



## ИНВЕСТИЦИОННИТЕ ИМОТИ И ТЯХНОТО ПРЕДСТАВЯНЕ В ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ НА БАЗА НСФОМСП (МСФО)

*Христо Досев*

*Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор  
Управляващ съдружник в „Досеви – консултации и  
одит” ООД – Габрово*

| Ключови думи:  | Резюме:  |
|--|--|
| <p>Земя</p> <p>Сграда</p> <p>Инвестиционен имот</p> <p>Справедлива стойност</p> <p>Последващи разходи</p> <p>Последващо оценяване</p> <p>Модел на цена на придобиване</p> <p>Модел на справедливата стойност</p> <p>Прехвърляния</p> <p>Освобождаване от актив</p> <p>Представяне във финансовия отчет</p> | <p><i>В следващите месеци на всички колеги предстоят действия, които събирателно наричаме – годишно счетоводно приключване. Инвестиционните имоти като един от обектите на оценяване и докладване във финансовите отчети заслужават специално внимание, тъй като приложимите счетоводни стандарти определят специфични изисквания за тяхното представяне.</i></p> <p><i>Настоящият материал ще се опита да даде основните насоки на съставителите на финансови отчети във връзка с представянето на онези недвижими имоти (земя и сгради), държани по-скоро за получаване на приходи от наем и/или за увеличение на стойността на капитала, отколкото за производствени, складови, административни цели или за продажби в рамките на дейността на предприятията.</i></p> <p><i>В нашето изложение ще се придържаме основно към националната счетоводна база (НСФОМСП), но въпреки това отделни специфични моменти ще бъдат разглеждани и на база МСФО.</i></p> |

### **Инвестиционните имоти като елемент от процедурите по изготвяне на ГФО**

Несъмнено част от годишното счетоводно приключване на финансовите отчети, изготвяни от предприятията в страната, представлява процедурата по представяне на инвестиционните имоти. Въпреки че счетоводно приключване имаме само към датата на изготвяне на финансовия отчет, която обикновено е 31 декември (без да пренебрегваме онези дружества, които изготвят за целите на своето управление и междинни финансови отчети), за правилното признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционните имоти е необходимо да се спазва утвърдената от ръководството на предприятието счетоводна политика по

отношение на текущото счетоводно отчитане и регистриране в счетоводните регистри на стопанските процеси и явления, свързани с инвестиционните имоти. Не на последно място от значение е и избраната от самото предприятие счетоводна база за изготвяне на финансови отчети – НСФОМСП или МСФО с цел достоверното докладване на активите в баланса (отчета за финансовото състояние). Като цяло настоящото изложение ще се придържа към принципните постановки на отчитането на инвестиционните имоти, така както те са регламентирани в националните счетоводни стандарти (НСФОМСП), независимо от факта, че двата приложими счетоводни стандарта СС 40 *Отчитане на инвестиционните имоти* и МСС 40 *Инвестиционни имоти* имат общи постановки и изисквания за счетоводното представяне на инвестиционните имоти. Въпреки това в настоящия материал ще се опита да акцентираме и върху специфичните моменти, регламентирани от всяка една от възприетите счетоводни бази на изготвяне на финансовите отчети.

### Същност и характеристики на инвестиционните имоти

Според приложимото счетоводно законодателство<sup>1</sup> инвестиционните имоти представляват земя или сграда (или част от земя или сграда), собственост на отчитащото се предприятие (държан от собственика или държан по силата на финансов лизинг), от които дружеството по-скоро получава приходи от наем или които дружеството държи за увеличаване стойността на капитала, отколкото да използва съответния имот за производство и доставка на стоки (услуги), за административни цели или с цел продажба в рамките на обичайната икономическа дейност.

По презумпция всяко едно предприятие отчита своите недвижими имоти (земи и сгради), които използва за целите на своята независима икономическа дейност, като дълготрайни материални активи, водейки се от факта, че същите са отчетени по счетоводни сметки, по които предприятието отчита останалите свои дълготрайни активи. Спазвайки обаче изискванията на счетоводното законодателство, в определени случаи тези недвижими имоти не следва да се докладват и представят във финансовите отчети като дълготрайни материални активи (нетекущи активи), а именно като инвестиционни имоти поради специфичната им употреба от страна на техния собственик/наемател по финансов лизинг.

**Внимание!** Ако дадено предприятие има за предмет на дейност закупуване на сгради (земи), които в последствие ги продава в първоначален или преработен вид, то следва да отчита недвижимите имоти като материален запас (стоки) и да прилага изискванията на СС 2 *Отчитане на стоково материалните запаси*, а не изискванията на счетоводния стандарт, отчитащ инвестиционните имоти.

<sup>1</sup> За предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база НСФОМСП, това е СС 40 *Отчитане на инвестиционни имоти*, а за тези, избрали МСФО за своя счетоводна база, това е МСС 40 *Инвестиционни имоти*.

За да бъде представена дадена сграда или земя като инвестиционен имот, тя трябва да е в състояние да генерира парични потоци независимо от другите активи, притежавани от предприятието. Параграф 3.1. от СС 40 *Отчитане на инвестиционните имоти* изброява следните случаи, които са примери на инвестиционни имоти<sup>2</sup>:

- Земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност;
- Земя, притежавана за неопределено понастоящем бъдещо използване (ако предприятието не е определило, че ще използва земята или като ползван от собственика имот, или за краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност, се счита, че земята се притежава за увеличаване на стойността на капитала);
- Сграда, притежавана от предприятието (или държана от него по финансов лизинг) и отдадена по един или повече **оперативни лизинга**;
- Сграда, която не се ползва, но се притежава, за да бъде отдадена по един или повече оперативни лизинга.

Когато даден имот се ползва едновременно както за отдаване под наем, така и за собствени цели, е важно дружеството да е определило ясни критерии за това как ще отчита този имот.

Интересното в случая е, че двете счетоводни бази – НСФОМСП и МСФО акцентират върху различни критерии, на база на които предприятието следва да представя съответния имот, който има смесено предназначение – и за собствени (административни, производствени, складови и т.н.) цели, и за отдаване по оперативен лизинг (отдаване под наем).

Според параграф 3.4. от СС 40 задача на отчитащото се предприятие е да прецени дали двете части с различно предназначение могат да се отчитат поотделно. При наличието на такава възможност то тогава дружеството следва да раздели за счетоводни цели на две съответния имот и двете части да се класифицират поотделно – като ДМА и като инвестиционен имот. Разделянето и докладването на недвижимия имот на две части не следва да е обвързано със счетоводното отчитане на същия по две счетоводни сметки. Т.е. сградата (земята) може да се отчита по счетоводната сметка, съгласно която в индивидуалния сметкоплан е предвидено да се отчита съответния актив, а последващото представяне и докладване на недвижимия имот във финансовия отчет (Баланса) да става в съответните категории – ДМА и Инвестиционни имоти.

Като конкретен измерител, според автора, да съществува възможност от страна на отчитащото се предприятие да отчита поотделно недвижимия имот,

---

<sup>2</sup> В допълнение на ситуацияте, описани в СС 40, параграф 8 от МСС 40 *Инвестиционни имоти* добавя към типичните примери за инвестиционни имоти и имот, който се изгражда или разработва за бъдещо използване като инвестиционен имот.

който има смесено предназначение, е наличието на възможност двете части на имота да се идентифицират със съответния натурален измерител (квадратни метри, декари и др.п.).

*Пример: Дружество придобива сграда с разгърната застроена площ от 12 000 квадратни метра на цена от 2 000 хил. лева. За нуждите на своята администрация дружеството използва част от сградата с площ 300 квадратни метра. Останалата (съществена) част от сградата с площ 11 700 е отдадена по оперативен лизинг на други предприятия. Тъй като дружеството има възможност да идентифицира и отчита отделно частта от сградата с площ 300 квадратни метра, която използва за свои цели, то 300/12 000 части (0,025 части) от нея следва да се представи във финансовия отчет като ДМА на стойност 50 хил. лева (0,025 x 2 000 хил. лв. = 50 хил. лв.). Останалата част от сградата в размер на 1 950 хил. лева ще се отчете и докладва отделно като инвестиционен имот. По този начин 0,025 части от сградата в размер на 50 хил. лева се представят във финансовия отчет като ДМА съобразно изискванията на СС 16, а 0,975 части от сградата в размер на 1 950 хил. лева се представят като инвестиционен имот съобразно изискванията на СС 40.*

От своя страна МСФО акцентират на друго условие, при наличието на което даден имот, който се използва със смесено предназначение, следва да се докладва във финансовите отчети поотделно. Според параграф 10 от МСС 40 *Инвестиционни имоти* възможността даден имот да се продаде на части е достатъчно основание всяка една част от този имот да се отчита и докладва във финансовите отчети поотделно. Ето защо, попадайки в подобна хипотеза, частта от имота, която се използва за собствени нужди от отчитащото се предприятие, следва да се представя като дълготраен материален актив съгласно изискванията на МСС 16, а частта, отдавана по оперативен лизинг (под наем), следва да се представя като инвестиционен имот съгласно принципните изисквания на приложимия за целта МСС 40.

*Пример: Дружество притежава административна сграда на 6 етажа. Сградата има два входа – един, използван от собственика на имота, и друг, използван от наемателите. Дружеството ползва за собствени нужди 5-и и 6-и етаж от сградата, а първите четири етажа са отдадени под наем. От юридическа гледна точка няма пречка отделните етажи (част от етажи) да се продадат отделно. В този случай, спазвайки изискванията на параграф 10 от МСС 40 *Инвестиционни имоти*, дружеството трябва да отчита ползваните за собствени цели 5-и и 6-и етаж от сградата съобразно изискванията на МСС 16 *Машины, съоръжения и оборудване*, а първите четири етажа от сградата следва да отчитат и представят като инвестиционен имот съобразно изискванията на МСС 40 *Инвестиционни имоти*.*

Параграф 10 от МСС 40 допуска възможността отделните части на недвижимия имот да не могат да се продават поотделно. В този смисъл отчитащото се предприятие следва да прецени доколко е съществено

използването на имота за собствени нужди и доколкото е съществено отдаването на имота под формата на оперативен лизинг (отдаване под наем). При положение че само незначителна част от земята и/или сградата се ползва за собствени нужди – административни, производствени, складови, стокови наличности и др.п., то в този случай отчитащото се предприятие ще бъде задължено да представя недвижимия имот в своите финансови отчети като инвестиционен имот, спазвайки изискванията на МСС 40.

*Пример: Предприятие притежава сграда с разгърната застроена площ 2 000 кв. м. Освен 70 кв. м., които дружеството използва за собствени административни цели, останалите 1 930 кв. м. са отдадени под наем и от тях дружеството черпи изгода от получаване на месечни наемни вноски. Съгласно местното законодателство сградата така е проектирана, че частта, използвана за собствени нужди, не може да се продаде отделно от частта, която е отдадена под формата на оперативен лизинг. При това положение, вземайки предвид факта, че частта, използвана от дружеството за собствени цели, е незначителна  $[(70 / 2\,000) \times 100 = 3,5\%]$ , то тогава цялата сграда следва да се отчита като инвестиционен имот по реда на МСС 40 *Инвестиционни имоти*.*

Приложимият МСФО доразвива идеята за представяне на дадена сграда, отдавана на оперативен лизинг във финансовите отчети, в случаите, когато собственикът на сградата предоставя спомагателни услуги на лизингополучателите (наемателите). В този смисъл параграф 11 от МСС 40 изисква предприятието да продължава да докладва сградата като инвестиционен имот, когато паралелно с отдаването под наем (оперативен лизинг) отчитащото се предприятие предоставя допълнителни (спомагателни) услуги спрямо наемателите като например: охрана, поддръжка, сметоизвозване, посредничество при плащане на комунални услуги и други в случаите, когато **приходите от тези съпътстващи услуги представляват един незначителен компонент от наема.**

Един хотел, собственост на дадено дружество, обикновено носи изгода на своя собственик чрез предоставяне на услуги, които са основен предмет на дейност на хотела. Затова в този случай хотелът представлява имот, ползван от собственика, и трябва да се отчита съгласно МСС 16 *Имоти, машини и оборудване*. Ако обаче собственикът на хотела е прехвърлил с договор за управление на трето лице риска от извличане на изгоди и парични постъпления, свързани с хотелиерския бизнес, и е оставил за себе си един постоянен гарантиран доход (наем от хотела като цяло), то тогава собственикът се превръща в пасивен инвеститор и следва да отчита сградата на хотела като инвестиционен имот съгласно принципните постановки на МСС 40 *Инвестиционни имоти*.

### **Признаване и първоначално оценяване на инвестиционните имоти**

За да бъде признат даден инвестиционен имот в баланса на дружеството, двете счетоводни бази имат едни и същи изисквания. Според параграф 4 от СС

40, респективно параграф 16 от МСС 40, инвестиционен имот се признава като актив, ако са изпълнени кумулативно следните две условия:

- Да е вероятно отчитащото се предприятие да получи бъдещи икономически изгоди от инвестиционния имот; и
- Да може достоверно да бъде оценена цената на придобиване на този инвестиционен имот.

Първоначалната оценка на инвестиционния имот е еквивалентна на неговата цена на придобиване, която включва покупната цена и разходи по придобиването (професионални хонорари; данъци във връзка с прехвърляне собствеността на имота, нотариални такси и др. подобни). Ако плащането на цената е отложено във времето, то цената, която би се платила при плащане в брой, ще представлява покупната цена, а всяко превишение би следвало да се разсрочи във времето като разход за лихви. В тази връзка параграф 5.5. от СС 40, респективно параграф 24 от МСС 40, изисква разликата между сегашната оценка на всички плащания (т.е. цената в брой) и общата сума на всички плащания да се представи като разход за лихви през целия срок на разсроченото плащане.

*Пример: Предприятие закупува земя за 60 000 лева, платими на пет равни годишни вноски от по 12 000 лева. Ако дружеството бе заплатило цялата цена в брой, то тогава земята щеше да струва 50 000 лева. Разликата между общо платената сума (60 000 лв.) и цената в бой (50 000 лв.) представлява разход за лихва, който трябва да се разсрочи за пет годишния кредитен период на покупката (60 000 лв. – 50 000 лв. = 10 000 лв.).*

*Решение: Първо, следва да се определи вътрешната норма на възвращаемост (IRR) /ефективния лихвен процент/. С помощта на екселска таблица и използването на финансовата функция IRR получаваме, че ефективният лихвен процент е 6,4%.*

**=IRR(A1:A6) = 6,4%**

|   | A           | B | C |
|---|-------------|---|---|
| 1 | -50 000     |   |   |
| 2 | 12 000      |   |   |
| 3 | 12 000      |   |   |
| 4 | 12 000      |   |   |
| 5 | 12 000      |   |   |
| 6 | 12 000      |   |   |
| 7 | =IRR(A1:A6) |   |   |
| 8 |             |   |   |

След това, използвайки 6,40% като ефективен лихвен процент, амортизираме разхода за лихви в размер на 10 000 лева за всяка една от петте години (колона 4).

| Период (n) | Плащане          | Ефективен лихвен % | Лихвен разход    | Намаление по главница | Остатък главница                           |
|------------|------------------|--------------------|------------------|-----------------------|--|
| 1          | 2                | 3                  | 4 = (3 x 6)      | 5 = (2 - 4)           | 6 = (6 <sup>n-1</sup> - 5 <sup>n-1</sup> ) |
| Първи      | 12 000,00        | 6,40%              | 3 200,00         | 8 800,00              | 50 000,00                                  |
| Втори      | 12 000,00        | 6,40%              | 2 636,80         | 9 363,20              | 41 200,00*                                 |
| Трети      | 12 000,00        | 6,40%              | 2 037,56         | 9 962,44              | 31 836,80                                  |
| Четвърти   | 12 000,00        | 6,40%              | 1 399,96         | 10 600,04             | 21 874,36                                  |
| Пети       | 12 000,00        | 6,40%              | 725,68**         | 11 274,32             | 11 274,32                                  |
| <b>X</b>   | <b>60 000,00</b> | <b>X</b>           | <b>10 000,00</b> | <b>50 000,00</b>      | <b>X</b>                                   |

\* 41 200 = 50 000 (к.6 от предходен период n-1) – 8 800 (к.5 от предходен период n-1).

\*\* 725,68 е закръглено (11 274,32 x 6,40% = 721,56).

### Последващо оценяване и последващи разходи

Последващото оценяване на инвестиционните имоти следва да бъде по модел, избран от ръководството на предприятието, който следва да се прилага към всички инвестиционни имоти.

**Внимание!** Отчитащото се предприятие няма право да прилага един модел на последващо оценяване спрямо едни инвестиционни имоти и друг модел спрямо други инвестиционни имоти.

Според параграф 7 от СС 40 (респективно параграф 30 от МСС 40) предприятието има право на избор за модел на последващо оценяване след първоначално придобиване на инвестиционните имоти измежду двата допустими модела:

- Модел на цената на придобиване.
- Модел на справедливата стойност.

**Внимание!** Когато отчитащото се предприятие, което изготвя своите финансови отчети на база МСФО, държи недвижим имот по оперативен лизинг и едновременно с това е класифицирал този имот като инвестиционен имот, то изборът дали да оценява този инвестиционен имот по модела на цената на придобиване или по модела на справедливата стойност е неприложим. Параграф 34 от МСС 40 изисква последващото оценяване на такъв инвестиционен имот да бъде по модела на справедливата стойност.

**Моделът на цената на придобиване** изисква предприятието да отчита инвестиционните имоти по правилата на модела на цената на придобиване, заложен в СС 16 *Дълготрайни материални активи* (респективно МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения*) – т.е. по цена на придобиване, намалена с разходите за амортизация и загубите от обезценка.

**Моделът на справедливата стойност** изисква предприятието да докладва в своите финансови отчети инвестиционните имоти по справедлива стойност към датата на баланса. Всяко едно изменение (положително или отрицателно) спрямо предходната балансова стойност следва да се докладва като текущ приход или текущ разход за периода, за който възниква. В този смисъл следва да подчертаем, че инвестиционните имоти, отчитани по модела на справедливата стойност, не се амортизират за счетоводни цели<sup>3</sup>, тъй като тяхната балансова (преносна) стойност следва към всяка една отчетна дата да се докладва по справедлива стойност, а изменението на тази балансова стойност винаги се отчита в текущата печалба или загуба.

Справедливата стойност на инвестиционния имот следва да отразява условията на пазара към края на отчетния период (датата на баланса). Доказателство за справедливата стойност обикновено се дава чрез текущите – борсови цени на един активен пазар, където купувачът и продавачът могат да се определят като осведомени, желаещи страни по сделката. Желаещият купувач е мотивиран, но не е принуден да купува на всяка цена инвестиционния имот. По подобен начин желаещият продавач е мотивиран да продаде инвестиционния имот при пазарни условия на най-добрата цена, която може да се достигне, като в същото време той не е готов да продава на всяка цена, нито готов да държи цена, която не отговаря на реалните сделки на пазара. При определянето на справедливата цена дружеството не следва да взема предвид бъдещите подобрения и изгоди от имота, синергии между инвестиционния имот и другите активи на предприятието, допълнителна стойност, извлечана от създаването на портфейл от инвестиционни имоти с различни местонахождения и други подобни.

*Пример: Дружество притежава бизнес център, който отчита като инвестиционен имот по модела на справедливата стойност. Ако сегашната справедлива стойност на сградата е 500 000 лева и собственикът предвижда той да бъде обновен, като се построи паркинг под него за 250 000 лева, дружеството няма право да представя в отчета за финансовото състояние инвестиционния имот за 750 000 лева до момента, през който подобрението не бъде извършено и предприятието да е започнало действително да черпи икономически ползи от допълнителната инвестиция.*

Въпреки че и двете счетоводни бази – НСФОМСП и МСФО дават право на предприятията сами да изберат или модела на справедливата стойност, или

---

<sup>3</sup> За данъчни цели, с изключение на земята, съгласно чл. 48 от ЗКПО, инвестиционните имоти са амортизируеми активи и при определяне на данъчния финансов резултат на данъчно задължените лица с данъчната им амортизация се намалява счетоводният финансов резултат.



модела на цената на придобиване като своя счетоводна политика за последващо оценяване след първоначално признаване на инвестиционните имоти, МСФО определят модела на справедливата стойност като по-надежден и достоверен за докладване. В тази връзка, според автора, философията на МСФО е да приема като ефективни резултатите от евентуална промяна на счетоводната политика на последващото отчитане от модела на цената на придобиване към модела на справедливата стойност. Обратната промяна на счетоводната политика не се възприема като по-подходящо представяне на инвестиционните имоти във финансовите отчети на отчитащите се дружества.

Няма да е честно пред нашите читатели, ако премълчим факта, че в България може да възникнат трудности при определянето на справедливата стойност. Може би в тази връзка въпросите с нейното намиране не са доразвити в НСФОМСП, а повече са застъпени в МСФО. Със сигурност обаче справедливата стойност не трябва да отразява предвижданите разходи във връзка с продажбата на имота.

Параграф 50 от МСС 40 обръща внимание на това да не се допусне двойно отчитане на активите и пасивите. Ако дадено помещение е отдадено под наем, обзаведено с мебели и/или техника, то справедливата стойност на инвестиционния имот със сигурност трябва да включва стойността на обзавеждането. В този случай отделните мебели и техника не следва да се отчитат и представят в Отчета за финансовото състояние (Баланса) като отделни активи (ДМА).

Според параграф 53 от МСС 40 (респективно параграф 8.8. от СС 40), когато съществува невъзможност да се определи за първи път достоверно справедливата стойност на инвестиционен имот на непрекъсната основа, отчитащото се дружество следва да приеме като своя счетоводна политика модела на цената на придобиване. Затова в тази ситуация предприятието ще трябва да отчита инвестиционните си имоти по правилата на модела на цената на придобиване, заложен в МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* (респективно в СС 16 *Дълготрайни материални активи*) – т.е. по цена на придобиване, намалена с разходите за амортизация и загубите от обезценка.

Ако предприятието по-рано е оценило инвестиционния имот по справедлива стойност и в следствие се затруднява да определи текущи пазарни цени за този имот, то продължава да оценява имота по справедлива стойност и не може да премине към модела на цената на придобиване. Това изискване е валидно както за предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база НСФОМСП (параграф 8.9 от СС 40), така и за онези, избрали МСФО като своя счетоводна база за изготвяне и представяне на финансовите отчети (параграф 55 от МСС 40).

Международните счетоводни стандарти само в изключителни случаи допускат предположението, че не може да се определи справедливата стойност на даден инвестиционен имот. В случай, когато предприятието определи, че за инвестиционен имот в процес на строителство ще може да му бъде определена справедливата стойност най-рано при завършване на строителството, то следва да оценява инвестиционния имот по цена на придобиване до момента, в който

същият бъде завършен или справедливата му стойност стане надеждно определима.

*Пример: Дадено предприятие е в процес на изграждане на сграда, в която се предвижда да се отдават офиси под наем. Предприятието смята, че в процеса на строителството на инвестиционния имот няма да може надеждно да се определи справедливата му стойност. Въпреки това се очаква при завършване на обекта да има достатъчно доказателства за определяне на справедливата стойност. В този случай МСС 40 Инвестиционни имоти изисква дружеството да оценява инвестиционния имот в процес на строителство по себестойност. Представянето на инвестиционния имот в отчета за финансовото състояние по справедлива стойност трябва да стане на по-ранната от двете дати – момента, когато сградата бъде завършена или когато справедливата стойност на незавършеното строителство стане надеждно определима. Веднъж обаче оценен по справедлива стойност инвестиционен имот в процес на строителство не може да бъде представян по модела на цената на придобиване в съответствие с МСС 16 и за него не може да се заключи, че справедливата му стойност не може да бъде определена.*

Според параграф 6.1 от СС 40 не всички последващи разходи, извършени във връзка с експлоатацията на инвестиционния имот, следва да се капитализират към неговата стойност. За да не се отчитат като текущи счетоводни разходи, а да следва да се отразяват като увеличение на балансовата стойност на инвестиционния имот, последващите разходи трябва да водят до увеличаване на очакваните икономически изгоди спрямо първоначално предвидените. Според приложимия национален счетоводен стандарт такива са разходите, които водят до:

- увеличаване на полезния срок на годност на инвестиционния имот;
- увеличаване използваемостта на инвестиционния имот;
- подобряване качеството на инвестиционния имот;
- разширяване на възможностите за ползване на инвестиционния имот;
- съкращаване на разходите, свързани с инвестиционния имот.

### **Прехвърляния от една група към друга група**

Според параграф 57 от МСС 40 прехвърляния на активи от или към групата на инвестиционните имоти следва да се прави само и единствено при **доказана** (а не предполагаема или очаквана) промяна в използването на съответния актив.

Т.е. за да има подобно доказателство, то следва:

- Да е започнато ползването на инвестиционния имот за нуждите на собственика (при прехвърляне от инвестиционен имот в групата на ДМА, използвани от собственика);
- Да е започнато разработването на инвестиционния имот с цел продажба (при прехвърляне на инвестиционния имот в групата на материалните запаси – стоки);

- Да е преустановено ползването на имота от неговия собственик (при прехвърляне на имота от групата на ДМА в групата на инвестиционните имоти);
  - Да е предоставен имота по оперативен лизинг (при прехвърляне на имота от групата на ДМА или материалните запаси в групата на инвестиционните имоти).
- Според параграф 8.10 от СС 40 (съответно параграф 60 от МСС 40) при прехвърляне на инвестиционен имот, **отчитан по справедлива стойност** в групата на ДМА (ползван от собственика имот) или в групата на материалните запаси (стока), първоначалната оценка на ДМА/материалния запас следва да е еквивалентна на справедливата стойност на инвестиционния имот към датата на промяната в използването му (датата на прехвърлянето).
  - Според параграф 8.11 от СС 40 (съответно параграф 61 от МСС 40) при прехвърляне на недвижим имот от групата на ДМА (ползван от собственика имот) към групата (категорията) на инвестиционните имоти, отчитани по справедлива стойност, предприятието следва да отчете всяка разлика между балансовата стойност на ДМА и справедливата му стойност, както следва:

**Ако предприятието изготвя своите финансови отчети на база НСФОМСП – текущ приход или разход.**

**Ако предприятието изготвя своите финансови отчети на база МСФО – като преоценка в съответствие с МСС 16. Т.е.**

- или като намаление/увеличение на преоценъчния резерв (т.е. промяна в друг всеобхватен доход);
  - и/или като текущ разход/приход в печалбата или загубата за съответния отчетен период (т.е. промяна в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход/отчета за всеобхватния доход).
- Според параграф 8.12 от СС 40 (съответно параграф 63 от МСС 40) при прехвърляне на земя или сграда от групата на материалните запаси в категорията инвестиционни имоти, отчитани по справедлива стойност, всяка възникнала разлика между балансовата стойност на материалния запас и справедливата стойност на инвестиционния имот следва да се отчете като текущ приход или разход в печалбата или загубата за съответния отчетен период.
  - Според параграф 8.13 от СС 40 (съответно параграф 65 от МСС 40) при завършване изграждането на инвестиционен имот по стопански начин, който ще бъде отчитан по справедлива стойност, всяка възникнала разлика между предишната му балансовата стойност (себестойност) и справедливата стойност на инвестиционния имот следва да се отчете като текущ приход или разход в печалбата или загубата за съответния отчетен период.

### Освобождение от инвестиционен имот

Инвестиционен имот се отписва от баланса на дружеството при неговото освобождение (продажба, отдаване по финансов лизинг, замяна, дарение) или когато инвестиционният имот е трайно изваден от употреба и никакви бъдещи икономически изгоди не се очакват от неговото освобождение (бракуване и ликвидация).

При определяне на датата на освобождение се прилагат критериите, предвидени в приложимия счетоводен стандарт за докладване на приходите – СС/МСС 18.

Възникналите разлики между нетните постъпления и балансовата стойност на инвестиционния имот се признават като текущи приходи или разходи в отчета за приходите и разходите (НСФОМСП), респективно в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход/отчета за всеобхватния доход (МСФО).

Отчитащото се дружество, независимо дали прилага модела на справедливата стойност, или модела на цената на придобиване, следва да оповести в Приложението към своя финансов отчет равнение между балансовите суми на инвестиционния имот към началото и края на периода, показващ всякакви изменения, настъпили през годината. Ако инвестиционните имоти се отчитат по модела на цената на придобиване, на оповестяване подлежат и използваните методи на амортизация; полезния живот или използваните амортизационни норми; brutната балансова сума и натрупаните амортизации (заедно с натрупаните загуби от обезценка на актива) в началото и в края на периода.

### Счетоводен модел на текущо счетоводно отчитане на инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност съгласно НСФОМСП/МСФО

Пример: На 01.08.2014 година „Билд Инвест“ ЕООД закупува сграда, която има намерение да отдава под наем за офиси и магазини на трети лица (клиенти на дружеството). За целите на своята независима икономическа дейност дружеството възнамерява да използва само 2 офиса, в които да помещава своята администрация, което като застроена площ спрямо целия недвижим имот съответства една незначителна част (под 1%).

Цената на придобиване на недвижимия имот е 4 500 хил. лв. В своята счетоводна политика дружеството е определило, че последващата оценка на инвестиционните имоти ще се оценява по модела на справедливата стойност.

Предприятието изготвя междинен финансов отчет към 30.09.2014 година и годишен финансов отчет към 31.12.2014 година. Към датите на баланса дружеството е определило справедливата стойност на инвестиционния имот, както следва:

- Към 30.09.2014 година = 4 350 хил. лв.;
- Към 31.12.2014 година = 4 405 хил. лв.

➤ Счетоводните записвания на „Билд Инвест“ ЕООД през 2014 година са следните:

- За отразяване придобиването на инвестиционния имот.

Дебит сметка *Сгради*<sup>4</sup> - 4 500 хил. лева.

аналитична подсметка – инвестиционни имоти

Кредит сметка *Доставчици* - 4 500 хил. лева.

- За отразяване на изменението в справедливата стойност на инвестиционния имот към датата на междинния финансов отчет – 30.09.2014 година.

Дебит сметка *Други разходи* - 150 хил. лева.

аналитична подсметка – разходи от преоценки на инвестиционни имоти

Кредит сметка *Сгради* - 150 хил. лева.

аналитична подсметка – инвестиционни имоти

- За отразяване на изменението в справедливата стойност на инвестиционния имот към датата на изготвяне на годишния финансов отчет за 2014 година.

Дебит сметка *Сгради* - 55 хил. лева.

аналитична подсметка – инвестиционни имоти

Кредит сметка *Други приходи* - 55 хил. лева.

аналитична подсметка – приходи от преоценки на инвестиционни имоти

В баланса към 31.12.2014 година инвестиционният имот ще се докладва в размер на 4 405 хил. лева.

### **Представяне на инвестиционните имоти в ГФО, изготвени по реда на НСФОМСП**

Предприятията, които изготвят своите финансови отчети на база НСФОМСП, следва да се съобразят с изискванията на СС 1 *Представяне на финансови отчети* при докладване на своите инвестиционни имоти в баланса. Спазвайки изискванията на параграф 16.22. от СС 1, инвестиционните имоти следва да бъде докладвани в статията „Дългосрочни инвестиции”<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Изборът инвестиционният имот да бъде счетоводно отчитан по сметки, отразяващи същността на придобитата инвестиция – сгради или земя, не пречи на последващото докладване на недвижимия имот във финансовите отчети на предприятията като инвестиционен имот, а не като дълготраен материален актив (ДМА).

<sup>5</sup> Докладването в статията „Дългосрочни инвестиции” следва да се спазва както по отношение изготвянето на баланса, така и по отношение на изготвянето на Справката за нетекущите (дълготрайни) активи – Приложение № 5 към СС 1, представляваща елемент на Приложението към финансовия отчет на основание параграф 24.2., буква б) от СС 1.

В този смисъл, съгласно примерната двустранна форма на баланса – Приложение № 1 към СС 1, инвестиционните имоти следва да се представят (докладват) в актива на баланса, раздел Б. Нетекущи (дълготрайни) активи, група III. Дългосрочни финансови активи, статия 5. Дългосрочни инвестиции.

Изменението на балансовата стойност и последващите оценки на инвестиционния имот (намаление със 150 хил. лв. и увеличение с 55 хил. лв. от примера за счетоводния модел на текущо счетоводно отчитане на инвестиционен имот, отчитан по справедлива стойност) следва да се докладват в Справката за нетекущите (дълготрайни) активи – Приложение № 5 към СС 1, в група – III. Дългосрочни финансови активи, статия 5. Дългосрочни инвестиции.

**INVESTMENT PROPERTY AND ITS PRESENTATION IN ANNUAL FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH THE NATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (IFRS)**

**Hristo Dosev**

*Certified Public Accountant,*

*Registered Auditor*

*Managing Partner at “Dosevi – consultations and audit” LTD – Gabrovo*

| <b>Key words:</b>                               | <b>Summary</b>  |
|---|---|
| <i>Land</i>                                     | <p><i>In the coming months, all our colleagues will face what we refer to as the annual, financial year end, closing of accounts. Investment property, as one of the items being measured and reported in the financial statements, merits special attention, as relevant accounting standards set out specific requirements for its presentation.</i></p> <p><i>This paper will try to provide basic guidance to preparers of financial statements in respect of presentation of investment property (land and buildings) held to earn rentals and/or for capital appreciation rather than for use in production, warehousing or for administrative purposes, or for sale in the ordinary course of entity’s business.</i></p> <p><i>In this paper, we will principally follow the national accounting framework (the National Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises), but certain specific issues will be considered on the basis of IFRS.</i></p> |
| <i>Building</i>                                 |   |
| <i>Investment property</i>                      |   |
| <i>Fair value</i>                               |   |
| <i>Subsequent expenses</i>                      |   |
| <i>Remeasurement</i>                            |   |
| <i>Cost model</i>                               |   |
| <i>Fair value model</i>                         |   |
| <i>Transfers</i>                                |   |
| <i>Asset disposal</i>                           |   |
| <i>Presentation in the financial statements</i> |   |