

Цей Стандарт затверджений Комітетом з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів

МСБОДС 16 - ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору базується в основному на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 40 (2000 р.) “Інвестиційна нерухомість”, опублікованому Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). У 2001 році була утворена Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) і Фонд Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО), які замінили КМСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), опубліковані КМСБО, залишаються чинними до їх зміни або вилучення РМСБО. У цьому виданні Комітету з питань державного сектору Міжнародної федерації бухгалтерів витяги з МСБО 40 наводяться з дозволу РМСБО.

Затвердженим текстом цього Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) є текст, надрукований РМСБО англійською мовою, примірники якого можна отримати безпосередньо у видавничому відділі РМСБО, розташованому за адресою: 7th Floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom. E-mail:

Адреса електронної пошти: publications@iasb.org.uk

Сторінка в Інтернеті: <http://www.iasb.org.uk>

Авторське право на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, на Проекти для обговорення та інші публікації КМСБО та РМСБО належить ФКМСБО.

“МСБО”, “РМСБО”, “КМСБО”, “ФКМСБО” та “Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку” є торговими знаками Фонду Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ФКМСБО) і не повинні використовуватися без затвердження ФКМСБО.

Інформацію про Міжнародну федерацію бухгалтерів і текст цього Стандарту можна знайти на Інтернет-сторінці за такою адресою: <http://www.ifac.org>.

Затвердженим текстом цього Стандарту є текст, надрукований англійською мовою.

Авторське право © 2001 р. належить Міжнародній федерації бухгалтерів. Усі права застережені. Жодна частина цієї публікації не може бути відтворена, збережена у будь-якій системі вилучення інформації, або передана у будь-якій формі чи будь-яким засобом, включаючи електронні та механічні засоби, фотокопіювання, магнітофонний запис або будь-які інші системи збереження і відтворення інформації, без попереднього письмового дозволу Міжнародної федерації бухгалтерів.

ISBN: 1-887464-73-5

International Federation of Accountants
535 Fifth Avenue, 26th Floor
New York, New York 10017
United States of America
Інтернет-сторінка: <http://www.ifac.org>

ВСТУП

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Комітет з питань державного сектору (Комітет) Міжнародної федерації бухгалтерів розробляє серію рекомендованих стандартів для суб'єктів господарювання державного сектору, які називаються Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС). Комітет визнає значні переваги досягнення послідовної та порівнюваної фінансової інформації в юрисдикціях та вважає, що МСБОДС відіграватимуть важливу роль, надаючи можливість реалізувати ці переваги.

Прийняття МСБОДС органами державної влади покращить якість і порівнюваність фінансової інформації, наведеної у звітності суб'єктів господарювання державного сектору в усьому світі. Комітет визнає право урядів та національних організацій, які розробляють та затверджують стандарти, встановлювати рекомендації та стандарти бухгалтерського обліку для фінансової звітності державного сектору у своїх юрисдикціях. Комітет сприяє прийняттю МСБОДС та гармонізації національних вимог з МСБОДС. Фінансові звіти слід визначати як такі, що відповідають вимогам МСБОДС, лише якщо вони відповідають усім вимогам кожного застосованого МСБОДС.

Метою поточного етапу робочого плану Комітету є розробка МСБОДС, що базуються на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), опублікованих Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та чинних на 31 серпня 1997 р., або на їхніх варіантах, переглянутих після цієї дати. Деякі проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі не повністю вирішені в МСБО. Хоча ці проблеми не входять до стислого викладу поточного етапу робочого плану Комітету, він усвідомлює важливість цих питань та сподівається вирішити їх після публікації першої серії стандартів.

МСБОДС 16 - ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

ЗМІСТ

Параграфи

МЕТА

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ.....1 – 5

ВИЗНАЧЕННЯ6 –18

ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ.....7 – 18

ВИЗНАННЯ.....19 – 21

ПЕРВІСНА ОЦІНКА.....22 – 29

ПОДАЛЬШІ ВИДАТКИ.....30 – 31

ОЦІНКА ПІСЛЯ ПЕРВІСНОГО ВИЗНАННЯ.....32 – 58

МОДЕЛЬ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ.....35 – 57

НЕМОЖЛИВІСТЬ ДОСТОВІРНО ОЦІНИТИ СПРАВЕДЛИВУ ВАРТІСТЬ.....55 – 57

МОДЕЛЬ СОБІВАРТОСТІ.....58

ПЕРЕВЕДЕННЯ.....59 – 69

ВИБУТТЯ.....70 – 73

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ.....74 – 78

МОДЕЛЬ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ТА МОДЕЛЬ СОБІВАРТОСТІ.....74 – 75

МОДЕЛЬ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ.....76 – 77

МОДЕЛЬ СОБІВАРТОСТІ.....78

ПОЛОЖЕННЯ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ.....79 – 85

ПЕРШЕ ПРИЙНЯТТЯ ПРИНЦИПУ НАРАХУВАННЯ79 – 81

МОДЕЛЬ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ.....82 – 84

МОДЕЛЬ СОБІВАРТОСТІ.....85

ДАТА НАБРАННЯ ЧИННОСТІ.....86 – 87

ДОДАТОК “ДЕРЕВО ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ”

ПОРІВНЯННЯ З МСБО 40

МСБОДС 16 - ІНВЕСТИЦІЙНА НЕРУХОМІСТЬ

Положення стандартів, виділені напівжирним курсивом, слід читати в контексті параграфів з коментарями в цьому Стандарті, наведеними звичайним шрифтом, а також у контексті Передмови до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору не призначені для застосування до несуттєвих статей.

Мета

Метою цього стандарту є визначення облікового підходу до інвестиційної нерухомості та вимог до розкриття відповідної інформації.

Сфера застосування

1. *Суб'єкт господарювання, який складає та подає фінансові звіти згідно з принципом нарахування, має застосовувати цей Стандарт до обліку інвестиційної нерухомості.*
2. *Цей Стандарт застосовується до всіх суб'єктів господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств.*
3. Цей Стандарт розглядає облік інвестиційної нерухомості, включаючи оцінку інвестиційної нерухомості у фінансових звітах орендаря, яка утримується за угодою про фінансову оренду, та оцінку інвестиційної нерухомості у фінансових звітах орендодавця, яка надана в оренду за угодою про операційну оренду. Цей Стандарт не розглядає питання, охоплені Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 13 “Оренда”, в тому числі:
 - а) класифікацію оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
 - б) визнання доходу від оренди, заробленого на інвестиційній нерухомості (див. також Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 9 “Дохід від операцій обміну”);
 - в) оцінку в фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду;
 - г) оцінку в фінансових звітах орендодавця нерухомості, яка надана в оренду за угодою про фінансову оренду;
 - г) облік продажу та операцій продажу майна з його подальшою орендою;
 - д) розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.
4. Цей Стандарт не застосовується до:

- а) лісів та подібних відтворюваних природних ресурсів;
 - б) прав на корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідтворюваних ресурсів.
5. Державні комерційні підприємства (ДКП) повинні дотримуватися Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), розроблених Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. В Рекомендації № 1 “Фінансова звітність державних комерційних підприємств” зазначається, що положення МСБО поширюються на всі комерційні підприємства, незалежно від того, в якому секторі вони працюють – у державному чи в приватному. Рекомендація № 1 зазначає, що ДКП мають подавати фінансові звіти, які відповідають МСБО у всіх суттєвих аспектах.

Визначення

6. *Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:*

Балансова вартість – (з метою цього Стандарту) сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан.

Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля, будівля чи частина будівлі або їх поєднання), утримувана для одержання орендної плати або для збільшення капіталу, або для досягнення обох цих цілей, а не для:

а) використання у виробництві, постачанні товарів, наданні послуг чи для адміністративних цілей;

б) продажу в процесі звичайної діяльності.

Нерухомість, зайнята власником – нерухомість, що її утримує власник або орендар на умовах фінансової оренди з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення.

Справедлива вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами.

Терміни, визначені в інших Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку для державного сектору, вживаються в цьому Стандарті в тому самому значенні, як у цих інших стандартах, та наводяться в Глосарії термінів, який публікується окремо.

Інвестиційна нерухомість

7. Існує багато обставин, за яких суб'єкти господарювання державного сектору можуть утримувати нерухомість для отримання орендної плати та збільшення капіталу. Наприклад, суб'єкт господарювання державного сектору (за винятком ДКП) може бути створений для управління портфелем державної нерухомості на комерційній основі. У цьому випадку нерухомість, утримувана суб'єктом господарювання (за винятком нерухомості, утримуваної для перепродажу в процесі звичайної господарської діяльності), відповідає визначенню інвестиційної нерухомості. Інші суб'єкти господарювання державного сектору можуть також утримувати нерухомість для отримання орендної плати або збільшення капіталу та застосовувати отримані грошові кошти для фінансування інших видів діяльності (надання послуг). Наприклад, університетові чи місцевому органу владі може належати будинок з метою його надання в оренду на комерційній основі зовнішнім сторонам для генерування коштів, а не виробництва чи постачання товарів та послуг. Ця нерухомість також відповідатиме визначенню інвестиційної нерухомості.
8. Інвестиційну нерухомість утримують для одержання орендної плати чи збільшення капіталу або для досягнення обох цих цілей. Отже, інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки в основному незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від інших земельних ділянок або будинків, контрольованих суб'єктами господарювання державного сектору, включаючи нерухомість, зайняту власниками. Виробництво або постачання товарів чи послуг (або використання нерухомості для адміністративних цілей) також можуть генерувати грошові потоки. Наприклад, суб'єкти господарювання державного сектору можуть використовувати будинок для забезпечення товарами чи послугами утримувачів в обмін на часткове чи повне відшкодування витрат. Проте будинок утримують для сприяння виробництву товарів чи надання послуг і грошові потоки розподіляються не лише на будинок, а й на інші активи, використані у процесі виробництва чи постачання. До нерухомості, зайнятої власником, застосовується Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 17 "Основні засоби".
9. У деяких юрисдикціях державного сектору існують певні адміністративні заходи, такі, що суб'єкт господарювання може контролювати актив, який юридично може належати іншому суб'єктові господарювання. Наприклад, державний департамент може контролювати та обліковувати певні будівлі, які юридично є власністю держави. За таких обставин посилання на нерухомість, зайняту власником, означає нерухомість, зайняту суб'єктом господарювання, який визнає нерухомість у своїх фінансових звітах.
10. Далі наведено приклади інвестиційної нерухомості:
 - а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокової реалізації у процесі звичайної операційної діяльності. Наприклад, земля, утримувана лікарнею для збільшення капіталу, яку можна продати у сприятливий час у майбутньому;

- б) земля, утримувана для майбутнього використання, ще не визначеного на теперішній час. Якщо суб'єкт господарювання не визначив, чи він використовуватиме землю як нерухомість, зайняту власником (включаючи її зайняття для надання послуг, таких як послуги, що їх надають національні парки для теперішніх та майбутніх поколінь), чи для короткострокової реалізації у звичайному процесі звичайної діяльності, то таку землю вважають утримуваною для збільшення капіталу;
 - в) будівля у власності суб'єкта господарювання, що звітує (або утримувана суб'єктом господарювання, що звітує, за угодою про фінансову оренду), надана в оренду за однією чи кількома угодами про операційну оренду на комерційній основі. Наприклад, університетові може належати будівля, яку він надає в оренду на комерційній основі зовнішнім сторонам;
 - г) будівля, яка не є зайнятою, але утримується для надання в оренду на комерційній основі зовнішнім сторонам.
11. Далі наведено приклади об'єктів, які не є інвестиційною нерухомістю і тому виходять за межі застосування цього Стандарту:
- а) нерухомість, яка утримується для реалізації у межах звичайної діяльності або яка перебуває у процесі будівництва чи забудови для такого продажу (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 12 “Запаси”). Наприклад, муніципальні органи державної влади можуть у плановому порядку доповнювати дохід на основі норми, купуючи та продаючи нерухомість. У цьому випадку нерухомість, утримувана винятково з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для забудови та перепродажу, класифікується як запаси. Житлове управління може регулярно продавати свій житловий фонд у процесі звичайної діяльності внаслідок демографічних змін. У цьому випадку будь-який житловий фонд, утримуваний для реалізації, класифікується як запаси;
 - б) нерухомість, що перебуває у процесі будівництва або забудови за дорученням третіх сторін. Наприклад, відділ нерухомості та обслуговування може укладати будівельні контракти із суб'єктами господарювання, які є зовнішніми для його органу управління (див. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 11 “Будівельні контракти”);
 - в) нерухомість, зайнята власником (див. МСБОДС 17), у тому числі нерухомість, утримувана для майбутнього використання як нерухомість, зайнята власником; нерухомість, утримувана для майбутньої забудови та подальшого використання як нерухомість, зайнята власником; нерухомість, зайнята працівниками, така як житло для військових (незалежно від того, чи сплачують ці працівники орендну плату за ринковими ставками, чи не сплачують її); нерухомість, зайнята власником, вибуття якої очікується;
 - г) нерухомість, що перебуває у процесі будівництва або забудови для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості. МСБОДС 17

застосовується до такої нерухомості доти, доки будівництво або забудова не будуть завершеними, після чого така нерухомість стає інвестиційною нерухомістю і застосовується цей Стандарт. Цей Стандарт застосовується й до наявної інвестиційної нерухомості, яка перебуває у процесі реконструкції для тривалого майбутнього використання як інвестиційної нерухомості (див. параграф 61);

- г) нерухомість, утримувана для надання соціальних послуг і яка також генерує надходження грошових коштів. Наприклад, житлове управління може утримувати великий житловий фонд, який використовується для забезпечення житлом населення з низьким доходом за орендну плату, нижчу від ринкової. У такій ситуації нерухомість утримується для надання житлового обслуговування, а не для орендної плати чи збільшення капіталу; і отриманий дохід від орендної плати є випадковим для цілей, з якими утримують нерухомість. Така нерухомість не вважається інвестиційною нерухомістю та обліковується відповідно до МСБОДС 17;
 - д) нерухомість, утримувана для стратегічних цілей, яка обліковується відповідно до МСБОДС 17.
12. У багатьох юрисдикціях суб'єкти господарювання державного сектору утримують нерухомість з метою надання послуг, а не для одержання орендної плати чи збільшення капіталу. В таких ситуаціях нерухомість не відповідатиме визначенню інвестиційної нерухомості. Проте, якщо суб'єкт господарювання державного сектору утримує нерухомість для одержання орендної плати або збільшення капіталу, застосовується цей Стандарт. У деяких випадках суб'єкти господарювання державного сектору утримують певну нерухомість, до складу якої входить одна частка, що утримується для отримання орендної плати або збільшення капіталу (тобто не для надання послуг), а друга частка утримується для використання у виробництві чи постачанні товарів, наданні послуг або для адміністративних цілей. Наприклад, лікарня чи університет може володіти будинком, одна частка якого використовується для адміністративних цілей, а друга частка надається в оренду як квартири на комерційній основі. Якщо ці частки можна продати окремо (або окремо надати в оренду згідно з угодою про фінансову оренду), суб'єкт господарювання обліковує ці частки окремо. Якщо ці частки не можуть бути продані окремо, нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо лише незначна її частка утримується для використання у виробництві чи постачанні товарів, наданні послуг або для адміністративних цілей.
13. В окремих випадках суб'єкт господарювання надає допоміжні послуги клієнтам, що займають нерухомість, утримувану суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання вважає таку нерухомість інвестиційною нерухомістю, якщо ці послуги є порівняно незначним компонентом угоди в цілому. Прикладом може бути випадок, коли державне агентство володіє адміністративним будинком, який утримується винятково для одержання орендної плати, а також надає послуги з охорони та технічного обслуговування на комерційній основі орендарям, які займають будинок.

14. В інших випадках надані послуги є більш суттєвим компонентом. Наприклад, органі державної влади може належати готель чи гуртожиток, якими він управляє через загальне агентство з управління нерухомістю. Послуги, надані клієнтам, є суттєвим компонентом угоди в цілому. Отже, готель чи гуртожиток, які управляються власником, є нерухомістю, зайнятою власником, а не інвестиційною нерухомістю.
15. Іноді складно визначити, чи є допоміжні послуги настільки значними, що нерухомість не відповідає критеріям інвестиційної нерухомості. Наприклад, орган державної влади чи державне агентство, що є власником готелю, може передоручати деякі обов'язки третім сторонам згідно з контрактом на управління. Умови контрактів на таке управління можуть широко варіюватися: від такої позиції органу державної влади чи державного агентства, яка, по суті, є позицією пасивного інвестора, до позиції, коли орган державної влади чи державне агентство укладає субпідрядну угоду на певні повсякденні функції, зберігаючи значну залежність від змін грошових потоків, генерованих від функціонування готелю.
16. Для визначення того, чи відповідає нерухомість критеріям інвестиційної нерухомості, необхідне професійне судження. Суб'єкт господарювання розробляє критерії для того, щоб застосовувати послідовно професійне судження згідно з визначенням інвестиційної нерухомості та з відповідними рекомендаціями, наведеними у параграфах 7-15. Параграф 75 а) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про ці критерії, коли класифікацію здійснити важко.
17. Згідно з МСБОДС 13, орендар не капіталізує нерухомість, утримувану згідно з договором про операційну оренду. Отже, орендар не розглядає свою частку в такій нерухомості як інвестиційну нерухомість.
18. У деяких випадках суб'єкт господарювання володіє нерухомістю, яка надана в оренду контролюючому суб'єктові господарювання чи іншому контрольованому суб'єктові господарювання або зайнята ними. Така нерухомість не відповідає критеріям інвестиційної нерухомості в консолідованих фінансових звітах, що містять звіти обох суб'єктів господарювання, оскільки нерухомість є зайнятою власником з точки зору економічної групи в цілому. Але з погляду окремого суб'єкта господарювання, який володіє нею, така нерухомість є інвестиційною нерухомістю, якщо вона відповідає визначенню, наведеному в параграфі 6. Тому орендодавець розглядає таку нерухомість як інвестиційну нерухомість у своїх окремих фінансових звітах. Така ситуація може виникати, коли орган державної влади створює суб'єкт господарювання з управління нерухомістю для управління державними адміністративними будинками. Згодом будинки надаються в оренду іншим урядовим суб'єктам господарювання на комерційній основі. У фінансових звітах суб'єкта господарювання з управління нерухомістю нерухомість обліковуватиметься як інвестиційна нерухомість. Проте в консолідованих фінансових звітах органу державної влади нерухомість обліковуватиметься як основні засоби відповідно до МСБОДС 17.

Визнання

19. Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді, і тільки тоді, коли:

а) існує ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримує майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

б) можна достовірно оцінити собівартість або справедливу вартість інвестиційної нерухомості.

20. При визначенні того, чи відповідає об'єкт першому критерію визнання, суб'єкт господарювання повинен оцінити ступінь визначеності щодо надходження майбутніх економічних вигод чи потенціалу корисності на основі існуючих свідчень на момент первісного визнання. Наявність достатньої визначеності того, що суб'єкт господарювання отримує майбутні економічні вигоди або потенціал корисності, потребує надання впевненості в тому, що суб'єкт господарювання отримує винагороди, пов'язані з активом, та візьме на себе відповідні ризики. Така впевненість існує, як правило, лише тоді, коли ризики та винагороди перейшли до суб'єкта господарювання. До цього операцію з придбання активу можна, як правило, анулювати без значних штрафів і тому актив не визнається.

21. Другий критерій визнання, як правило, легко задовольняється, тому що операція обміну, яка свідчить про придбання активу, ідентифікує його собівартість. Як визначено у параграфі 23 цього Стандарту, за певних обставин інвестиційну нерухомість можна отримати безоплатно або придбати за номінальною собівартістю. У таких випадках собівартістю є справедлива вартість інвестиційної нерухомості на дату придбання.

Первісна оцінка

22. Інвестиційну нерухомість слід оцінювати спочатку за її собівартістю (витрати на операцію слід включати до цієї первісної оцінки).

23. Якщо інвестиційну нерухомість отримують безоплатно або купують за номінальною собівартістю, її собівартістю є її справедлива вартість на дату придбання.

24. Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості складається з ціни її придбання та будь-яких видатків, які безпосередньо відносяться до неї. Безпосередньо віднесені видатки включають, наприклад, гонорари за надання юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею нерухомості, та інші витрати на операцію.

25. Собівартість інвестиційної нерухомості, яка збудована самим суб'єктом господарювання, є її собівартістю на дату завершення її будівництва чи забудови. До цієї дати суб'єкт господарювання застосовує МСБОДС 17. На цю

дату нерухомість стає інвестиційною нерухомістю і застосовується цей Стандарт (див. параграфи 59 г) та 69).

26. Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму витрат, пов'язаних з уведенням її в дію (якщо вони не є необхідними для доведення нерухомості до робочого стану), первісних операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або наднормативних витрат на витрачені матеріали, трудові ресурси чи інші ресурси, витрачені у процесі будівництва або забудови цієї нерухомості.
27. Якщо оплата за інвестиційну нерухомість відстрочується, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.
28. Суб'єкт господарювання може отримати інвестиційну нерухомість у формі подарунка або внеску. Наприклад, національний уряд може передати безоплатно зайвий адміністративний будинок суб'єктові господарювання місцевого органу державної влади, який надає його в оренду за ринковою орендною платою. Інвестиційну нерухомість можна отримати безоплатно або придбати за номінальною вартістю шляхом здійснення повноважень конфіскації. За таких обставин собівартість нерухомості – це її справедлива вартість на дату придбання.
29. Якщо суб'єкт господарювання спочатку визнає свою інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю відповідно до параграфа 23, то справедлива вартість є собівартістю нерухомості. Суб'єкт господарювання може вирішувати після первісного визнання прийняти модель справедливої вартості (параграфи 35-57) або модель собівартості (параграф 58).

Подальші видатки

30. *Подальші видатки, пов'язані зі вже визнаною інвестиційною нерухомістю, слід додавати до балансової вартості інвестиційної нерухомості, якщо існує ймовірність одержання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності протягом усього строку експлуатації інвестиційної нерухомості, що перевищує останні визначені стандартні виробничі характеристики існуючої інвестиційної нерухомості. Усі інші подальші видатки слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені.*
31. Подальші видатки на інвестиційну нерухомість визнаються активом лише тоді, коли видатки поліпшують стан активу, оціненого протягом усього строку його експлуатації, так, що він перевищує останні оцінені стандартні виробничі характеристики. Відповідний обліковий підхід до витрат, понесених після придбання інвестиційної нерухомості, залежить від обставин, які враховувалися при первісній оцінці та визнанні відповідної інвестиції, а також від того, чи буде відшкодовано подальші видатки. Наприклад, якщо балансова вартість інвестиційної нерухомості вже враховує втрату майбутніх економічних вигод або потенціалу корисності, подальші видатки на відновлення майбутніх

економічних вигод або потенціалу корисності, очікуваних від активу, капіталізуються. Це також є правильним, якщо ціна придбання активу відображає зобов'язання суб'єкта господарювання здійснити витрати, які є необхідними у майбутньому для приведення активу до робочого стану. Прикладом може бути придбання будівлі, яка потребує реконструкції. За таких обставин подальші видатки додаються до балансової вартості.

Оцінка після первісного визнання

- 32. Суб'єктові господарювання слід обрати своєю обліковою політикою модель справедливої вартості (параграфи 35-57) або модель оцінки за собівартістю (параграф 58) та застосовувати цю політику до всієї інвестиційної нерухомості.**
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 3 "Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці" зазначає, що свідому зміну облікової політики можна робити, тільки якщо така зміна приведе до більш відповідного подання подій або операцій у фінансових звітах суб'єкта господарювання. Малоімовірно, що заміна моделі справедливої вартості на модель оцінки за собівартістю приведе до більш відповідного подання.
34. Цей Стандарт вимагає від усіх суб'єктів господарювання визначати справедливу вартість інвестиційної нерухомості з метою оцінки (модель справедливої вартості) або розкриття інформації (модель оцінки за собівартістю). Заохочується, але не вимагається, щоб суб'єкт господарювання визначав справедливу вартість інвестиційної нерухомості на основі оцінювання незалежним оцінювачем, який є визнаним фахівцем відповідної кваліфікації та який мав нещодавній досвід оцінювання інвестиційної нерухомості, яка розташована в цій місцевості та належить до цієї категорії.

Модель справедливої вартості

- 35. Після первісного визнання суб'єктові господарювання, який обирає модель справедливої вартості, слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю, за винятком випадків, описаних у параграфі 55.**
- 36. Прибуток або збиток від зміни у справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід включати до чистого надлишку / дефіциту за період, у якому він виникає.**
37. Справедливою вартістю інвестиційної нерухомості, як правило, є її ринкова вартість. Справедливу вартість оцінюють як найімовірнішу ціну, яку можна обґрунтовано отримати на ринку на звітну дату відповідно до визначення справедливої вартості. Це найкраща ціна, яку обґрунтовано очікує отримати продавець, та найвигідніша ціна, яку обґрунтовано очікує отримати покупець. Така оцінка не включає попередньо оцінену ціну з урахуванням інфляції або дефляції внаслідок особливих умов чи обставин, таких як угоди про нетипове

фінансування, угоди про продаж майна з його подальшою орендою, спеціальні умови або пільги, надані будь-якою стороною, пов'язаною з продажем.

38. Суб'єкт господарювання визначає справедливу вартість без будь-яких вирахувань на витрати на операції, які суб'єкт господарювання може понести у зв'язку з продажем або іншим вибуттям.
39. ***Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати фактичний ринковий стан та обставини на звітну дату, а не на дату в минулому чи в майбутньому.***
40. Оцінена справедлива вартість є чинною на конкретний час на певну дату. Оскільки ринки та ринкові умови можуть змінюватися, оцінена вартість може виявитися неправильною чи невідповідною на інший момент часу. Визначення справедливої вартості також передбачає одночасний обмін та завершення контракту про продаж без будь-якої зміни в ціні, яка могла б статися в комерційній операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, якщо такий обмін та завершення не відбуваються одночасно.
41. Справедлива вартість інвестиційної нерухомості відображає, серед іншого, дохід від оренди (згідно з поточними угодами про оренду) та доцільні й обґрунтовані (з погляду ринку) припущення, які відображають з точки зору ринку припущення, що їх можуть робити обізнані, зацікавлені та незалежні сторони стосовно доходу від оренди за майбутніми угодами про оренду з огляду на поточні ринкові умови.
42. Визначення справедливої вартості охоплює обізнані та зацікавлені сторони. У цьому контексті "обізнані" означає, що зацікавлений покупець та зацікавлений продавець достатньо поінформовані про характер та характеристики інвестиційної нерухомості, її фактичне й потенційне використання та стан ринку на звітну дату.
43. Зацікавлений покупець є мотивованим, але не є зобов'язаним купувати. Такий покупець не є надто зацікавленим, ані зобов'язаним купувати за будь-яку ціну. Він здійснює придбання радше з огляду на фактичні умови ринку, а також на поточні ринкові очікування, ніж на уявний чи гіпотетичний ринок, існування якого не можна продемонструвати або передбачити. Такий покупець не сплачує вищу ціну, ніж вимагає ринок. Теперішній власник інвестиційної нерухомості належить до тих суб'єктів, з яких складається ринок.
44. Зацікавлений продавець не є надто зацікавленим, ані змушеним продавати за будь-яку ціну, ані готовим вимагати ціну, яка не вважається обґрунтованою на поточному ринку. Зацікавлений продавець є мотивованим продати інвестиційну нерухомість за ринкових умов і за найкращу ціну, яку можна отримати на відкритому ринку після його належного вивчення, незалежно від того, якою може виявитися ціна. Фактичні обставини фактичного власника нерухомості не є частиною цього судження, оскільки зацікавлений продавець є насправді гіпотетичним власником.

45. Вислів “після належного вивчення ринку” означає, що інвестиційна нерухомість буде виставлена на ринку в найкращий спосіб, аби реалізувати її за найкращу ціну, яку обґрунтовано можна отримати. Строк виставлення на ринку може варіюватися залежно від умов, що склалися, але він має бути достатнім, щоб дати можливість інвестиційній нерухомості привернути до себе увагу адекватної кількості потенційних покупців. Передбачається, що виставлення на ринку відбувається перед звітною датою.
46. Визначення справедливої вартості стосується операції між незалежними сторонами. Операція між незалежними сторонами – це операція між сторонами, які не мають між собою жодних особливих або конкретних стосунків, які б зробили ціни операцій нехарактерними для ринку. Вважається, що це операція між незв’язаними сторонами, що діють самостійно.
47. Звичайно, найкращим свідченням справедливої вартості є ціни на активному ринку на подібну нерухомість у тій самій місцевості і в подібному стані за подібних умов угод про оренду (чи інших контрактів). Суб’єкт господарювання прагне визначити будь-які різниці в характері, розташуванні чи стані нерухомості або в контрактних умовах угод про оренду (чи інших контрактів) стосовно нерухомості.
48. За відсутності поточних цін на активному ринку, як це описано в параграфі 47, суб’єкт господарювання розглядає інформацію, що надходить з різних джерел, таких як:
- а) поточні ціни на активному ринку на нерухомість різного характеру, стану, розташування (або ту, що перебуває в різних орендних та інших контрактних умовах, скоригованих для відображення цих різниць);*
 - б) недавні ціни на менш активному ринку, разом з коригуванням, щоб відобразити будь-які зміни економічних умов з дати операцій, що здійснювалися за тими цінами;
 - в) прогнозування дисконтованого грошового потоку, яке базується на достовірних попередніх оцінках майбутніх грошових потоків та підтримується умовами будь-якої існуючої угоди про оренду та інших контрактів і, якщо можливо, зовнішнім свідченням (таким, як поточні ринкові орендні платежі за подібну нерухомість, яка розташована в тій самій місцевості і перебуває в тому самому стані), із застосуванням ставок дисконту, що відображають поточні ринкові оцінки невизначеності щодо розміру і часу грошових потоків.
49. У деяких випадках різні джерела, з перелічених у попередньому параграфі, можуть пропонувати різні висновки щодо справедливої вартості інвестиційної нерухомості. Суб’єкт господарювання розглядає причини цих розбіжностей для того, щоб прийти до найдостовірніших попередніх оцінок справедливої вартості у межах порівняно вузького діапазону обґрунтованих оцінок справедливої вартості.

50. У виняткових випадках існує чітке свідчення того, що коли суб'єкт господарювання вперше придбав інвестиційну нерухомість (або коли існуюча нерухомість уперше стає інвестиційною нерухомістю після завершення будівництва чи забудови або зміни у використанні), змінність у діапазоні обґрунтованих оцінок справедливої вартості виявиться такою значною, а ймовірність різних наслідків буде так важко оцінити, що корисність окремої попередньої оцінки справедливої вартості знецінюється. Це може означати, що справедливу вартість нерухомості не можна буде достовірно визначати на постійній основі (див. параграф 55).
51. Справедлива вартість відрізняється від вартості використання, як це визначено у МСБО 36 “Зменшення корисності активів”¹. Справедлива вартість відображає обізнаність і попередні оцінки учасників ринку, а також фактори, що є актуальними для учасників ринку в цілому. Навпаки, вартість використання відображає обізнаність і попередні оцінки суб'єкта господарювання, а також конкретні фактори суб'єкта господарювання, що є характерними саме для цього суб'єкта господарювання, але, як правило, не застосовуються до всіх суб'єктів господарювання в цілому. Наприклад, справедлива вартість не відображає:
- а) додаткову вартість, яка впливає зі створення різних нерухомостей у різних місцевостях;
 - б) синергію між інвестиційною нерухомістю та іншими активами;
 - в) юридичні права або правові обмеження, що є характерними лише для поточного власника;
 - г) податкові пільги або податковий тягар, що є характерними для поточного власника.
52. При визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості суб'єкт господарювання уникає подвійного обчислення активів або зобов'язань, що визнаються у звіті про фінансовий стан як окремі активи або зобов'язання. Наприклад:
- а) обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невіддільною частиною будівлі і звичайно включається в інвестиційну нерухомість, а не визнається окремо як основні засоби;
 - б) якщо здається в оренду офісне приміщення разом з меблями, у справедливую вартість офісу звичайно включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включаються

¹ МСБО 36 “Зменшення корисності активів” визначає вартість використання як “теперішню вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від безперервного використання активу та ліквідації наприкінці строку його експлуатації”. КДС наразі розробляє стандарт про зменшення корисності активів. КДС опублікував запрошення надавати коментарі (ЗНК) щодо “Зменшення корисності активів” (випущеного в липні 2000 р.). Відповіді, отримані на ЗНК, допоможуть КДС розробити Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору про зменшення корисності активів.

до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає меблі як окремий актив;

- в) справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки суб'єкт господарювання визнає його як окреме зобов'язання або актив.
53. Справедлива вартість інвестиційної нерухомості не відображає майбутні капітальні видатки, що покращать нерухомість або збільшать її корисність, і не відображає відповідні майбутні вигоди від цих майбутніх видатків.
54. У деяких випадках суб'єкт господарювання передбачає, що теперішня вартість виплат, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю (інших, ніж виплати, пов'язані з визнаними фінансовими зобов'язаннями), перевищуватиме теперішню вартість відповідних грошових надходжень. Рекомендації з обліку будь-якого зобов'язання, що може виникнути в такій ситуації, можна знайти у стандартах бухгалтерського обліку "Забезпечення, непередбачені активи та непередбачені зобов'язання".

Неможливість достовірно оцінити справедливу вартість

55. ***Існує спростовне припущення, що суб'єкт господарювання зможе достовірно визначати справедливу вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Однак у виняткових випадках існує чітке свідчення, що коли суб'єкт господарювання вперше придбає інвестиційну нерухомість (або коли існуюча нерухомість вперше стає інвестиційною нерухомістю після завершення будівництва чи забудови або зміни використання), він не зможе точно визначати справедливу вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Таке трапляється тоді, і тільки тоді, коли зіставні ринкові операції відбуваються нечасто й альтернативних оцінок справедливої вартості (наприклад, на підставі прогнозування дисконтованого грошового потоку) не існує. У таких випадках суб'єкт господарювання має оцінювати таку інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід згідно з МСБОДС 17 "Основні засоби". Слід припускати, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Суб'єкт господарювання має продовжувати застосовувати МСБОДС 17 до моменту вибуття інвестиційної нерухомості.***
56. У виняткових випадках, коли суб'єкт господарювання змушений унаслідок причин, зазначених у попередньому параграфі, оцінювати інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід МСБОДС 17 (який є моделлю оцінки за собівартістю, як роз'яснюється далі у параграфі 58), суб'єкт господарювання оцінює всю свою іншу інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю.
57. ***Якщо суб'єкт господарювання попередньо оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він має продовжувати оцінювати нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття (або до того, коли нерухомість не стане нерухомістю, зайнятою власником, або суб'єкт господарювання не почне забудову нерухомості з метою подальшого продажу***

в процесі звичайної діяльності), навіть якщо заставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.

Модель собівартості

58. *Після первісного визнання суб'єкт господарювання, що обирає модель оцінки за собівартістю, повинен оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід МСБОДС 17 “Основні засоби”, тобто за собівартістю мінус накопичена амортизація і будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.*

Переведення

59. *Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або з інвестиційної нерухомості слід здійснювати тоді, і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні, що засвідчується:*

а) початком зайняття власником – у випадку переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;

б) початком забудови з метою продажу – у випадку переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;

в) закінченням зайняття власником – у випадку переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості;

г) початком операційної оренди іншій стороні – у випадку переведення із запасів до інвестиційної нерухомості;

г) завершенням будівництва або забудови – у випадку переведення нерухомості з процесу будівництва або забудови (застосовується МСБОДС 17 “Основні засоби”) до інвестиційної нерухомості.

60. Використання нерухомості органом державної влади може змінитися з часом. Наприклад, орган державної влади може вирішити зайняти будівлю, яка тепер використовується як інвестиційна нерухомість, або перетворити будівлю, яка тепер використовується як казарми ВМС чи для адміністративних цілей, на готель та надати цю будівлю операторам приватного сектору. У першому випадку будівля обліковуватиметься як інвестиційна нерухомість, доки не розпочнеться її зайняття. В останньому випадку будівля обліковуватиметься як основний засіб, доки не припиниться її зайняття та її не перекласифікують як інвестиційну нерухомість.

61. Параграф 59 б) вимагає від суб'єкта господарювання переведення з інвестиційної нерухомості до запасів тоді, і тільки тоді, коли існує зміна у використанні, що підтверджується початком забудови з метою продажу. Коли суб'єкт господарювання вирішує позбутися інвестиційної нерухомості без забудови, суб'єкт господарювання продовжує розглядати нерухомість як інвестиційну нерухомість до моменту, коли припиняється її визнання (виключається зі звіту про фінансовий стан) і не вважає її запасами. Подібним

чином, якщо суб'єкт господарювання починає перебудову існуючої інвестиційної нерухомості для продовження її майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, нерухомість залишається інвестиційною нерухомістю і не підлягає перекласифікації як нерухомість, зайнята власником, протягом перебудови.

62. Урядовий департамент нерухомості може регулярно переглядати свої будівлі з метою визначення, чи відповідають вони вимогам, і (як частина цього перегляду) може ідентифікувати та утримувати деякі будівлі для реалізації. У такій ситуації будівлю можна вважати запасом. Проте, якщо орган державної влади вирішив утримувати будівлю задля її здатності генерувати дохід від орендної плати та її потенціалу для збільшення капіталу, її перекласифікують як інвестиційну нерухомість із початку будь-якої подальшої операційної оренди.
63. Параграфи 64-69 розглядають питання визнання та оцінки, коли суб'єкт господарювання застосовує модель справедливої вартості щодо інвестиційної нерухомості. Якщо суб'єкт господарювання застосовує модель оцінки за собівартістю, переведення між інвестиційною нерухомістю, нерухомістю, зайнятою власником, і запасами не змінює балансову вартість нерухомості, а також не змінює собівартість цієї нерухомості з метою оцінки або розкриття інформації.
- 64. У випадку переведення інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, собівартість нерухомості для подальшого обліку за МСБОДС 17 "Основні засоби" або МСБОДС 12 "Запаси" має бути її справедливою вартістю на дату зміни використання.**
- 65. Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відображатиметься за справедливою вартістю, суб'єктові господарювання слід застосовувати МСБОДС 17 "Основні засоби" до дати зміни використання. Суб'єкт господарювання повинен розглядати будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБОДС 17 та її справедливою вартістю так само, як переоцінку згідно з МСБОДС 17.**
66. До дати, коли нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, яка відображається за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання продовжує амортизувати нерухомість і визнавати будь-які збитки від зменшення корисності, що відбулися. Суб'єкт господарювання розглядає будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБОДС 17 і її справедливою вартістю так само, як переоцінку згідно з МСБОДС 17. Це означає, що:
- а) будь-яке зменшення балансової вартості нерухомості, що виникає, визнається як чистий надлишок або дефіцит періоду. Однак тією мірою, якою сума включається до дооцінки такої нерухомості, зменшення дебетується на дооцінку;

б) будь-яке збільшення балансової вартості, що виникає, розглядається так:

i) тією мірою, якою збільшення сторнує попередній збиток від зменшення корисності тієї нерухомості, збільшення визнається як чистий надлишок або дефіцит періоду. Сума, що визнається в чистому надлишку або дефіциті цього періоду, не перевищує суму, необхідну для відновлення балансової вартості до балансової вартості, що була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби не було визнано збитку від зменшення корисності;

ii) будь-яка частина збільшення, що залишилася, кредитується безпосередньо на власний капітал під заголовком "дооцінка". Під час подальшої реалізації інвестиційної нерухомості дооцінка, включена до власного капіталу, може бути перенесена до накопичених надлишків. Перенесення з дооцінки до накопичених надлишків або дефіцитів не здійснюється у звіті про фінансові результати.

67. У випадку переведення із запасів до інвестиційної нерухомості, що відобразатиметься за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися як чистий надлишок / дефіцит за період.

68. Підхід до переведення із запасів до інвестиційної нерухомості, що відобразатиметься за справедливою вартістю, узгоджується з підходом до продажу запасів.

69. Коли суб'єкт господарювання завершує будівництво або забудову інвестиційної нерухомості (збудованої самостійно), що обліковуватиметься за справедливою вартістю, будь-яку різницю між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю слід визнавати в чистому надлишку / дефіциті за період.

Вибуття

70. Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (вилучати зі звіту про фінансовий стан) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість постійно вилучається з використання і не очікується жодних економічних вигод або потенціалу корисності від її вибуття.

71. Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання угоди про фінансову оренду. При визначенні дати вибуття інвестиційної нерухомості суб'єкт господарювання застосовує критерії МСБОДС 9 для визнання доходу від реалізації товарів і розглядає відповідні рекомендації Додатка до МСБОДС 9. МСБОДС 13 застосовується при вибутті шляхом укладання угоди про фінансову оренду або про продаж майна з його подальшою орендою.

72. Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, повинні визначатися як різниця між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу. Для

відображення у фінансових звітах прибуток чи збиток слід належним чином включати до звіту про фінансові результати як статтю доходу чи витрат (якщо МСБОДС 13 "Оренда" не вимагає іншого щодо продажу майна з подальшою його орендою).

73. Компенсація, яка має бути одержана при вибутті інвестиційної нерухомості, спочатку визнається за справедливою вартістю. Зокрема, якщо виплата за інвестиційну нерухомість відстрочується, одержане відшкодування первісно визнається за грошовим еквівалентом. Різниця між номінальною сумою компенсації і грошовим еквівалентом ціни визнається як дохід від відсотків згідно з МСБОДС 9 на основі пропорційності часу, що враховує реальний дохід від дебіторської заборгованості. (Рекомендації з обліку зобовязань, таких як ті, що їх зберігає суб'єкт господарювання після вибуття інвестиційної нерухомості, наведені в стандартах бухгалтерського обліку "Забезпечення, непередбачені активи та непередбачені зобовязання").

Розкриття інформації

Модель справедливої вартості та модель собівартості

74. Подане далі розкриття інформації застосовується на додаток до розкриття інформації, наведеної в МСБОДС 13. Згідно з МСБОДС 13, власник інвестиційної нерухомості розкриває інформацію орендодавця про операційну оренду. Згідно з МСБОДС 13, суб'єкт господарювання, що утримує інвестиційну нерухомість за угодою про фінансову оренду, розкриває інформацію орендаря про фінансову оренду та орендодавця про будь-яку операційну оренду, яку надав суб'єкт господарювання.

75. *Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію:*

а) коли класифікація утруднена (див. параграф 16), критерії, що їх розробив суб'єкт господарювання для розрізнення інвестиційної нерухомості, нерухомості, зайнятої власником, і нерухомості, утриманої для продажу в процесі звичайної діяльності;

б) методи та основні припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, включаючи зазначення того, чи було визначення справедливої вартості підтверджено ринковими свідченнями, чи більше базувалося на інших факторах (інформацію про які суб'єкт господарювання має розкрити) через характер нерухомості і брак зіставних ринкових даних;

в) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (як вона оцінена або розкрита у фінансових звітах) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і який має досвід нещодавньої оцінки в тій самій місцевості і тієї самої категорії нерухомості. Якщо такої оцінки зроблено не було, цей факт слід розкрити;

г) суми, включені до звіту про фінансові результати щодо:

- i) доходу від оренди інвестиційної нерухомості;*
- ii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;*
- iii) прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує дохід від оренди протягом періоду;*
- г) існування і суми обмежень щодо можливості реалізації інвестиційної нерухомості або переведення доходу і надходжень від реалізації;*
- д) суттєві контрактні зобов'язання купити, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або щодо ремонту, обслуговування чи збільшення корисності.*

Модель справедливої вартості

- 76. На додаток до розкриття інформації, що його вимагає параграф 75, суб'єкт господарювання, який застосовує модель справедливої вартості, наведену в параграфах 35-57, повинен також розкривати інформацію про узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, показуючи таке (порівняльна інформація не потрібна):*
- а) збільшення вартості (розкриваючи окремо збільшення внаслідок придбання і ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків);*
 - б) збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання суб'єктів господарювання;*
 - в) вибуття;*
 - г) чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;*
 - г) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання;*
 - д) переведення із запасів і нерухомості, зайнятої власником, та до них;*
 - е) інші зміни.*
- 77. У виняткових випадках, коли підприємство оцінює інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід згідно з МСБОДС 17 "Основні засоби" (через відсутність достовірної справедливої вартості, див. параграф 55), в узгодженні, що його вимагає попередній параграф, слід розкривати суми, пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю, окремо від сум, пов'язаних з іншою інвестиційною нерухомістю. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати:*

- a) опис інвестиційної нерухомості;
- б) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
- в) якщо є можливість, діапазон оцінок, в якому найімовірніше перебуває справедлива вартість;
- г) при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:
 - i) факт того, що суб'єкт господарювання реалізував інвестиційну нерухомість, яка не відобразилася за справедливою вартістю;
 - ii) балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу;
 - iii) суму визнаного прибутку або збитку.

Модель собівартості

78. На додаток до розкриття інформації, що його вимагає параграф 75, суб'єкт господарювання який застосовує модель оцінки за собівартістю, наведену в параграфі 58, повинен також розкривати:

- a) застосовані методи амортизації;
- б) застосований строк корисної експлуатації або норми амортизації;
- в) валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;
- г) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, що показує таке (порівняльна інформація не потрібна):
 - i) збільшення (розкривають окремо): збільшення, які виникають у результаті придбання, а також ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків;
 - ii) збільшення, що виникають у результаті придбання через об'єднання суб'єктів господарювання;
 - iii) вибуття;
 - iv) амортизацію;
 - v) суму визнаних збитків від зменшення корисності та суму сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду;
 - vi) чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансових звітів закордонного суб'єкта господарювання;

vii) *переведення нерухомості із запасів і нерухомості, зайнятої власником, і до них;*

viii) *інші зміни;*

г) *справедливу вартість інвестиційної нерухомості. У виняткових випадках, що описуються в параграфі 55, коли суб'єкт господарювання не може достовірно визначити справедливу вартість інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання повинен розкривати:*

i) *опис інвестиційної нерухомості;*

ii) *пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно визначити;*

iii) *якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найімовірніше перебуває справедлива вартість.*

Положення перехідного періоду

Перше прийняття принципу нарахування

79. *У випадку першого прийняття принципу нарахування суб'єкт господарювання спочатку визнає інвестиційну нерухомість при прийнятті цього Стандарту. Суб'єкт господарювання має наводити вплив першого визнання інвестиційної нерухомості як коригування залишку накопичених надлишків або дефіцитів на початок того періоду, в якому цей Стандарт уперше приймають.*

80. *Суб'єкт господарювання, який приймає принцип нарахування вперше, відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору може спочатку визнавати інвестиційну нерухомість за собівартістю або справедливою вартістю. Для інвестиційної нерухомості, отриманої безоплатно або придбаної за номінальною вартістю, собівартістю є справедлива вартість інвестиційної нерухомості на дату придбання.*

81. При першому прийнятті цього Стандарту суб'єкт господарювання може контролювати інвестиційну нерухомість, яка попередньо не була визнана. Цей Стандарт дозволяє суб'єктам господарювання спочатку визнавати інвестиційну нерухомість за собівартістю або справедливою вартістю. Якщо активи первісно визнані за собівартістю та отримані безоплатно або придбані за номінальною вартістю, собівартість визначатиметься посиланням на справедливу вартість інвестиційної нерухомості на дату придбання. Якщо собівартість придбання інвестиційної нерухомості не відома, цю собівартість можна оцінити посиланням на справедливу вартість на дату придбання.

Модель справедливої вартості

82. За моделлю справедливої вартості, суб'єкт господарювання має наводити вплив прийняття цього Стандарту з дати набрання ним чинності (або раніше) як коригування залишку накопичених надлишків або дефіцитів на початок періоду за період, коли цей Стандарт застосовується вперше. Крім цього:

а) якщо раніше суб'єкт господарювання оприлюднював (у фінансових звітах або в інший спосіб) справедливу вартість своєї інвестиційної нерухомості у попередніх періодах (визначену на підставі, що задовольняє визначенню справедливої вартості, поданої в параграфі 6, і рекомендаціям, поданим у параграфах 37-54), то цього суб'єкта господарювання заохочують (але від нього не вимагають):

і) коригувати залишок накопичених надлишків або дефіцитів на початок періоду за перший відображений період, за який така справедлива вартість була оприлюднена;

ii) перерахувати порівняльну інформацію за ті періоди;

б) якщо суб'єкт господарювання раніше не оприлюднював інформацію, описану в а), то він не повинен перераховувати порівняльну інформацію, а має розкривати інформацію саме про цей факт.

83. При першому прийнятті цього Стандарту суб'єкт господарювання може обрати застосування моделі справедливої вартості щодо інвестиційної нерухомості, вже визнаної у фінансових звітах. Якщо це відбувається, Стандарт вимагає нового коригування балансової вартості інвестиційної нерухомості, яку переносять до накопиченого надлишку або дефіциту за той період, в якому цей Стандарт застосовується вперше. Цей Стандарт вимагає іншого підходу, ніж базовий та дозволений альтернативний підходи, до змін в обліковій політиці згідно з МСБОДС 3. МСБОДС 3 вимагає перерахування порівняльної інформації (базовий підхід) або розкриття додаткової прогностичної порівняльної інформації на основі перерахування (дозволений альтернативний підхід), крім випадків, коли це неможливо .

84. Коли суб'єкт господарювання вперше приймає цей Стандарт, коригування накопичених надлишків або дефіцитів на початок періоду включає перекласифікацію будь-якої суми, що входить до оцінки інвестиційної нерухомості.

Модель собівартості

85. До першого прийняття цього Стандарту суб'єкт господарювання може визнавати свою інвестиційну нерухомість на іншій основі, ніж собівартість, наприклад, за справедливою вартістю або на основі будь-якої іншої оцінки. МСБОДС 3 застосовується до будь-якої зміни в обліковій політиці, що відбувається, коли суб'єкт господарювання вперше приймає цей Стандарт та обирає застосування моделі собівартості. Вплив змін в обліковій політиці

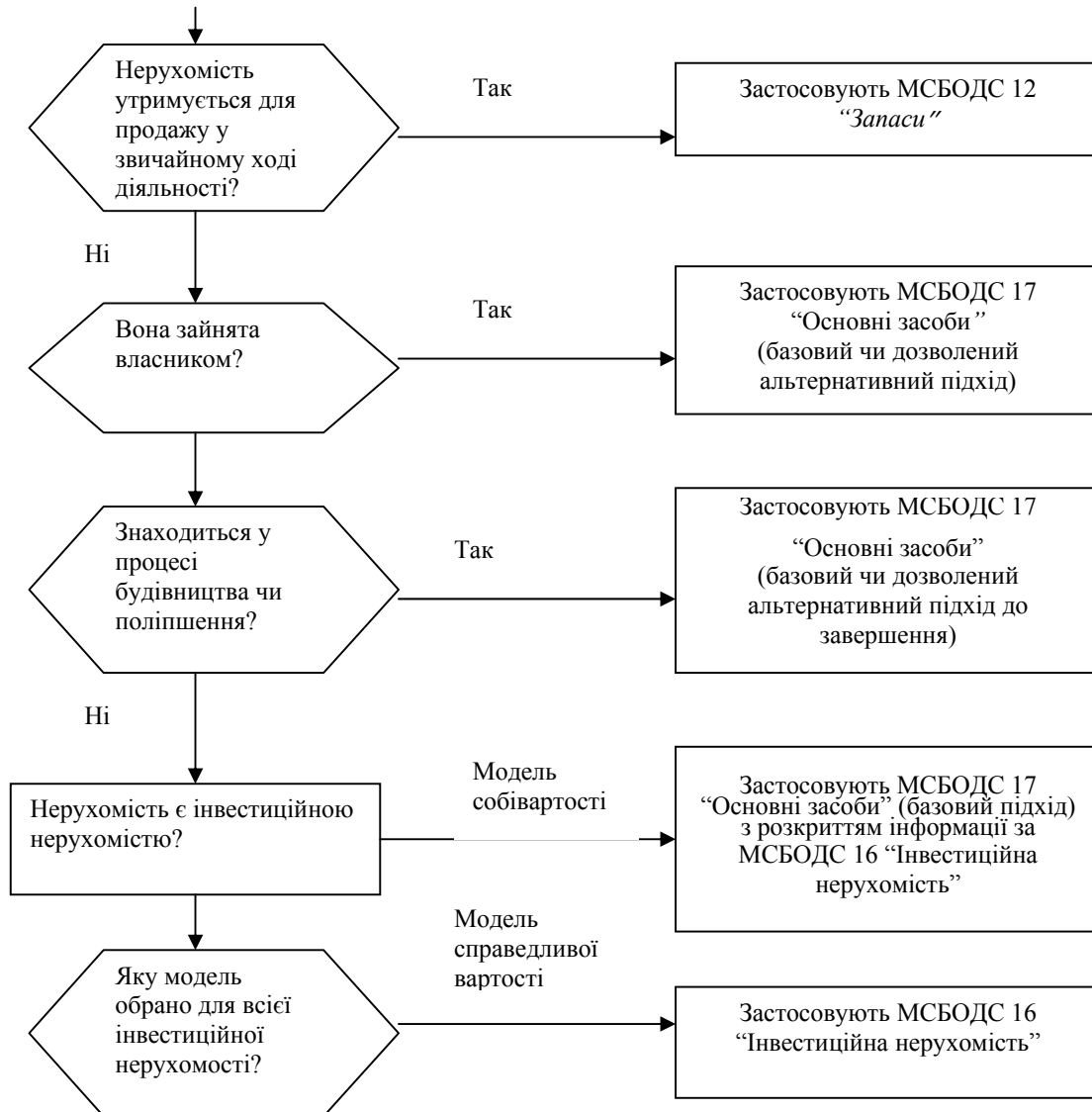
включає перекласифікацію будь-якої суми, що входить до дооцінки інвестиційної нерухомості.

Дата набрання чинності

- 86. Цей Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору набирає чинності для річних фінансових звітів за періоди, що починаються 1 січня 2003 р. або пізніше. Застосування до вказаної дати заохочується. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт за періоди, що починаються до 1 січня 2003 р., то цей факт слід розкрити.**
87. Якщо суб'єкт господарювання приймає для цілей фінансової звітності принцип нарахування (визначений Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектору) після цієї дати набрання чинності, то цей Стандарт застосовується до річних фінансових звітів суб'єкта господарювання, що охоплюють періоди, які починаються з дати прийняття облікової політики або пізніше.

Дерево прийняття рішень

Метою наведеного далі дерева прийняття рішень є підсумовування того, які Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору застосовуються до різних видів нерухомості. Цей стандарт слід читати в контексті всіх стандартів.



Порівняння з МСБО 40

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору МСБОДС 16 “Інвестиційна нерухомість” базується переважно на Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 40 (2000 р.) “Інвестиційна нерухомість”. Далі наведено основні відмінності між МСБОДС 16 і МСБО 40:

- МСБОДС 16 вимагає первісної оцінки інвестиційної нерухомості за собівартістю та визначає, що якщо актив отримують безоплатно або купують за номінальною вартістю, його собівартістю є справедлива вартість на дату придбання. МСБО 40 вимагає первісної оцінки інвестиційної нерухомості за собівартістю.
- Мета додаткового коментарю – роз’яснити, що МСБОДС 16 не застосовується до нерухомості, утримуваної для надання соціальних послуг, яка також генерує надходження грошових коштів. Така нерухомість обліковується відповідно до МСБОДС 17 “Основні засоби”.
- МСБО 40 вимагає капіталізації подальших видатків на інвестиційну нерухомість, якщо існує ймовірність надходження майбутніх економічних вигод до суб’єкта господарювання, що перевищать первісно оцінені стандартні виробничі характеристики існуючого активу. МСБОДС 16 приймає подібний підхід, але посилається на нещодавні оцінені стандартні виробничі характеристики (а не на первісно оцінені) як на базовий підхід.
- МСБОДС 16 містить додаткові положення перехідного періоду, які визначають, що якщо суб’єкт господарювання приймає принцип нарахування в перший раз та визнає інвестиційну нерухомість, яку раніше не визнавав, то коригування слід наводити в накопичених надлишках або дефіцитах на початок періоду. Положення перехідного періоду дозволяють також суб’єктам господарювання визнавати інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю при першому прийнятті цього Стандарту.
- На час опублікування цього Стандарту КДС не враховував застосовність МСБО 41 “Сільське господарство” до суб’єктів господарювання державного сектору, тому МСБОДС 16 не відображає зміни, внесені до МСБО 40 після публікації Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 41.
- Коментар, що доповнює коментар до МСБО 40, включено до МСБОДС 16 для пояснення застосовності стандартів до обліку суб’єктами господарювання державного сектору.
- У деяких випадках у МСБОДС 16 використовується інша, відмінна від МСБО 40, термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання таких термінів, як “суб’єкт господарювання”, “звіт про фінансові результати”, “звіт про фінансовий стан” у МСБОДС 16. Еквівалентними термінами в МСБО 40 є “підприємство”, “звіт про прибутки та збитки”, “баланс”.