от конфигурации денежных потоков, проистекающих от переданного актива;

б) специфичная для организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, изменяется в результате обмена;

в) разница в подпункте а) или подпункте б) настоящего пункта составляет значительную величину по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

В целях определения наличия коммерческого содержания в операции обмена, специфичная для организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция, должна отражать посленалоговые потоки денежных средств. Результаты такого анализа могут прояснить положение вещей без детальных расчетов со стороны организации.

30. Справедливая стоимость актива, для которого отсутствуют сопоставимые рыночные операции, поддается достоверной оценке, если вариантность диапазона обоснованных оценок справедливой стоимости применительно к данному активу не является значительной, или вероятности различных оценок внутри этого диапазона могут быть обоснованно определены и использованы при оценке справедливой стоимости.

Если организация способна достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости используется справедливая стоимость переданного актива. Исключение составляют случаи, когда справедливая стоимость полученного актива является более очевидной.

7. ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

31. Организация обязана выбрать в качестве учетной политики либо модель учета по справедливой стоимости, либо модель учета по себестоимости, описанную в настоящем Стандарте. Организация обязана применить такую учетную политику ко всей инвестиционной недвижимости.

32. Стандартом бухгалтерского учета № 8 "Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки" установлено, что добровольное изменение в учетной политике допускается только в том случае, когда такое изменение приведет к более правильному представлению операций, событий или условий финансовой отчетности организации. В рамках настоящего Стандарта следует полагать, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по себестоимости обеспечит более качественное представление информации лишь в редких случаях.

Согласно настоящему Стандарту, все организации обязаны определять справедливую стоимость инвестиционной недвижимости либо в целях оценки (если организация использует модель учета по справедливой стоимости), либо раскрытия информации (если организация использует модель учета по себестоимости). Рекомендуется, чтобы организация определяла справедливую стоимость инвестиционной недвижимости исходя из оценки независимого оценщика, обладающего соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционной недвижимости аналогичной категории.

33. После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости, за исключением случаев, описанных в пункте 51 настоящего Стандарта.

34. Доход или расход от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости признается в том периоде, в котором он возник.

35. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости - это та сумма, на которую можно обменять эту недвижимость при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершать такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Справедливой стоимостью не является расчетная цена, завышенная или заниженная в результате особых условий или обстоятельств, таких как нетипичные схемы финансирования, операции продажи с обратной арендой, льготные условия возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, связанной со сделкой купли-продажи.

36. При определении справедливой стоимости организация не вычитает затраты, которые могут возникнуть в связи с реализацией или иными формами выбытия актива.

37. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать рыночные условия на конец отчетного периода.

38. Справедливая стоимость имеет привязку к определенной дате. Поскольку рыночные условия могут меняться, сумма, представленная как справедливая стоимость, может оказаться неточной или неправильной при оценке на другую дату.

Определение справедливой стоимости предполагает обмен активами и исполнение договора купли-продажи в одно и то же время без какого-либо изменения цены, которое может произойти в процессе сделки между хорошо осведомленными, желающими совершать такую сделку независимыми друг от друга сторонами в случае, когда обмен активами и исполнение договора происходят в разное время.

39. При определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости учитываются доходы от действующих договоров аренды, а также разумные и обоснованные предположения осведомленных и желающих вступить в сделку участников рынка в отношении ожидаемых доходов от будущих договоров аренды, исходя из текущей ситуации на рынке. Аналогичным образом, она также, отражает любые оттоки денежных средств (включая арендную плату и другие оттоки), которых можно ожидать в отношении данной недвижимости. Некоторые такие оттоки находят свое отражение в обязательстве, в то время как другие относятся к оттокам, не признаваемым в финансовой отчетности до наступления более поздней даты (например, периодические выплаты, такие как условная арендная плата).

40. Определение справедливой стоимости предполагает наличие хорошо осведомленных и желающих совершить такую сделку сторон. В данном контексте подразумевается, что и продавец, и покупатель, желающие совершить такую сделку, в разумной степени информированы о сущности и основных характеристиках объекта инвестиционной недвижимости, фактическом и потенциальном способах его использования, а также о конъюнктуре рынка по состоянию на отчетную дату. Желающий совершить сделку покупатель заинтересован в покупке, но не обязан её совершать. Предполагаемый покупатель не будет платить цену более высокую, чем та, которую запрашивает рынок, на котором присутствуют хорошо осведомленные и желающие совершить такую сделку покупатели и продавцы.

41. Желающий совершить сделку продавец не слишком стремится и не принуждается к её совершению, и не готов продавать недвижимость по любой цене, но и не намеревается настаивать на цене, которая не считается разумной в текущих рыночных условиях. Мотивация такого желающего совершить сделку продавца состоит в том, что бы продать инвестиционную недвижимость на рыночных условиях по наиболее высокой цене, которую можно за неё получить. Фактические обстоятельства, в которых находится действительный владелец инвестиционной недвижимости, не принимаются продавцом в расчет, поскольку желающий совершить сделку продавец является гипотетическим владельцем (например, желающий совершить сделку продавец не принимает во внимание конкретные налоговые обстоятельства, в которых находится действительный владелец инвестиционной недвижимости).

42. В определении справедливой стоимости речь идет о сделках между независимыми друг от друга сторонами. Такие сделки совершаются между сторонами, не связанными какими-либо особыми отношениями, в результате которых устанавливаются цены сделок, нетипичные для рыночных условий. Предполагается, что сделка совершается между несвязанными сторонами, при этом каждая из них действует независимо.

43. Достоверным подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке аналогичной недвижимости, которая расположена на той же территории, находится в том же состоянии, и на которую распространяются схожие условия аренды и прочих договоров. Задача организации - выявить любые различия в характере, местоположение и состояние данной недвижимости, а также в условиях договоров аренды и других договоров.

44. При отсутствии действующих цен на активном рынке, организация учитывает информацию из различных источников, в том числе:

а) действующие цены на активном рынке других видов недвижимости, в другом состоянии или на другой территории (либо недвижимости, на которую распространяются другие условия договоров аренды или иных договоров), скорректированные с учетом имеющихся различий;

б) наиболее близкие по времени цены на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий после даты заключения сделок по этим ценам;

в) прогнозы дисконтированных денежных потоков, исходя из достоверных оценок будущих денежных потоков, в основе которых лежат условия действующих договоров аренды и иных контрактов. Также (когда это возможно) - данные из внешних источников, такие как действующие тарифы аренды аналогичной недвижимости, на той же территории и в том же состоянии. При этом используются коэффициенты дисконтирования, отражающие оцениваемую рынком степень неопределенности в отношении размера и сроков поступления денежных потоков.

45. В некоторых случаях различные источники информации могут обусловливать разные оценки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости. Организация рассматривает причины этих расхождений для получения наиболее надежной оценки справедливой стоимости, лежащей в диапазоне колебания достоверных оценок её значений.

46. Исключение составляют случаи, когда в момент первого приобретения организацией инвестиционной недвижимости (или когда имеющийся объект впервые получает статус инвестиционной недвижимости после изменения способа его использования), очевидно, что границы, в которых находится достаточно достоверное значение справедливой стоимости, будут настолько велики и вероятность того или иного результата будет настолько сложно оценить, что вся полезность единичной оценки справедливой стоимости утрачивается.

Это может свидетельствовать о том, что определение достоверного значения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не всегда возможно в любой момент времени.

47. Справедливая стоимость отличается от ценности использования, определение которой приводится в других Стандартах бухгалтерского учета. Справедливая стоимость отражает осведомленность и оценки осведомленных и желающих совершить сделку покупателей и продавцов. Ценность использования, наоборот, отражает оценки, произведенные организацией, в том числе и влияние факторов, которые могут быть присущи только для данной организации и неприменимы к остальным. Так, справедливая стоимость не отражает ни один из перечисленных ниже факторов, поскольку, как правило, они не доступны осведомленным и желающим совершить сделку покупателям и продавцам:

а) дополнительную стоимость в результате создания портфеля недвижимости на различных территориях;

б) синергетический эффект в результате совместного использования инвестиционной недвижимости и прочих активов;

в) конкретные юридические права и правовые ограничения в отношении текущего владельца недвижимости;

г) конкретные налоговые льготы или налоговое бремя в отношении текущего владельца недвижимости.

48. При определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости организация не учитывает повторно активы или обязательства, признанные как отдельные активы или обязательства. Например:

а) оборудование, такое как лифты и системы кондиционирования воздуха, часто составляют неотъемлемую часть здания, поэтому оно, как правило, включается в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости и не отражается отдельно в составе основных средств;

б) если в аренду сдается меблированный офис, то в справедливую стоимость офиса, как правило, включается справедливая стоимость мебели, поскольку арендная плата берется за меблированный офис. При включении стоимости мебели в состав справедливой стоимости инвестиционной недвижимости организация отражает мебель в качестве инвестиционной недвижимости;

в) в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости не включается предоплата или начисленный доход по договору текущей аренды, поскольку организация отдельно отражает данные статьи в составе обязательств или активов;

г) справедливая стоимость арендуемой инвестиционной недвижимости отражает ожидаемые потоки денежных средств (включая условную арендную плату, получение которой ожидается). Соответственно, если оценка объекта недвижимости произведена за вычетом любых ожидаемых платежей, то, в целях учета, для получения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости необходимо прибавить назад к этой сумме величину любого признанного обязательства по аренде.

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

50. В некоторых случаях организацию ожидает, что приведенная стоимость его выплат, связанных с инвестиционным имуществом (кроме платежей по признанным обязательствам), превысит приведенную стоимость соответствующих денежных поступлений. Организация применяет Стандарт бухгалтерского учета № 37 "Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы" при принятии решения о том, признавать ли обязательство, и если признавать, то, как его измерять.

51. В некоторых случаях организация не может достоверно оценивать справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на постоянной основе. Это происходит лишь в тех случаях, когда сопоставимые сделки на рынке осуществляются не часто, и отсутствуют альтернативные оценки справедливой стоимости (например, на основе прогнозов дисконтированных денежных потоков).

Если организация определяет, что справедливая стоимость находящегося в стадии сооружения объекта инвестиционной недвижимости не может быть достоверно определена, но рассчитывает на то, что такое достоверное определение станет возможным по окончании его сооружения, то такой находящийся в стадии сооружения объект инвестиционной недвижимости подлежит оценке по себестоимости. Такая оценка продолжается до тех пор, пока его справедливая стоимость не станет достоверно определяемой, либо пока не будет завершено его сооружение (в зависимости от того, что произойдет раньше).

Если организация определяет, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (кроме инвестиционной недвижимости, находящейся в стадии сооружения) не может быть достоверно определена, то инвестиционная недвижимость подлежит оценке с помощью модели учета по себестоимости, установленной Стандартом бухгалтерского учета № 16 "Основные средства". При этом следует исходить из того, что ликвидационная стоимость инвестиционной недвижимости равна нулю. Организация обязана применять Стандарт бухгалтерского учета № 16 "Основные средства" до выбытия инвестиционной недвижимости.

Если у организации появляется возможность достоверной оценки находящейся в стадии сооружения объекта инвестиционной недвижимости, который ранее оценивался по себестоимости, она обязана оценивать эту недвижимость по ее справедливой стоимости. После завершения сооружения такого объекта недвижимости считается, что справедливая стоимость поддается достоверной оценке. Если это не так, то данная недвижимость должна отражаться в учете на основании модели учета по себестоимости, предусмотренной Стандартом бухгалтерского учета № 16 "Основные средства".

Предположение о возможности достоверной оценки по справедливой стоимости находящегося в стадии сооружения объекта инвестиционной недвижимости может быть опровергнуто только при первоначальном признании. Организация, оценившая, находящийся в стадии сооружения, объект инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, не вправе считать, что справедливая стоимость завершенного объекта инвестиционной недвижимости не поддается достоверному определению.

52. В исключительных случаях, когда, в силу указанных в предыдущем пункте причин, организация вынуждена оценивать объект инвестиционной недвижимости по себестоимости, она должна отражать все остальные объекты инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, включая объекты, находящиеся в стадии сооружения. В таких случаях, несмотря на то, что организация может использовать модель учета по себестоимости применительно к одному объекту инвестиционной недвижимости, она обязана впоследствии вести учет всех остальных объектов недвижимости с помощью модели учета по справедливой стоимости.

53. Если организация ранее отражала объекты инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, то она обязана и далее отражать данный объект по справедливой стоимости. Такая оценка осуществляется вплоть до его выбытия (или до момента, когда данный объект приобретет статус недвижимости, занимаемой владельцем, либо когда организация начнет развитие объекта в целях последующей продажи в ходе обычной деятельности), несмотря на возможное сокращение количества сопоставимых сделок на рынке и доступной информации о рыночных ценах.

54. После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по себестоимости, обязана оценивать всю свою инвестиционную недвижимость в соответствии с требованиями Стандарта бухгалтерского учета № 16 "Основные средства" к этой модели. Исключение составляют объекты инвестиционной недвижимости, которая отвечает критериям классификации в качестве предназначенной для продажи (или входит в состав группы выбытия, квалифицированной как предназначенная для продажи) в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность".

Инвестиционная недвижимость, отвечающая критериям классификации в качестве предназначенной для продажи (или входящая в состав группы выбытия, квалифицированной как предназначенная для продажи) должна оцениваться в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность".

8. ПЕРЕКЛАССИФИКАЦИЯ

55. Переклассификация объекта в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из данной категории разрешается только при изменении способа его использования, а именно:

а) владелец начинает занимать недвижимость - объект переводится из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;

б) начинается реконструкция в целях реализации - объект переклассифицируется из инвестиционной недвижимости в категорию запасов (незавершенного производства);

в) заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость - объект переклассифицируется из недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости;

г) объект передается в аренду третьей стороне по договору текущей аренды - объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимость.

56. В соответствии с пунктом 55 настоящего Стандарта, организации разрешается переклассифицировать объект из инвестиционной недвижимости в категорию запасов только при изменении способа его использования, о чем свидетельствует начало реконструкции объекта инвестиционной недвижимости в целях его реализации.

Если организация принимает решение о реализации объекта инвестиционной недвижимости без его реконструкции, то этот объект продолжает отражаться в составе инвестиционной недвижимости до прекращения его признания (списания), и не отражается в составе запасов. Аналогичным образом, если организация начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционной недвижимости для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, то эта недвижимость сохраняет статус инвестиционной недвижимости.

57. Пункты 58 - 62 настоящего Стандарта применяются при решении вопросов признания и оценки, возникающих, когда организация использует модель учета справедливой стоимости применительно к инвестиционной недвижимости. Если организация использует модель учета по себестоимости, то переклассификация объектов между категориями инвестиционной недвижимости, недвижимости, занимаемой владельцем, и запасов не приводит к изменению балансовой стоимости переклассифицируемых объектов для целей оценки и раскрытия информации.

58. При переклассификации объекта инвестиционной недвижимости, отражаемого по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, или в категорию запасов, за себестоимость данного объекта должна применяться его справедливая стоимость по состоянию на дату изменения способа его использования. В последующем учет таких объектов осуществляется в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 16 "Основные средства" либо Стандартом бухгалтерского учета № 2 "Запасы".

59. Если занимаемая владельцем недвижимость переходит в категорию инвестиционной, и будет отражаться по справедливой стоимости, то организация обязана применять положения Стандарта бухгалтерского учета № 16 "Основные средства" до даты изменения способа использования объекта. Организация обязана учитывать любую возникшую на эту дату разницу между балансовой стоимостью объекта недвижимости, согласно Стандарту бухгалтерского учета № 16 "Основные средства", и его справедливой стоимости, точно так же, как переоценку в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 16 "Основные средства".

60. Вплоть до момента, когда недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной недвижимости, отражаемой по справедливой стоимости, организация амортизирует данную недвижимость и признает любые убытки от ее обесценения. Организация учитывает любую, возникшую на дату перевода, разницу между балансовой стоимостью объекта недвижимости, согласно Стандарту бухгалтерского учета № 16 "Основные средства", и его справедливой стоимостью, точно так же, как переоценку в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 16 "Основные средства". Таким образом:

а) любое уменьшение балансовой стоимости объекта недвижимости относится на расход. Если какая-либо сумма включается в прирост стоимости данного объекта от переоценки, то такое уменьшение признается в прочем совокупном доходе и уменьшает прирост стоимости от переоценки в составе капитала.

б) любое увеличение балансовой стоимости объекта учитывается следующим образом:

1) если такое увеличение восстанавливает имевший место ранее убыток от обесценения данного объекта недвижимости, это увеличение относится на доход. Сумма увеличения, отнесенная на доход за период, не должна превышать сумму, необходимую для восстановления балансовой стоимости до величины, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы убыток от обесценения данного объекта не был признан;

2) оставшаяся часть суммы увеличения балансовой стоимости признается в прочем совокупном доходе и увеличивает прирост стоимости от переоценки в составе капитала. При последующем выбытии объекта инвестиционной недвижимости, включенный в состав капитала прирост стоимости объекта от переоценки может быть перенесен на счет нераспределенной прибыли. Перенесение прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в прибыли и убытке.

61. Для переклассификации объекта из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости, которая будет отражаться по справедливой стоимости, любую разницу между справедливой стоимостью объекта по состоянию на указанную дату и предыдущим значением его балансовой стоимости необходимо относить на доход или расход.

62. При завершении организацией сооружения или реконструкции созданного своими силами объекта инвестиционной недвижимости, который будет отражаться по справедливой стоимости, разницу между справедливой стоимостью данного объекта по состоянию на указанную дату и предыдущим значением его балансовой стоимости необходимо отразить в составе прибыли или убытка.

9. ВЫБЫТИЕ

63. Признание объекта инвестиционной недвижимости подлежит прекращению (то есть, он подлежит исключению из балансового отчета о финансовом положении) при выбытии или окончательном выводе данного объекта из эксплуатации, когда более не предполагается получение связанных с них экономических выгод.

64. Выбытие объекта инвестиционной недвижимости может осуществляться посредством его продажи или передачи в финансовую аренду. Для определения даты выбытия инвестиционной недвижимости организация руководствуется изложенными в Стандарте бухгалтерского учета № 18 "Выручка" критериями признания дохода.

65. Если организация признает в балансовой стоимости актива стоимость замещения части объекта инвестиционной недвижимости, то она должна прекратить признание балансовой стоимости замещенной части. В случае с инвестиционным имуществом, учитываемым с использованием модели учета по фактическим затратам, замененная часть может не являться частью, которая амортизировалась отдельно. Если для организации практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то оно может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена или построена. Согласно модели учета по справедливой стоимости справедливая стоимость объекта инвестиционного имущества может уже отражать тот факт, что часть объекта, подлежащая замещению, потеряла свою стоимость. В некоторых случаях сложно определить, на какую сумму следует уменьшить справедливую стоимость объекта при замене его части. Альтернативой уменьшению справедливой стоимости объекта при замене его части, если такой подход практически невозможен, является включение стоимости замещения в балансовую стоимость актива, а затем проведение переоценки справедливой стоимости, как это требовалось бы для новых приобретений, не требующих замены части объекта.

66. Прибыли или убытки, возникающие в результате вывода из эксплуатации или выбытия объекта инвестиционной недвижимости, должны определяться как разница между доходами от выбытия и балансовой стоимостью актива (расходами). Данная прибыль и убытки подлежат признанию в периоде, в котором происходит такое выбытие.

10. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

67. В пояснительной записке к годовой финансовой отчетности организация обязана раскрывать:

а) какую модель учета она применяет: по справедливой стоимости или по себестоимости;

б) в тех случаях, когда классификация затруднена, критерии, используемые организацией в целях разграничения объектов инвестиционной недвижимости и недвижимости, занимаемой владельцем, а также недвижимости, предназначенной для продажи в ходе операционной деятельности;

в) методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, включая информацию о том, что послужило основой для определения справедливой стоимости. Это могут быть объективные рыночные данные или в большей мере другие факторы (которые организация обязана раскрыть) ввиду специфики объекта и отсутствия сопоставимых рыночных данных;

г) степень, в которой справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией. Факт отсутствия подобной оценки также подлежит раскрытию;

д) суммы, признанные в составе доходов и расходов по операциям с инвестиционной недвижимостью.

68. Кроме информации, раскрытие которой требуется пунктом 67 настоящего Стандарта, организация, применяющая модель учета по справедливой стоимости в соответствии с настоящим Стандартом, обязана раскрывать данные сверки между значениями балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, показывая следующее:

а) увеличения, с раздельным указанием тех, которые получены в результате приобретения, и тех, которые являются результатом последующих расходов, признанных в балансовой стоимости актива;

б) прирост стоимости инвестиционной недвижимости в результате приобретения объектов при объединении организаций;

в) активы, классифицированные как предназначенные для продажи, или включенные в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность", и другие выбытия;

г) чистую прибыль или убыток в результате корректировки справедливой стоимости;

д) переклассификацию объектов инвестиционной недвижимости в категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и обратно;

е) прочие изменения.

69. Если организация оценивает объект инвестиционной недвижимости с использованием модели учета по себестоимости в соответствии со Стандартом бухгалтерского учета № 16 "Основные средства", то раскрытию подлежит информация:

а) о способах начисления амортизации, сроках полезной службы и справедливой стоимости объекта инвестиционной недвижимости (если это возможно);

б) сверка балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и конец периода, показывающая:

1) увеличения, отдельно раскрывая увеличения в результате приобретения объектов и в результате последующих затрат, признаваемых как актив;

2) увеличения в результате приобретений посредством объединения бизнеса;

3) активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные со Стандартом бухгалтерского учета № 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" и прочие выбытия;

4) амортизацию;

5) сумму признанных в отчетности убытков от обесценения и сумму восстановления ранее признанных убытков от обесценения за период;

6) переводы объектов инвестиционного имущества из категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот;

7) прочие изменения.

в) справедливую стоимость инвестиционного имущества. В исключительных случаях, когда организация не может надежно определить справедливую стоимость инвестиционного имущества, ему следует раскрывать следующую информацию:

1) описание инвестиционного имущества;

2) объяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть надежно определена;

3) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором вероятнее всего находится величина справедливой стоимости.

\* В отношении земли нормы данного Стандарта применяются исходя из особенностей правовой системы Приднестровской Молдавской Республики.