

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

П Л А Н

1. Содержание МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»
2. Содержание МСФО (IAS) 17 «Аренда»
3. Содержание МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»
4. Содержание МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»
5. Содержание МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
6. Содержание МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых»
7. Содержание МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

1. Содержание МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»

- *Цель МСФО* – установление порядка учета выручки и затрат, связанных с договорами на строительство.
- Особенностью работ, связанных со строительством, является то, что *даты начала и завершения работ по договору на строительство обычно оказываются в разных учетных периодах.*
- Поэтому особую сложность в учете представляет распределение выручки и затрат по договору на строительство по периодам, в которых производились строительные работы.
- **Договор строительства** – это договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов, которые тесно взаимосвязаны или взаимозависимы по конструкции, технологии и функциям или по конечному назначению или использованию.
- К договорам на строительство относятся следующие:
 - договоры на выполнение работ, оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов различного назначения;
 - договоры на разрушение и восстановление объектов и восстановление окружающей среды после разрушения и ликвидации объектов.

- Такие договоры бывают двух видов:
 - **договор с фиксированной ценой** – договор на строительство, по которому стороны соглашаются на фиксированную цену по контракту или на фиксированную ставку по каждой единице продукции;
 - **договор «затраты плюс»** – договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются допустимые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.
 - Выручка по договору на строительство должна включать:
 - первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре;
 - суммы отклонений от договора: претензии и поощрительные платежи.
- ✓ Примеры представлены в таблице 1:

Положения	Договор с фиксированной ценой	Договор «затраты плюс»
Примеры	Компания «Х» заключила договор с подрядчиком на строительство нового офисного здания. Цена контракта фиксированная – в размере 34 000 долл.	Компания «Z» заключила договор с подрядчиком на строительство производственного цеха. Подрядчику возмещаются затраты по оговоренным статьям плюс 17 % от произведенных затрат

Положения	Договор с фиксированной ценой	Договор «затраты плюс»
Критерии признания выручки	<p>Сумма выручки может быть надежно измерена.</p> <p>Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию.</p> <p>Фактические или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно измерены.</p> <p>Фактически понесенные затраты могут быть сопоставимы с ранее проведенными оценками.</p>	<p>Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию.</p> <p>Фактические или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, должны быть идентифицированы и надежно оценены.</p>

- Из таблицы видно, что перечень критериев для договора с фиксированной ценой шире, чем для договора «затраты плюс», так как основные требования к критериям признания выручки в договорах вида «затраты плюс» – это идентифицированность и надежная оценка.
- ✓ *Выручка по договору на строительство* измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления.
- *Затраты по договору на строительство* включают:
 - затраты, непосредственно связанные с конкретным договором. К ним относятся: затраты на рабочую силу, включая технический надзор; стоимость строительных материалов, использованных при строительстве; амортизация основных средств; затраты на перемещение персонала и на технику безопасности; затраты на содержание и обслуживание строительных машин и механизмов; затраты на аренду строительных машин и оборудования и др.;
 - прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора. Например, затраты на исследования и разработку проектно – сметной документации, возмещение которых предусмотрено договором;

- затраты, которые могут относиться к деятельности по договору подряда в целом и могут быть отнесены на конкретный договор.
- Выручка и затраты по договору на строительство могут быть признаны как доходы и расходы отчетного периода в отчете о совокупных доходах по мере готовности.
- Выручка по договору на строительство измеряется по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления.
- *Признание доходов и расходов:* когда результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка и затраты по нему должны признаваться в качестве выручки и расходов, соответственно, путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на строительство на отчетную дату.
- Ожидаемый убыток по договору на строительство должен немедленно признаваться в качестве расхода.
- *Договора на строительство разбиваются на следующие стадии:*
 - 1) определение затрат по договору на строительство, понесенных для выполнения работ на дату составления отчета пропорционально расчетной величине общих затрат по договору на строительство (метод носит название «на основе расходов»);

2)наблюдение за выполненным объемом работ экспертным путем (метод носит название «на основе доходов»);

3)фактический подсчет физической доли выполненных работ по договору на строительство.

- Признание доходов и расходов путем определения процента завершенности работ называется *методом процента выполнения*.
- При методе завершенности работ *на основе доходов* производится сопоставление стоимости работ, принятых заказчиком на отчетную дату с ценой договора, а при *методе на основе расходов* сопоставляются затраты, понесенные на дату отчета с общими затратами по договору.
- Расчет степени завершенности определяется по формуле:

$$СЗ = \frac{\sum \PhiЗ \times 100 \%}{ПБЗ + \sum \PhiЗ}$$

где СЗ – степень завершенности работ; $\sum \PhiЗ$ – фактические затраты (за все периоды; ПБЗ – предполагаемые будущие затраты.

- Если общие затраты по договору превысят общую выручку по нему, ожидаемый убыток должен немедленно признаваться расходом и подлежит немедленному списанию на затраты.
- МСФО 11 выделяет *три типа договоров на строительство*, особенности учета результатов работы по которым отражены в отчете о совокупных доходах (таблица 2).

Таблица 2 – Зависимость отражения результатов работы от типа договоров на строительство

Отражение в отчете о совокупных доходах	Прибыльный договор	Убыточный договор	Договор на строительство, результат по которому не может быть надежно оценен
Выручка	Исходя из процента завершенности работ по договору подряда	Исходя из процента завершенности работ по договору на строительство	В размере понесенных затрат
Затраты	Исходя из процента завершенности работ по договору	Признанная выручка или убыток за период	Понесенные затраты за период
Прибыль/убыток	Прибыль	Убыток	Доходы равны расходам

Пример 1.

- **Условия:** Компания «Х», занимающаяся строительством стадионов, в начале 2014 г. заключила контракт на 23 млн. долл. на 4 года и начала строительство. Выбран метод завершенности работ *на основе расходов*. Показатели заключенного договора на строительство приведены в таблице 2.

Таблица 2. Показатели договора на строительство стадиона, тыс. долл.

Ежегодные показатели	2014г.	2015г.	2016г.	2017г.	Итого
Фактические затраты	5020	4900	5200	5000	20120
Предполагаемые будущие затраты	16000	16000	6000	-	-
Фактическая оплата	6500	6700	5800	6800	25800

Задание: произвести расчет доходов и расходов, показать влияние заключенного контракта на отчет о совокупном доходе за каждый год. Подготовить отчет о финансовом положении за 2014 г.

- В условии приведены показатели, определяемые кассовым методом. Применяя метод завершенности работ, нужно определить методом начисления следующие данные: выручка, себестоимость, прибыль.

Решение:

- Расчет степени завершенности работ (СЗ):

$$СЗ (2014) = 5020 \times 100\% / (5020 + 16000) = 24\%;$$

$$СЗ (2015) = (5020 + 4900) \times 100 \% / (5020 + 4900 + 16000) = 38\%;$$

$$СЗ (2016) = (5020 + 4900 + 5200) \times 100 \% / (5020 + 4900 + 5200 + 6000) = 72\%;$$

$$СЗ (2017) = (5020 + 4900 + 5200 + 5000) \times 100 \% / (5020 + 4900 + 5200 + 5000) = 100\%.$$

- Для правильности отражения в отчете о совокупных доходах необходимо определение типа договора за каждый год.
- ✓ *Тип договора за 2014 г.:* цена контракта 23000 тыс. долл; фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты: $5020 + 16000 = 21020$ тыс. долл.; $23000000 > 21020000$ (договор прибыльный).
- ✓ *Тип договора за 2015г.:* цена контракта 23000 тыс. руб.; фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты: $5020 + 4900 + 16000 = 25920$ тыс. долл.; $23000000 < 25920000$ (договор убыточный).

✓ *Тип договора за 2016г.:* цена контракта 23000 тыс. долл.; фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты: $5020 + 4900 + 5200 + 6000 = 21120$ тыс. долл.; $23000000 > 21120000$ (договор прибыльный).

✓ *Тип договора за 2017 г.:* цена контракта 23000 тыс. долл.; фактические затраты за год плюс предполагаемые затраты: $5020 + 4900 + 5200 + 5000 = 20020$ тыс. долл.; $23000000 > 20020000$ (договор прибыльный).

✓ **Отчет о совокупном доходе (тыс. долл.).**

2014 г.: выручка $23000 \times 24\% = 5520$ тыс. долл. себестоимость $21020 \times 24\% = (5045)$ тыс. долл.; прибыль 475 тыс. долл.

2015г.: выручка $23000 \times 38\% - 5520 = 3220$ тыс. долл. ; убыток $(2920 - 475) = (2445)$ тыс. долл.; себестоимость $3220 + 2445 = 5665$ тыс. долл.

2016 г.: выручка $23000 \times 72\% - 5520 - 3220 = 7820$ тыс. долл.; себестоимость – $21120 \times 72\% - 5045 - 5665 = (4496)$ тыс. долл.; прибыль – 3324 тыс. долл.

▪ **Проводки (тыс. долл.).**

Получена оплата за работы:

Дебет расчетный счет

Кредит кредиторская задолженность

6500

Отражение фактических затрат:

Дебет Расходы

Кредит Кредиторская задолженность 5045

Списание фактических затрат:

Дебет Себестоимость

Кредит Расходы 5045

Признание выручки:

Дебет Дебиторская задолженность

Кредит Доход от реализации 5520

Определение финансового результата:

Дебет Доход от реализации

Кредит Прибыли и убытки 5520

Дебет Прибыли и убытки

Кредит Себестоимость 5045

Выписка из отчета о финансовом положении компании «Х» за 2014г., тыс.
долл.

АКТИВ		ПАССИВ	
Дебиторская задолженность	5520	Прибыль	475
Расчетный счет	6500	Кредиторская задолженность	11545
Итого актив	12020	Итого пассив	12020

- **Требования к раскрытию информации**
- Компания должна раскрывать:
 - сумму выручки по договору, признанной в качестве выручки в течение периода;
 - методы, используемые для определения выручки по договору;
 - методы, используемые для определения стадии выполнения договоров, находящихся в процессе выполнения.
- Для незавершенных контрактов компания должна раскрывать общую сумму понесенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на текущую дату, сумму полученных авансов и сумму удержаний.
- В России разработано ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (приказ Минфина России от 23 апреля 2009 г. № 35н), в котором учтены основные требования МСФО 11.

2. СОДЕРЖАНИЕ МСФО (IAS) 17 «АРЕНДА»

- **Цель МСФО 17 «Аренда»** – определение основных положений учетной политики и правил раскрытия информации для применения арендаторами и арендодателями в отношении договоров аренды.
- **Аренда** – это договор, по которому одна сторона (*арендодатель*) передает другой стороне (*арендатору*) в обмен на арендную плату или серию платежей (аннуитет) право на использование актива в течение оговоренного в договоре срока.
- МСФО выделяет несколько разновидностей аренды.
- **Финансовая аренда** – это аренда, по условиям которой происходит перенос всех значительных рисков (например, поломки, повреждения и т. д.) и экономических выгод от арендодателя к арендатору.
- При этом титул собственности на арендованное имущество не имеет сколько – нибудь существенного значения, он может как передаваться, так и не передаваться.
- В МСФО приоритет отдается экономическому содержанию, а не юридической форме.

- В отличие от российских правил в соответствии с нормами МСФО арендуемое имущество отражается на балансе арендатора, так как к нему одновременно с передачей актива переходят основные риски на него.
- **Операционная аренда** – это аренда, которая по существенным условиям передачи актива отличается от финансовой.
- *Под существенными условиями* следует понимать передачу рисков и выгод от арендодателя к арендатору.
- В операционной аренде *не осуществляется* передача всех значимых рисков и экономических выгод от арендодателя к арендатору.

Пример 1.

- Компания «Х» заключила договор на аренду неиспользуемых офисных помещений с компанией «А» сроком на один год.
- Классификация аренды производится при заключении договора. Допустим, что арендатор и арендодатель не достигли соглашения по риску уничтожения арендуемых помещений в случае пожара. По условиям договора арендатор просто вносит ежемесячную арендную плату.
- В этом случае риски и выгоды арендодателя не передаются к арендатору, следовательно, аренда будет квалифицирована как *операционная*.

- Но если арендатор и арендодатель позже достигают соглашения об изменении условий аренды в такой степени, что это изменит классификацию аренды, то пересмотренная аренда учитывается в соответствии с новыми условиями договора аренды, т. е. может быть *переквалифицирована из операционной аренды в финансовую аренду*.
- При этом изменения в оценках срока полезной службы, ликвидационной стоимости арендованного актива или изменения, вызванные неплатежеспособностью арендатора, не приводят к пересмотру классификации аренды.
- ✓ Аренда *земельных участков и зданий* классифицируется как финансовая или операционная, точно так же. Как и аренда других активов.
- ✓ Но для *земельных участков* характерен *неопределенный срок службы*, за некоторыми исключениями, такими как карьеры и площадки, отводимые под мусорные свалки.
 - В этом случае если в конце срока аренды не предполагается *передача права*, то аренда земельного участка обычно классифицируется как *операционная*.
 - Если же *право собственности на земельные участки и здания перейдет к арендатору* по истечении срока аренды, то и земля, и здания классифицируются как *объекты финансовой аренды* независимо от количества заключенных договоров.

Пример 2. Порядок классификации аренды земельных участков и зданий

- Компания «А» заключила сделку на аренду неиспользуемых офисных помещений с компанией «Б» сроком на один год. Классификация аренды производится при заключении договора.
- Можно допустить, что арендатор и арендодатель не достигли соглашения по риску уничтожения арендуемых помещений в случае пожара. По условиям договора арендатор просто вносит ежемесячную арендную плату. В этом случае риски и выгоды арендодателя не передаются к арендатору, следовательно, аренда будет квалифицирована как *операционная*.
- *Другой пример.* Компания «А» заключила договор на аренду земельного участка и зданий на 70 лет. По условиям договора выкуп земли не предусмотрен. Срок полезной службы зданий составляет 70 лет.
- Соответственно, данная операция будет отражаться как *финансовая аренда*. Земля имеет неограниченный срок полезной службы, следовательно, она будет отражаться как *операционная аренда*.

- При операционной аренде выплаты, производимые арендатором, рассматриваются как авансовые арендные платежи, которые амортизируются на протяжении срока аренды в соответствии с графиком поступления предоставленных выгод.
- Когда это необходимо в целях классификации аренды земельных участков и зданий, минимальные арендные платежи распределяются между земельными участками и зданиями пропорционально относительным значениям справедливой стоимости интересов в элементе аренды земли и зданий при заключении договора аренды.
- ✓ *Началом договора аренды* считается наиболее ранняя из следующих дат:
 - дата заключения договора аренды;
 - дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.
- Эти условия определяют различия в международных и отечественных стандартах. Например, если фактически арендатор стал эксплуатировать арендуемое имущество, а договор аренды юридически был оформлен через три месяца, то аренду по МСФО следует отражать с начала фактической эксплуатации арендуемого имущества, а в российской отчетности аренда начнет отражаться с даты заключения договора аренды.

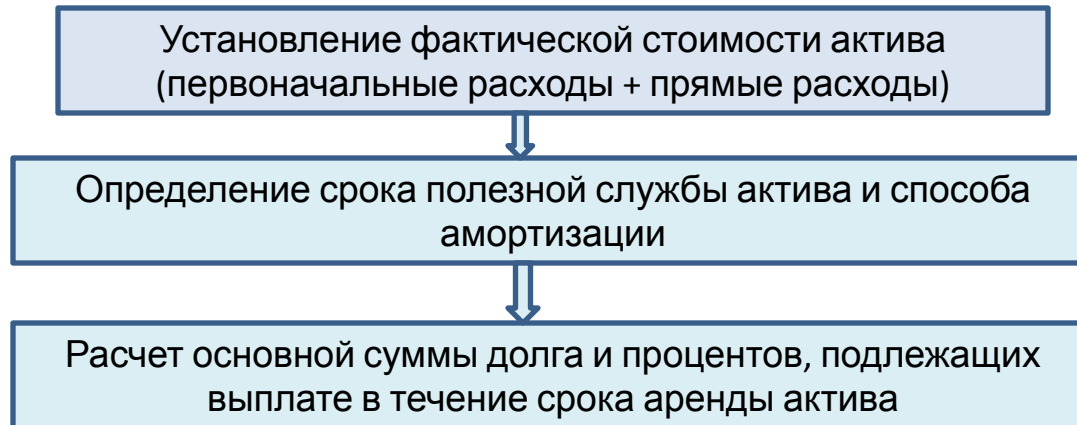
- **Срок аренды** – не подлежащий уменьшению период, на который в соответствии с договором арендатор арендует актив, а также дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на начало срока аренды имеется уверенность в том, что арендатор реализует это право.
- Одним из существенных критериев определения разновидности аренды (финансовая или операционная) является наличие в договоре аренды условия, предусматривающего установление *минимальной общей суммы платежа*.
- **Минимальные арендные платежи** – платежи, производимые на протяжении всего срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы арендодателем от арендатора, за исключением сумм оплаты услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему, наряду со следующими суммами:
 - для арендатора – любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором;
 - для арендодателя – любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю арендатором или стороной, связанной с арендатором, или третьей стороной, не связанной с арендатором, которая в финансовом отношении способна выполнить обязательство по гарантии.

- Если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет существенно ниже справедливой стоимости актива на дату реализации этого права, и в начале срока аренды существует уверенность в том, что это право будет реализовано, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении всего срока аренды до предполагаемой даты реализации вышеуказанного права на покупку актива, и платежа, необходимого для его реализации.
- **Гарантированная ликвидационная стоимость** – это:
 - для арендатора – часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной;
 - для арендодателя – часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, которая в финансовом отношении способна выполнить обязательства по гарантии.
- **Негарантированная ликвидационная стоимость** – часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой не гарантировано арендодателем или гарантировано только лишь стороной, связанной с арендодателем.

Пример 3.

- ✓ Автосалон «Х» сдает в аренду автомашину сроком на 4 года. Фактическая стоимость автомобиля составляет 1 500 000 руб., а его предполагаемая ликвидационная стоимость по окончании срока аренды – 380 000 руб. По договору аренды арендатор обязан выкупить автомашину в конце срока аренды за 300 000 руб., которая должна быть признана как гарантированная ликвидационная стоимость. Оставшиеся 80 000 руб. являются негарантированной ликвидационной стоимостью.
- **Первоначальные прямые затраты** – дополнительные издержки, связанные с подготовкой и заключением договора аренды.
- **Валовые инвестиции в аренду** – это совокупная величина:
 - минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде;
 - любой гарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.
- **Чистая инвестиция в аренду** – величина валовых инвестиций в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

- **Неполученный финансовый доход** – это разница между валовой и чистой инвестицией в аренду.
- **Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде**, - ставка дисконта, применение которой на начало срока аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости практически равняется сумме справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.
- Алгоритм отражения операций по финансовой аренде представлен на рисунке 1.



Составление графика выплат с разграничением между выплатами основной суммы займа и процентов (на основе актуарного или кумулятивного методов)

Расчет суммы выплат по основной сумме долга в первый год, которая представляет краткосрочную часть обязательств по аренде. Оставшиеся выплаты основной суммы долга представляют собой долгосрочную часть обязательств

Проведение сверки регулярных платежей с графиком платежей с целью разграничения основной суммы долга и процентов

Начисление финансовых расходов (у арендатора) и доходов (у арендодателя) и расчет основной суммы долга

Пересчет краткосрочных и долгосрочных обязательств в соответствии с графиком платежей

Рис. 1. Алгоритм отражения операций по финансовой аренде

- Основные различия в условиях финансовой и операционной аренды рассмотрены в таблице 1.

Арендатор	Арендодатель
ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА	
<p>1. В начале срока аренды арендатор отражает в отчете о финансовом положении компании аренду как актив и обязательство в оценке по справедливой стоимости или по текущей стоимости минимальных арендных платежей, если она меньше справедливой стоимости</p>	<p>1. В начале срока аренды арендодатель списывает стоимость сданного в аренду имущества и признает в составе активов дебиторскую задолженность арендатора в сумме, равной чистым инвестициям в аренду</p>
<p>2. Любые прямые первоначальные затраты, связанные с заключением договора аренды, включаются в стоимость арендуемого актива</p>	<p>2. Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, признаются сразу как расходы периода или распределяются на несколько периодов (в зависимости от принципа соотношения затрат и выручки)</p>
<p>3. В течение периода аренды по арендуемому имуществу начисляется амортизация</p>	<p>3. В течение срока аренды дебиторская задолженность по финансовой аренде отражается арендодателем в сумме основной суммы долга с учетом начисленных процентов за минусом полученной оплаты от арендаторов</p>

4.Арендные платежи состоят из суммы уменьшения обязательств по аренде и финансовых расходов. Финансовые расходы распределяются по отчетным периодам в течение срока аренды

ОПЕРАЦИОННАЯ АРЕНДА

1.Арендные платежи учитываются и признаются в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в качестве расходов в течение срока аренды по мере их возникновения

1.Активы, переданные в аренду, остаются на балансе арендодателя, в течение периода аренды по ним начисляется амортизация

2.Первоначальные прямые затраты, связанные с заключением договора аренды, признаются сразу как расходы периода или распределяются на несколько периодов

3.Доход арендодателя признается равномерно в течение срока аренды

Пример 4.

- Предположим, что по условиям договора аренда классифицирована как финансовая. Начало аренды 01.01.2016г. Справедливая стоимость земельного участка составляет 70% от общей стоимости аренды. В начале аренды компания «А» выплачивает 300 000 руб. Приведенная стоимость будущих минимальных арендных платежей составляет 11 200 000 руб.
- Стоимость аренды земли равна 8 400 000 руб. (70 % от 12 000 000 руб.), на здания приходится оставшиеся 3 600 000 руб.
- По состоянию на 01.01.2016 г. будут сделаны следующие записи:
- Дебет «Основные средства» субсчет «Земля» 8 400 000 руб.;
- Дебет «Основные средства» субсчет «Здание» 3 600 000 руб.;
- Кредит «Финансовые обязательства по аренде» 12 000 000 руб.;

- Если арендные платежи не могут быть надежно распределены между финансовой и операционной арендой, то вся аренда классифицируется как *финансовая*, за исключением случая, когда вся аренда полностью классифицируется как операционная.
- Если договор аренды заключен на короткий срок, например 3 года, договор отражается как *операционная аренда*.
- Но если договор аренды предусматривает возможность последующего приобретения земельного участка, то договор аренды может быть квалифицирован как *финансовая аренда*.
- Если арендатор не уверен в том, что получит право собственности на арендуемый актив, то по нему должна быть начислена амортизация в полном объеме на протяжении самого короткого из двух периодов:
 - срока аренды;
 - срока полезного использования актива.
- При этом к активам, используемым на условиях финансовой аренды, как и к собственным активам, применяется МСФО 36 «Обесценение активов».

Финансовая аренда у арендодателя (первоначальное признание)

- Первоначально в финансовой отчетности арендодателя показывается актив (дебиторская задолженность арендатора) в сумме первоначальных затрат арендодателя, непосредственно связанных с договором финансовой аренды, без учета накладных расходов, не связанных с договором аренды.

Пример 5.

- Лизинговая компания «С» осуществляет финансирование сделки по приобретению оборудования компанией «А». Справедливая стоимость станка 2 500 000 руб. Стоимость информационных услуг и юридического обслуживания 280 000 руб. Административные расходы коммерческого отдела за период оформления договора составили 220 000 руб. Операция будет отражена в учете следующими записями:

Дебет «Дебиторская задолженность арендатора» 2 780 000 руб.;

Дебет «Коммерческие и административные расходы» 220 000 руб.;

Кредит «Денежные средства» 3 000 000 руб.

- Но если бы сделка была бы заключена между покупателем и производителем, то расходы на подготовку сделки у компании – производителя относились бы на расходы текущего периода.

Раскрытие информации

- *Арендаторы по финансовой аренде* должны раскрывать следующую информацию:
 - для каждого класса актива – чистую балансовую сумму на отчетную дату;
 - проведение сверки между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью;
 - общую сумму будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимости для каждого из следующих периодов: 1) не позднее одного года; 2) после одного года, но не позднее 5 лет; 3) после 5 лет;
- Условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;
 - общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату;
 - общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором.

- *Арендаторы* должны раскрывать следующую информацию применительно к *операционной аренде*:
 - общую сумму будущих минимальных арендных платежей по неаннулируемым договорам операционной аренды для каждого из следующих периодов: 1) не позднее одного года; 2) после одного года, но не позднее 5 лет; 3) после 5 лет;
 - общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по неаннулируемым договорам субаренды;
 - платежи по аренде и субаренде, признанные расходами за период, с отдельным представлением сумм минимальных арендных платежей, величины условной арендной платы и выплат по субаренде;
 - профессиональную оценку и описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором.
- *Арендодатели по финансовой аренде* должны в отчетности раскрывать информацию следующего характера:

- сверку между суммой валовой инвестиций в аренду на текущую дату и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на эту же дату;
- общую валовую инвестицию в аренду и дисконтированную стоимость дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату для каждого из следующих периодов: 1) не позднее одного года; 2) после одного года, но не позднее пяти лет; 3) после пяти лет;
- неполученный финансовый доход;
- негарантированную ликвидационную стоимость, накапливаемую к выгоде арендодателя;
- величину накопленного оценочного резерва на покрытие непогашаемой задолженности по минимальным арендным платежам;
- условную арендную плату, признанную в качестве доходов в отчетном периоде;
- профессиональную оценку и общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

- *Арендодатели* должны раскрывать следующую информацию по *операционной аренде*:
 - будущие минимальные арендные платежи по неаннулируемым договорам операционной аренды в совокупности и по отдельности для каждого из следующих периодов: 1) не позднее одного года; 2) после одного года, но не позднее пяти лет; 3) после пяти лет;
 - величину совокупной условной арендной платы, признанную в качестве доходов в отчетном периоде;
 - профессиональное суждение и оценку существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

3. Содержание МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (аналог в России: ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»)

- *Сегментарная отчетность* дает важную информацию для принятия бизнес – решений и требует внедрения эффективной системы внутренней управленческой отчетности.
- Пользователи должны знать, какие *сегменты бизнеса* являются наиболее доходными или наиболее рискованными, в каких сегментах экономики и в каких географических регионах работает предприятие.
- *Информация о сегментной отчетности* может быть признана уместной, если компания занимается разными видами деятельности (бизнеса) и работает в разных географических сегментах (регионах), поскольку такая информация позволяет определять убыточные или низкорентабельные сегменты экономики компании и принимать правильные экономические решения.
- *Действие стандарта* применяется как в отношении отдельной (индивидуальной) финансовой отчетности компании, так и консолидированной финансовой отчетности.

- *Цель МСФО 8 «Операционные сегменты»* выражена как «основной принцип» и заключается в раскрытии информации о предприятии, отражающей характер и финансовые последствия деятельности и экономической среды, в которой оно ведет свою деятельность.
- **Операционный сегмент** является компонентом предприятия, задействованным в следующей деятельности:
 - от которой оно может генерировать доходы и нести расходы;
 - операционные результаты которой регулярно рассматриваются руководителем предприятия;
 - в отношении которой имеется дискретная (распределенная на сегменты) финансовая информация.
- *Руководство предприятия* регулярно знакомится с операционными результатами и отвечает за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности.

- *Информация по операционным сегментам* составляется исходя из операционной структуры компании, которая должна иметь соответствующую информационную базу, позволяющую формировать такую отчетность.
- **Операционный сегмент** возглавляет руководитель группы, который принимает операционные решения по вопросам взаимодействия всех исполнителей по показателям сегментной отчетности: финансовых результатов, прогнозов или планов по сегменту.
- Информация представляется по каждому *операционному сегменту*: выделенному или сформированному в результате объединения двух или более сегментов; превышающему количественные пороговые значения.
- *Два операционных сегмента* и более могут быть объединены в единый *операционный сегмент*, если они отвечают следующим характеристикам:
 - имеют сходный характер продукции или услуг;
 - имеют схожие экономические характеристики производственных процессов (например, производство бизнеса и дизельного топлива основывается на едином процессе перегонки нефти);
 - имеют общих клиентов (покупателей) продукции или услуг;

- имеют сходный способ распространения продукции или предоставления услуг;
- применяют единую или смежную нормативно – правовую базу.

Количественные пороговые значения информации

- *Информация по операционному сегменту представляется отдельно, если его показатели превосходят какое – либо из следующих количественных пороговых значений:*
 - 1) выручка сегмента от продажи продукции внешним клиентам, а также операций с другими сегментами составляет не менее 10 % совокупной выручки;
 - 2) финансовый результат соответствующего сегмента независимо от того, является ли он прибылью или убытком, составляет не менее 10 % от совокупного результата (прибыли или убытка) всех операционных сегментов;
 - 3) активы сегмента составляют не менее 10 % от совокупных активов всех операционных сегментов.

- *Операционные сегменты*, показатели которых ниже какого – либо из вышеназванных количественных пороговых значений, могут рассматриваться в качестве отчетных, а информация по ним может раскрываться, если такая информация, по мнению руководства, может быть признана уместной (полезной) для отдельных групп пользователей отчетности.
- Если общая выручка от продажи продукции (товаров) внешним клиентам по операционным сегментам составляет **менее 75 %** об общей выручки компании, то следует дополнительно выделять операционные сегменты, даже если они не отвечают всем критериям (до тех пор пока **как минимум 75 %** выручки компании не будет приходиться на отчетные сегменты).
- В некоторых случаях компания может объединить информацию по операционным сегментам, показатели которых ниже количественных пороговых значений, если операционные сегменты имеют схожие экономические характеристики и отвечают большинству критериев объединения.

- Если операционный сегмент выделен в качестве *отчетного* в текущем периоде, то данные по сегменту за предыдущий период, представляемые для сопоставления, должны быть пересчитаны для учета нового отчетного сегмента в качестве отдельного сегмента, даже если он не отвечает критериям составления отчетности в предыдущий период.
- ✓ Кроме операционных сегментов, выделяют и **географические сегменты (часть деятельности организации по производству определенного вида продукции (работ, услуг) в определенном географическом регионе).**
- ✓ В финансовой отчетности отражается следующая географическая информация, за исключением случаев, когда она отсутствует или же затраты по ее подготовке представляются существенными или чрезмерными:
 - 1) выручка от продажи продукции, товаров и услуг внешним клиентам, в том числе полученная:
 - от продажи в стране нахождения компания;
 - во всех зарубежных странах, в которых компания получает выручку.
 - Если выручка от продажи продукции (товаров, услуг) внешним клиентам, получаемая в отдельной зарубежной стране, является существенной, то данные об этой выручке раскрываются отдельно, с указанием базы для отнесения выручки от продажи внешним клиентам к отдельным странам;

2)внеоборотные активы (основные средства, инвестиционная собственность и нематериальные активы), отличные от финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, пенсионных активов и прав, возникающих по договорам страхования:

- размещенные в стране нахождения компании;
- размещенные во всех зарубежных странах, в которых компания имеет активы.
- Если активы в отдельной зарубежной стране являются существенными, информация о таких активах в отчетности показывается отдельно.
- Представленные в финансовой отчетности суммы должны основываться на финансовой отчетности компаний, которые размещены во всех зарубежных странах.
- Если такая информация отсутствует или затраты на подготовку отчетности могут быть признаны чрезмерными, соответствующий факт подлежит раскрытию *в примечаниях к отчетности.*

- Также компания должна представить отдельно информацию о степени зависимости ее деятельности от крупных клиентов.
- Если выручка от продажи продукции одному внешнему клиенту составляет 10 % и более от выручки компании, то этот факт отражается в финансовой отчетности с указанием совокупной выручки по каждому такому клиенту и сегмента или сегментов, в отчетности которых отражена эта выручка.
- Группа компаний под единым контролем должна классифицироваться как единый клиент. Также в качестве единого клиента рассматривается и государство в лице местных, региональных и федеральных органов государственной власти.
- Сегментная информация за прошлые отчетные периоды, представляемая в финансовой отчетности в качестве сравнительной информации за первый год применения, подлежит пересчету.
- Исключение составляют случаи, когда такая информация отсутствует или когда расходы на ее подготовку могут быть признаны чрезмерными.

Раскрытие информации в отчетности

- В финансовой отчетности компании должна быть раскрыта информация следующего характера:
 - перечислены факторы, используемые для выделения отчетных сегментов, включая организационную структуру компании;
 - виды выпускаемой продукции и оказываемых услуг, от продажи которых каждый отчетный сегмент получает свою выручку;
 - прибыли или убытки отчетного сегмента;
 - выручка от продажи продукции (товаров, услуг) внешним клиентам;
 - выручка по операциям, осуществляемым с другими операционными сегментами;
 - процентные доходы и расходы;
 - расходы по налогу на прибыль.

4. Содержание МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»

- Свободные денежные средства можно инвестировать не только в ценные бумаги, но и в недвижимость.
- В соответствии с международными стандартами такие инвестиции *классифицируются как особый вид активов – инвестиционная собственность*, порядок отражения информации о которой в финансовой отчетности определен МСФО 40.
- По стандарту **инвестиционная недвижимость** – это имущество компании (земельные участки, здания, часть здания, земля и здания), находящиеся в распоряжении собственника (самой компании) или арендатора по договору финансовой аренды в целях получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:
 - использования в ходе обычной деятельности компании – при производстве или поставках продукции, товаров или услуг или для административных целей;
 - продажи в ходе обычной деятельности.

- Таким образом, объект *инвестиционной недвижимости* должен использоваться для извлечения инвестиционных доходов – доходов в виде арендных платежей или рыночного прироста стоимости имущества.
- *Примерами инвестиционной недвижимости* являются:
 - инвестиции в земельный участок в расчете на увеличение его стоимости в будущем, а не в целях последующей перепродажи;
 - сдаваемое на условиях операционной аренды здание, находящееся в собственности компании;
 - здание, арендованное на условиях финансовой аренды и сдаваемое в операционную аренду;
 - здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в операционную аренду.
- Кроме понятия «инвестиционная недвижимость» стандарт вводит понятие «*недвижимость, занимаемая владельцем*».
- Это имущество, находящееся в распоряжении владельца или арендатора по договору финансовой аренды, для использования в производстве или поставке товаров и услуг или в административных целях. Порядок учета недвижимости, занимаемое владельцем, регулируется МСФО 16 «Основные средства».

- В соответствии с МСФО 40 к инвестиционной недвижимости применяются те же критерии признания, что и к другим активам компании.
- *Инвестиционная недвижимость* признается в составе активов в случаях, если:
 - 1) существует вероятность поступления в компанию будущих экономических выгод, связанных с данной инвестиционной недвижимостью;
 - 2) стоимость данной инвестиционной недвижимости может быть надежно оценена.
 - Обычно компании разрабатывают определенные критерии для последовательного формирования *профессионального суждения* по определению инвестиционной недвижимости.
 - Данные критерии подлежат раскрытию в случаях, когда квалификация имущественного объекта тем или иным образом становится затруднительной.
 - Доля недвижимого имущества, которой арендатор распоряжается на условиях операционной аренды, может признаваться инвестиционной собственностью при выполнении следующих условий:

- соблюдаются остальные признаки инвестиционной собственности;
- арендатор использует модель справедливой стоимости для признания актива.
- *Оценка инвестиционной недвижимости.* Первоначально инвестиционная недвижимость оценивается по фактической стоимости приобретения, включающей в себя, кроме прочих затрат расходы, понесенные в связи с проведением сделки.
- Таблица 1 иллюстрирует порядок формирования первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости в зависимости от канала ее приобретения компанией.

Таблица 1 – Формирование первоначальной стоимости инвестиционной
недвижимости

Поступление в компанию инвестиционно й недвижимости	Порядок формирования первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости	Примечание
1	2	3
Приобретение за плату	Суммирование цены приобретения инвестиционной недвижимости с любыми прямыми затратами на приобретение (стоимостью профессиональных юридических услуг, налогов на передачу прав собственности и прочими затратами по сделке)	

1	2	3
Приобретение за плату с отсрочкой платежа	Первоначальной стоимостью является цена, не включающая в себя процент за рассрочку	Разница между общей суммой выплат и согласованной ценой признается в течение периода рассрочки платежа расходами на выплату процентов
Самостоятельное строительство Инвестиционной недвижимости	Суммирование всех затрат, понесенных компанией на дату окончания строительства	В оценку не включаются: - организационные затраты (за исключением случаев, когда они необходимы для приведения собственности в состояние, в котором она готова к использованию; - операционные убытки до момента достижения запланированной загрузки; - ненормально высокие затраты материалов, трудовых и иных ресурсов в процессе разработки
Приобретение в результате финансово-й аренды	Выбор наименьшей из двух оценок: справедливой стоимости и приведенной стоимости минимальных арендных платежей	Эквивалентная величина признается в качестве обязательств по аренде

- При оплате денежными средствами в бухгалтерском учете первоначальное признание инвестиционной недвижимости отражается проводкой:

Дебет счета «Инвестиционная недвижимость»

Кредит счета «Денежные средства»

- В случае перемещения активов из основных средств в инвестиционную недвижимость составляется бухгалтерская запись:

Дебет «Инвестиционная недвижимость»

Кредит «Основные средства»

- Самостоятельное строительство инвестиционной недвижимости требует записи:

Дебет «Инвестиционная недвижимость»

Кредит «Незавершенное строительство»

Последующие затраты в инвестиционную недвижимость и их оценка

- *Последующие затраты*, необходимость которых связана с эксплуатацией объектов инвестиционной собственности, обычно признаются расходами в отчетном периоде, в котором были понесены.
- Исключение из этого правила составляют ситуации, когда часть инвестиционной недвижимости требует замены в течение срока ее полезного использования.
- В этом случае последующие затраты могут быть капитализированы при условии соблюдения критериев признания актива.
- Таким образом, затраты на замену части существующего объекта инвестиционной недвижимости капитализируются, увеличивая его балансовую стоимость, если при этом соблюдаются критерии признания.

Последующая оценка (переоценка) инвестиционной недвижимости

- МСФО 40 определяет, что после первоначального признания инвестиционной недвижимости компании следует избрать и закрепить в своей учетной политике для целей составления финансовой отчетности *одну из двух возможных моделей учета:*

- 1) модель учета по справедливой стоимости;
- 2) модель учета по фактической стоимости.
 - В первом случае инвестиционная недвижимость должна быть показана в отчетности по справедливой стоимости с отражением разницы между текущей справедливой стоимостью и предыдущей оценкой в отчете о совокупном доходе (прибыли).
 - Во втором случае после первоначального признания инвестиционная недвижимость учитывается так же, как основные средства в соответствии с МСФО 16 «Основные средства», т. е. по фактическим затратам с начислением амортизации и признанием убытков от обесценения.
 - Сравнительный анализ указанных учетных моделей представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Содержание моделей учета инвестиционной недвижимости

Область сравнения	Учет инвестиционной недвижимости	
	По справедливой стоимости	По первоначальной стоимости
1	2	3
Первоначальная оценка	По фактическим затратам на приобретение	По фактическим затратам на приобретение
Последующая оценка и учет	Все объекты отражаются по справедливой стоимости, кроме исключительных случаев, когда определить ее невозможно. В этих случаях используется модель учета по первоначальной стоимости, ликвидационная стоимость объекта принимается равной нулю	Все объекты отражаются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения (основной подход к последующей оценке основных средств по МСФО 16)
Порядок начисления амортизации	Амортизация не начисляется	Порядок начисления амортизации по объектам инвестиционной недвижимости соответствует ее начислению по основным средствам (МСФО 16)

1	2	3
Тестирование на обесценение	Нет необходимости в применении МСФО 36 «Обесценение активов», поскольку инвестиционная недвижимость оценивается по справедливой стоимости	В соответствии с МСФО 16 и МСФО 36 убытки от обесценения признаются в отчете о совокупном доходе
Порядок отражения изменений в справедливой стоимости	Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости относится на чистую прибыль периода, в котором она возникла (признаются в отчете о совокупной прибыли)	Нет необходимости отражения изменений в справедливой стоимости
Дополнительное раскрытие информации	В исключительных случаях, когда компания учитывает объект инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости, раскрытию подлежит дополнительная информация, разъясняющая причины неприменения модели учета по справедливой стоимости	В пояснениях к финансовой отчетности обязательно раскрытию подлежит информация о справедливой стоимости объектов инвестиционной недвижимости или причины, по которым она не может быть определена

- Независимо от модели, которую избрала компания, *МСФО 40 предписывает всем компаниям определять справедливую стоимость инвестиционной недвижимости.*
- Компания, избравшая модель учета по справедливой стоимости, определяет этот показатель для оценки и признания инвестиционной недвижимости в отчетности.
- Компания, избравшая *модель учета инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости*, определяет ее справедливую оценку для того, чтобы раскрыть эту информацию в примечаниях к финансовой отчетности.
- В качестве справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, как правило, выступает ее рыночная стоимость на активном рынке аналогичного имущества, расположенного на той же территории, находящегося в том же состоянии и на которую распространяются схожие условия аренды и прочих договоров.
- Задача компании состоит в том, чтобы выявить любые различия в характере, месторасположении и состоянии недвижимости, а также в условиях, касающихся ее договоров аренды и других договоров.

- В связи с этим МСФО 40 поощряет (но не требует), чтобы оценка по справедливой стоимости осуществлялась *независимым оценщиком*, обладающим необходимой профессиональной квалификацией и практическим опытом проведения подобных оценок в том же регионе.
- *При определении справедливой стоимости* инвестиционной недвижимости конструктивно сочлененные объекты рассматриваются как элементы, ее составляющие.
- Лифты, кондиционеры, являющиеся неотъемлемой частью инвестиционной недвижимости, в этом случае объектами основных средств не признаются, их стоимость включается в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости.
- При сдаче в аренду помещения, оборудованного необходимой оргтехникой и мебелью, их стоимость также включается в оценку по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, оргтехника и мебель, не учитываются в качестве отдельного актива.

- В тех случаях, когда справедливую стоимость инвестиционной недвижимости достоверно оценить невозможно, ее нужно учитывать по фактическим затратам на приобретение в соответствии с МСФО 16 до момента ее выбытия.
- В этих случаях предполагается, что ликвидационная стоимость такой инвестиционной недвижимости равна нулю.
- Следовательно, полная величина стоимости объекта инвестиционной недвижимости амортизируется в течение всего срока его полезной службы.
- ✓ МСФО 40 указывает на необходимость определения которой содержится в МСФО 36 «Обесценение активов».
- ✓ Первый показатель отражает цену объекта инвестиционной недвижимости на открытом рынке, второй формируется на основе оценок, проведенных компанией с учетом в том числе специфических факторов, характерных для данной компании и не применимых к деятельности других организаций.
- ✓ Так, в оценке по справедливой стоимости не учитывают юридические права и правовые ограничения в отношении владельца объекта инвестиционной недвижимости, налоговые льготы и налоговое бремя, распространяющиеся на него.
- ✓ Эти факторы будут учтены в показателях ценности использования объекта недвижимости.

Переклассификация объектов инвестиционной недвижимости.

- В процессе деятельности компании способ использования активов может меняться. В связи с этим может появиться необходимость в прекращении признания активов в качестве основных средств и их признании объектами инвестиционной собственности.
- Может возникнуть и обратная ситуация, требующая прекращения признания инвестиционной собственности с последующей классификацией этих объектов как иных активов.
- *МСФО 40 разрешает подобную переклассификацию объектов инвестиционной недвижимости в следующих случаях:*
 - владелец начинает пользоваться собственностью самостоятельно – объект переводится из инвестиционной собственности в недвижимость, занимаемую владельцем;
 - начинается реконструкция (техническое перевооружение) объекта инвестиционной собственности в целях ее последующей продажи – объект переводится из инвестиционной недвижимости в запасы;

- заканчивается период, в течение которого владелец занимает недвижимость, - объект переклассифицируется из категории «недвижимость», занимаемая владельцем», в категорию «инвестиционная недвижимость»;
- ранее предназначенный для продажи объект передан в операционную аренду третьей стороне – перевод объекта из запасов в инвестиционную недвижимость;
- окончание строительства или реконструкции – перевод объекта из собственности, находящейся в процессе строительства (см. МСФО 16), в категорию инвестиционной недвижимости.
- В таблице 3 представлены подходы к переклассификации имущества компании в наиболее типичных ситуациях.

Содержание события	Первоначальная классификация имущества	Последующая классификация имущества
1	2	3
Начало использования собственности самим владельцем	Инвестиционная недвижимость	Основные средства (недвижимость, занимаемая владельцем)
Начало улучшения имущественного объекта в целях его последующей продажи	Инвестиционная недвижимость	Запасы

1	2	3
Окончание периода, в течение которого владелец занимает объект недвижимости	Основные средства (недвижимость, занимаемая владельцем)	Инвестиционная недвижимость
Передача актива, ранее предназначавшегося для продажи, в операционную аренду третьей стороне	Запасы	Инвестиционная недвижимость
Окончание строительства, технического перевооружения или реконструкции объекта, предназначенного для сдачи в аренду	Собственность в процессе строительства и модернизации	Инвестиционная недвижимость

- МСФО 40 определен порядок оценки объектов имущества после проведения переклассификации.
- Так, при переклассификации объекта инвестиционной недвижимости, отражаемого ранее по справедливой стоимости, в категорию «недвижимость, занимаемая владельцем» или в категорию «запасы» себестоимостью этих объектов для последующего учета в соответствии с МСФО 16 или МСФО 2 является их справедливая стоимость на дату проведения переклассификации.
- При переклассификации недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию «инвестиционная недвижимость» с последующим ее отражением по справедливой стоимости положения МСФО 16 должны применяться до даты проведения переклассификации.
- До этой даты компания должна амортизировать этот объект и признавать любые убытки от его обесценения.
- При этом разница между балансовой стоимостью объекта недвижимости по МСФО 16 и его справедливой стоимостью на указанную дату учитывается так же, как результаты переоценки основных средств: любое уменьшение балансовой стоимости имущественного объекта признается убытком в отчете о совокупном доходе, сумма уменьшения в пределах прироста стоимости данного объекта, возникшего в результате переоценки, относится на счет капитала в качестве резерва переоценки.

- Любое увеличение балансовой стоимости объекта недвижимости отражается следующим образом: если такое увеличение восстанавливает ранее выявленный убыток от обесценения данного объекта инвестиционной недвижимости, то такое увеличение признается прибылью в отчете о совокупном доходе.
- Эта сумма не должна превышать сумму, необходимую для восстановления балансовой стоимости имущества до величины, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы не был признан убыток от обесценения.
- Оставшаяся часть суммы увеличения балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости относится на счет капитала в качестве резерва переоценки.
- При этом составляются следующие бухгалтерские записи:
 - отражение результатов дооценки объекта инвестиционной недвижимости (положительный результат):

Дебет счета «Инвестиционная недвижимость»

Кредит счета «Доход от переоценки инвестиционной недвижимости»

- отражение результатов уценки объекта инвестиционной недвижимости (отрицательный результат):

Дебет счета «Расход от переоценки инвестиционной недвижимости»

Кредит счета «Инвестиционная недвижимость».

- Переоценка объекта инвестиционной недвижимости проводится каждый раз при появлении обстоятельств, свидетельствующих об изменении его справедливой стоимости.
- В отсутствие таких обстоятельств переоценка проводится ежегодно перед составлением финансовой отчетности.

Пример 1. Компания обладает пятью объектами инвестиционной недвижимости: I, II, III, IV, V. До перехода на МСФО в учетной политике компании было зафиксировано следующее положение: «Объекты инвестиционной недвижимости оцениваются в отчетности по справедливой стоимости. Полученная в результате переоценки имущества прибыль признается в составе резерва переоценки инвестиционной недвижимости, а на финансовые результаты относятся лишь убытки от переоценки».

- 1 января 2016 г. балансовая стоимость объектов была равна соответственно 100 тыс., 80 тыс., 90 тыс., 100 тыс. и 150 тыс. долл.
- На 31 декабря 2016 г. по данным независимого оценщика, она составила 120 тыс., 85 тыс., 85 тыс., 100 тыс. и 170 тыс. долл. соответственно.
- Как изменится отчетность компании при переходе на МСФО?
- При существующей учетной политике в балансе компании, составленном на 31 декабря 2016 г., инвестиционная недвижимость показана в оценке 560 тыс. долл. (120 + 85 + 85 + 100 + 170).
- В резерв переоценки будет включена прибыль в сумме 40 тыс. долл. [560 – (100 + 80 + 90 + 100 + 150)].
- Применяя МСФО, в балансе компания по – прежнему признает инвестиционную недвижимость в оценке 560 тыс. долл.
- Но в отчете о совокупном доходе запись будет иной: чистый прирост справедливой стоимости инвестиционной недвижимости составит 40 тыс. долл.

- Перемещение объекта из категории «Инвестиционная недвижимость» в категорию «Основные средства» отражается записью:

Дебет счета «Основные средства»

Кредит счета «Инвестиционная недвижимость» – на сумму балансовой стоимости объекта инвестиционной недвижимости.

- В случае перевода основных средств, учитываемых по справедливой стоимости, в категорию инвестиционной недвижимости разницу, возникшую между ней и балансовой стоимостью до переоценки, нужно отражать в отчете о совокупном доходе.
- При переклассификации имущественного объекта из категории запасов в инвестиционную недвижимость применяется метод, аналогичный методу учета продажи запасов (см. МСФО 2).

Выбытие объектов инвестиционной недвижимости

- Выбытие может осуществляться двумя путями:
 - *продажи объекта инвестиционной недвижимости;*
 - *его передачи по договору финансовой аренды.*
- В том случае, когда компания больше не ожидает получения каких – либо доходов от использования объекта инвестиционной недвижимости, он *подлежит списанию с баланса.*
- Дата выбытия объекта устанавливается в соответствии с критериями, определенными МСФО 18 «Выручка».
- *К выбытию объектов инвестиционной недвижимости, осуществляемому путем заключения договора финансовой аренды, а также путем продажи с обратной арендой, применяются положения МСФО 17 «Аренда».*
- *При продаже инвестиционной собственности финансовый результат* определяется как разница между чистой стоимостью продажи и балансовой стоимостью на дату продажи. Эти показатели могут иметь разное соотношение.

- Если чистая стоимость реализации превышает балансовую стоимость объекта инвестиционной недвижимости, то составляется бухгалтерская запись:

Дебет счета «Денежные средства»

Кредит счета «Инвестиционная недвижимость (в оценке по балансовой стоимости);

Кредит счета «Доход от реализации инвестиционной недвижимости (на сумму чистых поступлений денежных средств).

- В обратной ситуации, когда балансовая стоимость объекта инвестиционной недвижимости оказывается выше чистой стоимости реализации, финансовый результат от продажи фиксируется следующим образом:

Дебет счета «Денежные средства» (на сумму чистых поступлений денежных средств)

Дебет счета «Убыток от реализации инвестиционной недвижимости»

Кредит счета «Инвестиционная недвижимость» (в оценке по балансовой стоимости).

- Прибыли (убытки), возникающие от выбытия объектов инвестиционной собственности, признаются в отчете о совокупном доходе периода выбытия.

Раскрытие информации в примечаниях к финансовой отчетности

- Требования МСФО 40 по раскрытию дополнительной информации в пояснениях к финансовой отчетности сводятся к следующему:
 - общим требованиям;
 - специальным требованиям при использовании модели оценки инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости;
 - специальным требованиям при использовании модели оценки инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости.
- *Общие требования.* В первую очередь приводится описание объектов инвестиционной недвижимости и разъясняется, почему справедливая стоимость тех или иных объектов не может быть определена.
- Раскрытию подлежит информация о том, какую модель учета применяет компания – *по справедливой стоимости или по фактическим затратам.*
- В случае затруднений с классификацией объектов недвижимости компания раскрывает критерии, разработанные ею в целях разграничения объектов инвестиционной недвижимости, недвижимости, занимаемой владельцем, а также имущественных объектов, предназначенных для продажи в ходе операционной деятельности.

- Кроме того, раскрываются:
 - методы и существенные допущения, использованные компанией при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости. При этом указывается, что послужило основой для определения справедливой стоимости объектов – данные активного рынка или (ввиду специфики объекта инвестиционной недвижимости и отсутствия сопоставимых рыночных цен) другие факторы и специальные методы и приемы;
 - степень, в которой справедливая стоимость объекта инвестиционной недвижимости основана на мнении независимого профессионального оценщика, обладающего необходимой квалификацией и практическим опытом проведения оценки аналогичной недвижимости той же территории. Факт отсутствия подобной оценки раскрывается в пояснениях к финансовой отчетности;
 - суммы, признанные в отчете о совокупном доходе (прибыли).
- При использовании модели *оценки инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости* раскрытию подлежат данные сверки значений балансовой стоимости объектов недвижимости на начало и конец отчетного периода с указанием информации:

- о приросте стоимости инвестиционной недвижимости в связи с приобретением объектов при объединении бизнеса;
 - о приросте стоимости инвестиционной недвижимости в связи с приобретением новых объектов и капитализацией последующих расходов;
 - о выбытии объектов инвестиционной недвижимости;
 - о фактах переклассификации объектов инвестиционной недвижимости;
 - о размере прибыли (убытка), возникшей в результате корректировки справедливой стоимости инвестиционной недвижимости;
 - о чистых курсовых разницеах, возникших в результате перевода показателей финансовой отчетности в другую валюту представления, а также вследствие пересчета показателей финансовой отчетности зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся компании;
 - о прочих изменениях.
- Если компания использует *модель оценки инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости*, то кроме информации, подлежащей раскрытию при всех обстоятельствах, она также должна представить сведения:

- о применяемых сроках полезного использования объектов инвестиционной недвижимости и нормах амортизации;
- об используемых методах начисления амортизации;
- о совокупной балансовой стоимости и накопленной амортизации (вместе с данными об убытках от обесценения) на начало и конец отчетного периода.
- Кроме того, в пояснениях к финансовой отчетности приводятся результаты сверки балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного периода с указанием информации:
 - о приросте стоимости инвестиционной недвижимости (с отдельным раскрытием информации о приросте в результате приобретения объектов и в результате капитализации последующих расходов, признанных активами);
 - о выбытии объектов инвестиционной недвижимости;
 - о сумме накопленной амортизации;
 - о сумме убытков от обесценения, признанных и реверсированных в течение периода;
 - о чистых курсовых разницеах, возникших в результате пересчета показателей финансовой отчетности в другую валюту представления, а также при пересчете показателей финансовой отчетности зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся компании;

- о фактах переклассификации объектов инвестиционной недвижимости;
- о справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.
- *В исключительных случаях*, когда компания не может определить справедливую стоимость инвестиционной собственности с достаточной степенью достоверности, ей следует дополнительно:
 - описать инвестиционную недвижимость;
 - разъяснить причины, по которым такая оценка не представляется возможной;
 - определить границы, в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной недвижимости;
 - раскрыть содержание прочих изменений.