

# Положение (стандарт) бухгалтерского учета 32 «Инвестиционная недвижимость»

*Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 2 июля 2007 года № 779*

*Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 16 июля 2007 г. под № 823/14090*

## Общие положения

1. Настоящее Положение (стандарт) определяет методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об инвестиционной недвижимости и ее раскрытии в финансовой отчетности.

2. **Нормы настоящего Положения (стандарта) применяются** предприятиями, организациями и другими юридическими лицами (далее — предприятия) независимо от формы собственности (кроме бюджетных учреждений).

3. **Настоящее Положение (стандарт) не применяется** к вопросам, урегулированным Положением (стандартом) бухгалтерского учета 14 «Аренда», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 28.07.2000 № 181 и зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 10.08.2000 под № 487/4708 (далее — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 14 «Аренда»), и другими положениями (стандартами) бухгалтерского учета, а именно к:

- 1) классификации аренды на операционную и финансовую;
- 2) признанию дохода от аренды объектов инвестиционной недвижимости;
- 3) оценке арендодателем недвижимости, предоставленной в аренду по договору финансовой аренды;
- 4) учету продажи и операций по продаже активов с их дальнейшей арендой;
- 5) раскрытию информации о финансовой и операционной аренде в финансовой отчетности;
- 6) учету биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью;
- 7) учету прав на разведку и добычу полезных ископаемых и невозобновляемых ресурсов.

4. Термины, используемые в положениях (стандартах) бухгалтерского учета, имеют следующее значение:

**Инвестиционная недвижимость** — собственные или арендованные на условиях финансовой аренды земельные участки, здания, сооружения, которые расположены

на земле, удерживаемые с целью получения арендных платежей и/или увеличения собственного капитала, а не для производства и поставки товаров, предоставления услуг, административной цели или продажи в процессе обычной деятельности.

**Операционная недвижимость** — собственные или арендованные на условиях финансовой аренды земельные участки, здания, сооружения, которые расположены на земле, удерживаемые с целью использования для производства или поставки товаров или предоставления услуг, или же в административных целях.

**Балансовая стоимость актива** — стоимость актива, по которой он включается в итог баланса.

#### **5. С целью бухгалтерского учета не считается инвестиционной недвижимостью:**

5.1. Операционная недвижимость, а также недвижимость, удерживаемая для использования в будущем как операционная недвижимость.

5.2. Недвижимость, удерживаемая с целью продажи при условиях обычной хозяйственной деятельности.

5.3. Недвижимость, которая строится или улучшается по поручению третьих сторон.

5.4. Недвижимость, находящаяся в процессе строительства или улучшения с целью использования в будущем как инвестиционная недвижимость.

5.5. Недвижимость, предоставленная в аренду другому субъекту хозяйствования на условиях финансовой аренды.

6. Если определенный объект основных средств включает часть, удерживаемую с целью получения арендной платы и/или для увеличения собственного капитала, и другую часть, являющуюся операционной недвижимостью, и эти части могут быть проданы отдельно (или отдельно предоставлены в аренду согласно договору о финансовой аренде), то эти части отражаются как отдельные инвентарные объекты. Если эти части не могут быть проданы отдельно, объект основных средств признается инвестиционной недвижимостью при условии ее использования преимущественно с целью получения арендной платы и/или для увеличения собственного капитала.

При наличии признаков, при которых объект основных средств может быть отнесен и к операционной недвижимости, и к инвестиционной недвижимости, предприятие разрабатывает критерии по их разделению.

7. Если предприятие контролирует инвестиционную недвижимость, предоставленную в аренду материнскому предприятию или дочернему предприятию для производства или поставки товаров или предоставления услуг, или с административной целью, такой объект основных средств при составлении консолидированной финансовой отчетности этой группы предприятий считается операционной недвижимостью.

### **Признание и оценка инвестиционной недвижимости**

8. Инвестиционная недвижимость признается активом, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем от ее использования экономические выгоды

в виде арендных платежей и/или увеличения собственного капитала, и ее первоначальная стоимость может быть достоверно определена.

9. Приобретенная (созданная) инвестиционная недвижимость зачисляется на баланс предприятия по первоначальной стоимости. Единицей учета инвестиционной недвижимости является земельный участок, здание (часть здания) или их сочетание, а также активы, образующие с инвестиционной недвижимостью целостный комплекс и в совокупности генерирующие денежные потоки.

**10. Первоначальная стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости состоит из следующих расходов:**

сумм, уплачиваемых поставщикам (продавцам) и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без не прямых налогов);

регистрационного сбора, государственной пошлины и аналогичных платежей, которые осуществляются в связи с приобретением (получением) прав на инвестиционную недвижимость;

сумм не прямых налогов в связи с приобретением (созданием) инвестиционной недвижимости (если они не возмещаются предприятию);

юридических услуг, комиссионных вознаграждений, связанных с приобретением инвестиционной недвижимости;

других расходов, непосредственно связанных с приобретением и доведением объектов инвестиционной недвижимости до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью.

11. Первоначальной стоимостью инвестиционной недвижимости, созданной предприятием, является ее стоимость, определенная на дату начала использования инвестиционной недвижимости, исходя из общей суммы расходов на ее создание.

12. Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости, полученной в финансовую аренду, определяется в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 14 «Аренда».

13. Если приобретение инвестиционной недвижимости осуществляется на условиях отсрочки платежа, то ее первоначальной стоимостью признается цена согласно договору. Вознаграждение поставщику на сумму разницы между договорной ценой и общей суммой платежей в его пользу признается финансовыми расходами.

14. Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости увеличивается на сумму расходов, связанных с ее улучшением (модернизация, модификация, достройка, дооборудование, реконструкция и т. п.), что приводит к увеличению будущих экономических выгод, первоначально ожидаемых от использования инвестиционной недвижимости.

15. Расходы, осуществляемые для поддержания инвестиционной недвижимости в рабочем состоянии и получения первоначально определенной суммы будущих экономических выгод от ее использования, включаются в состав расходов отчетного периода.

16. Предприятие на дату баланса отражает в финансовой отчетности инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости, если ее можно достоверно определить, или по первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации с учетом потерь от уменьшения полезности и выгод от ее восстановления, которые признаются в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 24.12.2004 № 817 и зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 13.01.2005 под № 35/10315. Выбранный подход применяется к оценке всех подобных объектов инвестиционной недвижимости.

17. Оценка инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости должна применяться до даты выбытия, перевода инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость и удерживаемую для продажи, или если становится невозможным достоверно определить ее справедливую стоимость на дату баланса.

18. Инвестиционная недвижимость, учитываемая по первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации с учетом потерь от уменьшения полезности и выгод от ее восстановления, переоценке не подлежит.

19. Оценка инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости основывается на ценах активного рынка в той же местности в подобном состоянии при подобных условиях договоров аренды или других контрактов на дату баланса и не учитывает будущих расходов на улучшение недвижимости и соответствующие будущие выгоды в связи с будущими расходами на улучшение объектов инвестиционной недвижимости.

**20. При отсутствии активного рынка определение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости осуществляется по:**

20.1. Последней рыночной цене операции с такими активами (при условии отсутствия существенных изменений в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой действует предприятие).

20.2. Текущим рыночным ценам на недвижимость, которая может находиться в разных состояниях, местности, арендных и других контрактных условиях, скорректированным с учетом индивидуальных характеристик, особенностей и т. п. инвестиционной недвижимости, для которой определяется справедливая стоимость.

20.3. Дополнительным показателем, характеризующим уровень цен на инвестиционную недвижимость.

21. При отсутствии информации о рыночных ценах на инвестиционную недвижимость ее справедливая стоимость определяется по настоящей стоимости будущих чистых денежных поступлений от актива, исчисленной согласно пунктам 11 — 14 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 28 «Уменьшение полезности активов», утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 24.12.2004 № 817 и зарегистрированного в Министерстве юстиции Украины 13.01.2005 под № 35/10315.

22. Сумма увеличения или уменьшения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на дату баланса отражается в составе прочего операционного дохода или прочих расходов операционной деятельности соответственно.

Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости не включает предварительную оплату и начисленный доход от финансовой аренды.

23. При определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости предприятия в нее входят все объекты основных средств, образующие с инвестиционной недвижимостью целостный комплекс и в совокупности генерирующие денежные потоки. Такая инвестиционная недвижимость в учете отражается как отдельный объект, генерирующий денежные средства.

Стационарно установленные объекты основных средств (лифты, кондиционеры и т. п.), стоимость которых учтена при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, учитываются во внебалансовом учете по первоначальной стоимости. Все другие активы, используемые вместе с инвестиционной недвижимостью (мебель, хозяйственный инвентарь, офисная техника и т. п.), оцениваются по первоначальной (переоцененной) стоимости и отражаются в учете в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000 № 92 и зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 18.05.2000 под № 288/4509.

### **Перевод недвижимости в инвестиционную недвижимость или вывод ее из состава инвестиционной недвижимости**

**24. Перевод недвижимости в инвестиционную недвижимость или вывод ее из состава инвестиционной недвижимости осуществляется только в случае изменения характера использования недвижимости, что удостоверяется:**

- 1) началом использования ее как операционной недвижимости;
- 2) началом подготовки ее к продаже с переводом объекта из инвестиционной недвижимости в состав запасов;
- 3) подготовкой операционной недвижимости для использования как инвестиционной недвижимости;
- 4) предоставлением ее в операционную аренду другой стороне;
- 5) переводом ее из запасов или операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость;
- 6) завершением строительства с переводом недвижимости из состава незавершенного строительства в инвестиционную недвижимость.

25. Перевод инвестиционной недвижимости в состав запасов осуществляется в случае существования изменения способа использования этого актива, что подтверждается началом подготовки к продаже. Если реализация инвестиционной недвижимости осуществляется без предварительной подготовки, то инвестиционная недвижимость переводу в состав запасов не подлежит. Если предприятие осуществляет улучшение (достройку, реконструкцию и т. п.) существующей инвестиционной недвижимости для продолжения ее использования в будущем как инвестиционной недвижимости, то такой объект недвижимости остается в составе инвестиционной недвижимости.

Перевод инвестиционной недвижимости в состав запасов осуществляется в порядке, предусмотренном для основных средств.

26. В случае перевода инвестиционной недвижимости, которая оценивалась по справедливой стоимости, в операционную недвижимость или в состав запасов себестоимость таких основных средств или запасов определяется по справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на дату такого перевода.

27. При переводе операционной недвижимости в инвестиционную, которая будет оцениваться по справедливой стоимости, разница между балансовой (остаточной) стоимостью операционной недвижимости и справедливой стоимостью инвестиционной недвижимости отражается согласно пунктам 19 и 20 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000 № 92 и зарегистрированного в Министерстве юстиции Украины 18.05.2000 под № 288/4509.

28. При переводе недвижимости из запасов в инвестиционную недвижимость, которая будет оцениваться по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью недвижимости по состоянию на дату перевода и ее балансовой (остаточной) стоимостью признается другим доходом или другими расходами периода, в котором произошел такой перевод.

29. При завершении строительства инвестиционной недвижимости, которая будет учитываться по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью недвижимости на эту дату и расходами на строительство признается прочим операционным доходом или прочими расходами операционной деятельности периода, в котором произошло завершение строительства.

### **Выбытие инвестиционной недвижимости**

30. Признание инвестиционной недвижимости прекращается при выбытии объекта в результате продажи, передачи в финансовую аренду, ликвидации, внесения в уставный капитал, при несоответствии критериям признания актива по другим основаниям, при переводе из инвестиционной недвижимости в операционную недвижимость или прекращении использования такой инвестиционной недвижимости с исключением ожидания получения каких-либо экономических выгод от ее выбытия.

31. Финансовый результат от выбытия инвестиционной недвижимости определяется вычитанием из дохода от выбытия ее балансовой стоимости, не прямых налогов и расходов, связанных с выбытием инвестиционной недвижимости.

32. Доходы и расходы от продажи инвестиционной недвижимости с ее дальнейшей арендой определяются в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 14 «Аренда».

### **Раскрытие информации об инвестиционной недвижимости в примечаниях к финансовой отчетности**

33. Стоимость инвестиционной недвижимости в балансе отражается отдельной статьей.

**34. В примечаниях к финансовой отчетности независимо от метода оценки инвестиционной недвижимости приводится следующая информация по каждой группе инвестиционной недвижимости:**

34.1. Критерии по разделению инвестиционной недвижимости и операционной недвижимости.

34.2. Отраженные в отчете о финансовых результатах отчетного периода:

34.2.1. Сумма дохода от аренды инвестиционной недвижимости.

34.2.2. Сумма прямых расходов (с выделением отдельно на ремонт и обслуживание), признанных в связи с удержанием инвестиционной недвижимости, которая генерирует доход от аренды в течение отчетного периода.

34.2.3. Сумма прямых расходов (с выделением отдельно на ремонт и обслуживание), признанных в связи с удержанием инвестиционной недвижимости, которая не генерирует доход от аренды в течение отчетного периода.

34.3. Ограничения по владению, пользованию и распоряжению инвестиционной недвижимостью.

34.4. Сумма заключенных договоров на будущее:

34.4.1. На приобретение, строительство и подготовку инвестиционной недвижимости.

34.4.2. На ремонт, обслуживание и улучшение инвестиционной недвижимости.

34.5. Стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости.

34.6. Сумма капитальных инвестиций в инвестиционную недвижимость за отчетный год.

34.7. Стоимость приобретенной инвестиционной недвижимости в результате объединения и/или приобретения предприятий.

34.8. Балансовая стоимость выбывшей инвестиционной недвижимости.

34.9. Доход от выбытия инвестиционной недвижимости.

34.10. Стоимость инвестиционной недвижимости, переведенной из/в запасы и операционной недвижимости.

34.11. Другие изменения балансовой стоимости инвестиционной недвижимости.

**35. При оценке инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости приводится следующая информация:**

35.1. Методы и существенные предположения, примененные при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.

35.2. Осуществление оценки инвестиционной недвижимости субъектами оценочной деятельности, имеющими опыт оценки подобной недвижимости в той же местности, или непривлечение таких субъектов при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.

35.3. Балансовая стоимость инвестиционной недвижимости на начало и конец отчетного года.

35.4. Сумма прочего операционного дохода и прочих расходов операционной деятельности, которые возникли в результате изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.

35.5. Сумма доходов и расходов, возникших в результате перевода в инвестиционную недвижимость запасов и при завершении строительства инвестиционной недвижимости.

35.6. Разница между балансовой стоимостью активов, возникшая в результате перевода операционной недвижимости в инвестиционную недвижимость, отраженную в составе доходов, расходов и дополнительного капитала.

35.7. Описание инвестиционной недвижимости (пообъектно в количественных и стоимостных показателях), которая прекращает оцениваться по справедливой стоимости и будет оцениваться по первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации с учетом потерь от уменьшения полезности и выгод от ее восстановления, с указанием:

35.7.1. Причин невозможности достоверного определения ее справедливой стоимости.

35.7.2. Балансовой стоимости такой инвестиционной недвижимости.

**36. При оценке инвестиционной недвижимости по первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации с учетом потерь от уменьшения полезности и выгод от ее восстановления, приводится следующая информация по каждой группе инвестиционной недвижимости:**

36.1. Методы амортизации, применяемые предприятием, и диапазон сроков полезного использования.

36.2. Балансовая стоимость и сумма износа с учетом потерь от уменьшения полезности и выгод от ее восстановления на начало и конец отчетного года.

36.3. Сумма начисленной амортизации в течение отчетного года.

36.4. Сумма потерь от уменьшения полезности и сумма выгод от восстановления полезности, отраженные в отчете о финансовых результатах и отчете о собственном капитале за отчетный год.

36.5. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости.

Начальник Управления методологии бухгалтерского учета Л. Ловинская