

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2019
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2018 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

ИНСТРУКЦИЯ СБУ 6 «ИНВЕСТИЦИОННОЕ ИМУЩЕСТВО»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3–4
ПОНЯТИЯ	5–10
ПРИНЦИПЫ УЧЁТА	11–32
Первоначальное признание	11–13
Последующее признание	14–16
Метод справедливой стоимости	17–25
Метод фактических затрат	26
Улучшения, ремонт и обслуживание	27–28
Переклассификации	29–32
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ	33

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 6 «Инвестиционное имущество» является установление правил признания инвестиционного имущества в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности. Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 6 руководствуется разделами 16 «Инвестиционное имущество» (“*Investment property*”) и 11 «Основные финансовые инструменты» („*Basic Financial Instruments*“) МСФО для предприятий СМБ, а также понятиями, установленными в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 6 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статье 33. В тех областях, где инструкция СБУ 6 не уточняет какого-либо специфического принципа учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 6 «Инвестиционное имущество» следует применять при учете инвестиционного имущества и при его отражении в годовых бухгалтерских отчетах.*

4. СБУ 6 применяется только при признании инвестиционного имущества, и она не применяется при признании используемой предприятием недвижимости. Различие понятий инвестиционного имущества и используемой предприятием недвижимости разъяснено в статьях 5–10.

ПОНЯТИЯ

5. *В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:*

Инвестиционное имущество – это объект недвижимости (земля или здание (или часть здания) или и то, и другое), которым предприятие владеет (либо в качестве собственника, либо в качестве арендодателя имущества на условиях финансовой аренды) прежде всего с целью получения дохода от аренды, увеличения стоимости либо и того, и другого, а не для использования при производстве товаров или предоставлении услуг, в административных целях

или для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности. (МСФО для предприятий СМБ 16.2)

Используемая предприятием недвижимость – это объект недвижимости, который предприятие использует при производстве товаров или предоставлении услуг либо в административных целях.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

Себестоимость – это (a) денежная сумма или справедливая стоимость возмещения, заплаченная или переданная за актив при его приобретении; и (b) денежная сумма или справедливая стоимость возмещения, полученная за обязательство при взятии его на себя. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (a)).

Балансовая (остаточная) стоимость – это сумма, по которой актив оценивается в балансе (с учётом накопленного износа и возможного накопленного убытка от его обесценения).

6. Инвестиционное имущество (далее также – *инвестиция*) – это объект недвижимости (земля или здание (или часть здания) либо и то, и другое), которым владеют, прежде всего, с целью получения дохода от аренды, увеличения стоимости либо и того, и другого, а не для использования при производстве товаров или предоставлении услуг, в административных целях или для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности. Инвестиционным имуществом может быть также право застройки, которое отвечает понятию инвестиционного имущества. Противоположностью инвестиционному имуществу являются земля и здания, которые предприятие использует в своей экономической деятельности, – такое имущество рассматривается как обычные основные средства. В следующей ниже таблице приведены примеры того, что считается инвестиционным имуществом, а что – нет. Соответственно, следует применять и разные инструкции.

Является инвестиционным имуществом	Не является инвестиционным имуществом
Земля, которой владеют долгосрочно в целях увеличения стоимости и которую само предприятие не использует	Земля, которую предприятие до сих пор использовало для своих потребностей, но теперь решает продать (признавать как запасы)
Здание в собственности предприятия или арендуемое на условиях финансовой аренды и для предоставления в аренду на условиях операционной аренды	Здание в собственности предприятия или арендуемое на условиях финансовой аренды и используемое для коммерческой деятельности предприятия (признавать как основные средства)
Здание, которое предприятие желает предоставить в аренду, но в данный момент оно не используется, поскольку арендаторы не найдены	Здание, которое строится по чьему-либо заказу (признавать как долгосрочный договор строительства)

Здание гостиницы, собственник которого не занимается управлением гостиницы, а эта услуга полностью приобретается в виде аутсорсинга по договору аренды или управления	Здание гостиницы, где собственник гостиницы занимается управлением гостиницы, даже в том случае если часть услуг приобретается в виде аутсорсинга (признавать как основные средства)
---	--

7. Инвестиционное имущество имеет как признаки основных средств, так и признаки финансовой инвестиции. Хотя физически инвестиционное имущество аналогично основным средствам, цель его использования существенно отличается от использования других основных средств. Генерируемые инвестиционным имуществом денежные потоки и вместе с этим также справедливую стоимость инвестиции обычно можно оценить значительно точнее и более достоверно, чем денежные потоки и справедливую стоимость других основных средств.

8. Инвестиционным имуществом может быть также такой объект, который предприятие не имеет в собственности, а арендует на условиях финансовой аренды (см. инструкцию СБУ 9 «Учет аренды»).

9. Объект недвижимости, который строят или развивают для того, чтобы в будущем использовать его в качестве инвестиционного имущества, уже во время строительной деятельности или деятельности по развитию признают как инвестиционное имущество, руководствуясь одним из описанных в пункте 14 настоящей инструкции методов.

10. В определённых случаях предприятие может использовать какую-то часть инвестиционного имущества в своей коммерческой деятельности, а какую-то часть – в целях получения дохода от аренды. По этим частям ведется отдельный учет. Часть, используемая в собственной экономической деятельности, отражается как основные средства, а часть, сдаваемая в аренду – как инвестиционное имущество. (МСФО для предприятий СМБ 16.4)

ПРИНЦИПЫ УЧЁТА

Первоначальное признание

11. *Инвестиционное имущество первоначально признаётся в балансе по его себестоимости, которая включает в себя также цену покупки и напрямую связанные с приобретением расходы. (МСФО для предприятий СМБ 16.5)*

12. Расходами, напрямую связанными с приобретением инвестиционного имущества, могут быть, например, платы за услуги нотариуса, госпошлины, платы, уплаченные консультантам, и другие расходы, без которых сделка по покупке не была бы осуществлена. (МСФО для предприятий СМБ 16.5)

13. В том случае если оплата за инвестиционное имущество осуществляется в рассрочку, при которой срок оплаты более продолжительный, чем обычный срок оплаты, себестоимостью инвестиции считается приведённая стоимость всех будущих платежей. Разница между номинальной и приведённой стоимостью признаётся как

процентный расход в течение периода рассрочки. (МСФО для предприятий СМБ 16.5) В себестоимость инвестиционного имущества, которое после первоначального учета, начинают отражать по методу фактических затрат, можно капитализировать расходы по займам в соответствии с принципами, описанными в статьях 15 и 16 инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы».

Последующее признание

14. При отражении инвестиционного имущества последовательно используется один из двух следующих принципов расчета (за исключением микропредприятий, которые должны использовать метод, приведенный в пункте (b)):

(а) инвестиционное имущество, справедливая стоимость которых может быть надежно оценена с приложением разумных затрат и усилий, отражается по методу справедливой стоимости, описанному в статьях 17–25, а все остальное инвестиционное имущество отражается по методу фактических затрат, описанному в статье 26 (МСФО для предприятий СМБ 16.7); или

(б) каждое инвестиционное имущество отражается по методу фактических затрат, описанному в статье 26.

15. Чтобы оценить, может ли справедливая стоимость надежно быть найдена с приложением разумных затрат и усилий, следует рассмотреть следующие аспекты:

(а) денежные и временные расходы, сопряженные с оценкой, как отношение к выгоде, получаемой в результате оценки;

(б) достоверность оценки – чем ниже достоверность оценки справедливой стоимости, тем меньше выгода, получаемая от этой информации, для читателей отчета, и тем меньшие расходы и усилия оправданны для совершения оценки;

(с) польза для читателя отчета – кто является потребителями отчета, и какая информация им нужна? Например, если у предприятия несколько собственников, часть из которых не соприкасались в текущем порядке с финансовой информацией предприятия, оценка справедливой стоимости важнее. Если у предприятия один собственник и отсутствуют иные значительные стороны, которые обоснованно нуждались бы в информации о справедливой стоимости активов, то, вероятнее всего, расходы и усилия, затрачиваемые для оценки справедливой стоимости, могут и не быть оправданы.

16. Если предприятие руководствуется методом, описанном в статье 14 (а) настоящей инструкции, но справедливую стоимость инвестиционного имущества, ранее отраженного по справедливой стоимости, больше не представляется возможным достоверно оценить с приложением разумных затрат и усилий, предприятие отражает эту инвестицию по методу фактических затрат, описанному в статье 26, до тех пор, пока не оценка справедливой стоимости не станет вновь возможной. Балансовая стоимость инвестиции в момент переклассификации становится ее себестоимостью. (МСФО для предприятий СМБ 16.8)

Пример 1 – изменение метода признания инвестиционного имущества
--

В балансе предприятия признана земля, которой предприятие владеет в целях

получения прибыли от увеличения стоимости. По состоянию на 31.12.20X1, справедливая стоимость земли была оценена в 1 000 000 евро, базируясь на сопоставимых рыночных сделках.

На следующую отчётную дату, 31.12.20X2, определить рыночную стоимость по тому же методу было невозможно, поскольку сопоставимых рыночных сделок не было. Определение справедливой стоимости альтернативным методом потребовало бы много времени и было бы затратным, а также, по оценке предприятия, диапазон справедливой стоимости, найденный такими методами, не даёт достаточных оснований для определения справедливой стоимости инвестиционного имущества.

К концу 20X3 года вновь происходили сопоставимые рыночные операции, и справедливую стоимость земли можно было достоверно определить (по состоянию на 31.12.20X3 справедливая стоимость составляла 1 200 000 евро). По какому методу предприятие должно признавать в балансе инвестиционное имущество?

31.12.20X1 справедливую стоимость можно было определить следующим образом, инвестиционное имущество признаётся по справедливой стоимости в сумме 1 000 000 евро.

31.12.20X2 определить справедливую стоимость, прилагая разумные затраты и усилия, было невозможно – таким образом, эту инвестицию следует признавать по методу фактических затрат до тех пор, пока справедливую стоимость можно будет снова оценить:

К	Инвестиционное имущество по справедливой стоимости	1 000 000	
Д	Себестоимость инвестиционного имущества	1 000 000	

31.12.20X3 справедливую стоимость можно снова надёжно оценить – таким образом, инвестицию следует снова начать признавать по методу справедливой стоимости:

К	Себестоимость инвестиционного имущества	1 000 000	
Д	Инвестиционное имущество по справедливой стоимости	1 200 000	
К	Прибыль от изменения стоимости инвестиционного имущества (в статье «Прочие доходы от основной деятельности»)	200 000	

Если инвестиционным имуществом является амортизируемый актив (например, здание), его следует амортизировать в течение того периода, когда справедливую стоимость невозможно надёжно оценить (см. статью 26).

Метод справедливой стоимости

17. При применении метода справедливой стоимости объекты инвестиционного имущества признаются на каждую отчётную дату по их справедливой стоимости. Прибыли/убытки, вытекающие из изменения стоимости, признаются в отчёте о прибылях и убытках отчётного периода.

Инвестиционное имущество, признаваемое по методу справедливой стоимости, не амортизируется. (МСФО для предприятий СМБ 16.7)

18. Наилучшим индикатором справедливой стоимости инвестиционного имущества является его рыночная стоимость. Рыночной стоимостью считается наиболее выгодная цена, которую продавец мог бы получить при продаже объекта на открытом рынке или покупатель заплатит при её покупке. Рыночной стоимостью не считается цена сделки, происходящей в особых условиях (т.е. цена срочной продажи). (МСФО для предприятий СМБ 16.7, 11.27 (a))

19. При отсутствии активного рынка справедливую стоимость можно оценить по какому-либо другому методу, например, основываясь на ценах сделок, заключённых в недавнее время в отношении аналогичных объектов (корректируя оценку относительно различий), или используя метод дисконтированных денежных потоков. (МСФО для предприятий СМБ 16.7, 11.27 (b), (c), 11.28, 11.29).

20. Определение справедливой стоимости должно основываться на реальной рыночной информации на отчетную дату, а не на гипотетической рыночной информации. При определении справедливой стоимости учитываются все факторы, влияющие на стоимость инвестиции, в том числе местоположение объекта, его физическое состояние, существующие в отношении объекта договоры аренды, общая активность рынка и другие факторы, влияющие на стоимость. Справедливая стоимость должна отражать общую рыночную оценку относительно стоимости инвестиции, и при её определении исключаются обстоятельства, связанные с конкретным продавцом или покупателем и влияющие на цену (например, влияние на цену со стороны нетипичной схемы финансирования).

21. Оценка справедливой стоимости связана со временем оценивания. В том случае, если оценивание происходит до или после отчётной даты, при оценке инвестиционного имущества следует учитывать события, произошедшие в период между отчётной датой и датой оценивания, которые могли бы повлиять на стоимость инвестиции.

22. При определении справедливой стоимости инвестиционного имущества руководствуются наилучшим возможным способом использования объекта. Как можно лучший способ использования отражает тот способ использования, при котором участники рынка стремились бы максимизировать стоимость инвестиционного имущества, принимая во внимание связанные с объектом правовые ограничения (например, возможность изменения детальной планировки), физические ограничения (например, возможность производить пристройки) и финансовые ограничения (например, возможность профинансировать изменение способа использования). Как правило, предполагается, что существующий способ использования объекта является наилучшим способом использования, если нет убедительных аргументов в пользу того, что большинство участников рынка использовали бы данный объект иначе. При определении стоимости инвестиционного имущества учитываются денежные потоки, связанные с ремонтом и техническим обслуживанием, и возможные денежные потоки, сопряженные с изменением способа использования.

23. При оценке справедливой стоимости инвестиционного имущества из неё не вычитаются потенциальные расходы на сделку, связанные с продажей объекта.

24. При оценке справедливой стоимости следует обращаться за помощью к профессиональным оценщикам за пределами предприятия, за исключением случаев, когда у самого предприятия имеются специалисты соответствующей квалификации.

25. При оценке инвестиционного имущества по справедливой стоимости необходимо следить за тем, чтобы имущество не было признано в балансе дважды. Если оценка справедливой стоимости инвестиционного имущества представлена вместе с его интерьером (например, коммуникации, мебель и т.д.), то такой интерьер следует признать в балансе в составе инвестиционного имущества и не признавать его ещё раз как отдельный объект, например, в составе основных средств.

Метод фактических затрат

26. При применении метода фактических затрат инвестиционное имущество оценивается аналогично основным средствам, то есть по себестоимости, за исключением накопленного износа и убытков от обесценения (см. инструкцию СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы»).

Улучшения, ремонт и обслуживание

27. Затраты по дальнейшим улучшениям добавляются к себестоимости инвестиционного имущества только в том случае, если они соответствуют определению инвестиционного имущества и критериям признания актива в балансе (т.е. вероятное участие в будущем в притоке экономической выгоды). Затраты по текущему обслуживанию и ремонту инвестиционного имущества признаются в расходах за отчётный период. Если у объекта инвестиционного имущества заменяется какой-либо компонент (например, стеновые перегородки), себестоимость нового компонента добавляется к себестоимости объекта, а остаточную стоимость заменяемого компонента списывают из баланса.

28. Капитализация улучшений в балансе или их признание как расхода за период имеет практическое значение только в том случае, если предприятие оценивает объект инвестиционного имущества по методу фактических затрат. При применении метода справедливой стоимости стоимость, добавляемая в ходе осуществления улучшений инвестиционного имущества, учитывается посредством переоценок на отчётную дату.

Переклассификации

29. Инвестиционное имущество переклассифицируется в балансе (например, из инвестиционного имущества в основные средства или наоборот), если происходит изменение в цели его использования. Начиная с даты произведённых изменений к объекту применяется учётная политика той группы активов, в которую его переклассифицировали. (МСФО для предприятий СМБ 16.9)

30. Если предприятие признаёт объект инвестиционного имущества по методу фактических затрат, переклассификация из инвестиционного имущества в основные

средства (и наоборот) не влечёт за собой изменений в учётной политике. В том случае, если предприятие оценивает объект инвестиционного имущества по методу справедливой стоимости, при переклассификации руководствуются статьями 31 и 32.

31. При переводе инвестиционного имущества, которое оценивалось по методу справедливой стоимости, в используемые предприятием основные средства, новой расчётной себестоимостью объекта следует считать его балансовую стоимость на дату переклассификации. Начиная с этого дня начинают амортизировать в бухгалтерском учёте аналогично другим основным средствам, исходя из оставшегося срока полезного использования актива.

32. При переводе используемого предприятием основного средства в инвестиционное имущество (которое оценивается по методу справедливой стоимости) существовавшую на день переклассификации разницу между справедливой стоимостью и остаточной балансовой стоимостью основных средств следует признать в отчёте о прибылях и убытках.

<u>Пример 2 – переклассификация, переоценка и продажа инвестиционного имущества</u>		
В балансе предприятия признано здание, которое предприятие до сих пор использовало в своей хозяйственной деятельности, но начиная с 30.06.20X1 его офис переехал в другое место и предприятие начало сдавать здание в аренду в порядке операционной аренды. По состоянию на 30.06.20X1 остаточная балансовая стоимость здания составляла 600 000 тысяч евро (себестоимость – 800 000 тысяч евро, и накопленный износ – 200 000 тысяч евро), а его оценочная рыночная стоимость – 1 000 000 евро. Каким образом следует признать в бухгалтерском учёте изменение, произошедшее в использовании здания, если предприятие применяет при оценке инвестиционного имущества метод справедливой стоимости?		
При переклассификации объекта из используемых предприятием основных средств в инвестиционное имущество положительная разница между справедливой стоимостью и остаточной стоимостью основных средств признаётся как увеличение нераспределённой прибыли за предыдущие периоды.		
Д	Инвестиционное имущество	1 000 000
Д	Основные средства (накопленный износ)	200 000
К	Основные средства (себестоимость)	800 000
К	Прибыль от изменения стоимости инвестиционного имущества (в статье «Прочие доходы от основной деятельности»)	400 000
Согласно оценке бюро недвижимости, рыночная стоимость здания по состоянию на 31.12.20X1 уменьшилась до 900 000 евро. Каким образом следует признать произошедшее изменение в годовом отчёте?		
Все дальнейшие изменения справедливой стоимости признаются в отчёте о прибылях и убытках как прибыль/убыток за отчётный год:		
Д	Убыток от изменения стоимости инвестиционного имущества (в статье «Прочие расходы от основной деятельности»)	100 000
К	Инвестиционное имущество	100 000

31.03.20X2 тот же самый объект недвижимости был продан за 1 100 000 евро. Каковы проводки в бухгалтерском учёте?		
Д	Денежные средства	1 100 000
К	Инвестиционное имущество	900 000
К	Прибыль от продажи инвестиционного имущества (в статье «Прочие доходы от основной деятельности»)	200 000

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

33. Установленные в СБУ 6 принципы учёта инвестиционного имущества соответствуют принципам учёта, установленным в разделе 16 МСФО для предприятий СМБ, за исключением следующих обстоятельств:

(а) Согласно МСФО для предприятий СМБ следует отражать все объекты инвестиционного имущества исходя из принципов учета, описанных в статье 14 (а) настоящей инструкции, и применять метод фактических затрат, описанный в статье 14 (b), не допускается. По оценке СБУ, для небольших предприятий метод фактических затрат является очень распространенной практикой, а оценка «разумных затрат и усилий» создавала бы дополнительную нагрузку на них – и получаемая от нее выгода может ее и не оправдывать. согласно МСФО для предприятий СМБ инвестиционное имущество, справедливую стоимость которого, прилагая разумные затраты и усилия, невозможно надёжно оценить, следует признавать как основные средства. По оценке Службы бухгалтерского учёта, будет яснее, а также будет предоставляться лучший обзор, если такие объекты будут классифицироваться в балансе как инвестиционное имущество, а в балансе или в приложениях будет раскрываться балансовая стоимость инвестиционного имущества, оцениваемого по методу справедливой стоимости и по методу фактических затрат;

(b) МСФО для предприятий СМБ не рассматривает, каким образом следует признавать прибыли или убытки в случае переклассификации актива из основных средств в инвестиционное имущество или наоборот. Принципом раздела 16 МСФО для предприятий СМБ в случае подобных ситуаций является признание прибылей (убытков) через отчёт о прибылях и убытках. В соответствии с этим установлены правила в настоящей инструкции;

(c) МСФО для предприятий СМБ в определённых случаях позволяет признавать как инвестиционное имущество также имущество, арендуемое на условиях операционной аренды. По оценке Службы бухгалтерского учёта, такая ситуация встречается очень редко, поэтому рассматривать данную тему в настоящей инструкции не посчитали нужным.