

IAS 40 – Befektetési célú ingatlanok

Áttekintés

Az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard vonatkozik a bérleti díj bevétele vagy a tőkenövekedés (vagy mindkettő) céljából tartott ingatlanok (föld és/vagy épületek) elszámolására. A befektetési célú ingatlanok kezdetben bekerülési értéken kerülnek értékelésre, néhány kivételtől eltekintve. a későbbiekben bekerülési érték vagy valós érték modell segítségével értékelhető, és a valós érték modell szerinti valós érték változásait az eredményben kell elszámolni.

Az IAS 40 összefoglalása

A befektetési célú ingatlan definíciója

A befektetési célú ingatlanok olyan ingatlanok (föld, épület vagy épületrész, vagy mindkettő), amelyet a tulajdonos vagy a lízingbevevő pénzügyi lízing keretében tart bérleti díj vagy tőkenövekedés céljából, vagy mindkettő. [IAS 40.5]

Példák befektetési célú ingatlanra: [IAS 40.8]

- hosszú távú tőkefelértékelődés érdekében tartott földterület
- jelenleg meghatározatlan jövőbeni felhasználásra tartott földterület
- operatív lízing keretében bérbe adott épület
- az üresen álló épületet operatív lízing keretében bérbe adták
- olyan ingatlan, amelyet befektetési célú ingatlanként való jövőbeni használatra építenek vagy fejlesztenek

Az alábbiak nem befektetési célú ingatlanok, ezért kívül esnek az IAS 40 hatókörén: [IAS 40.5 és 40.9]

- áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, illetve adminisztratív célokra használt tulajdon
- a szokásos üzletmenet során vagy az ilyen értékesítésre irányuló fejlesztés építési folyamatában értékesítésre tartott ingatlan ([IAS 2 Készletek standard](#))
- harmadik felek nevében épített vagy fejlesztendő ingatlan ([IAS 11 Építési szerződések](#))
- saját használatú ingatlanok ([IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések](#)), ideértve a saját használatú ingatlanként jövőbeni használatra tartott ingatlanokat, a jövőbeni fejlesztésre tartott ingatlanokat és a későbbiekben saját használatú ingatlanként történő felhasználást, az alkalmazottak által használt ingatlanokat és a várakozó, saját használatú ingatlanokat ártalmatlanítása
- pénzügyi lízing keretében egy másik gazdálkodó egységnek lízingelt ingatlan

[2008 májusában az éves fejlesztési projekt](#) részeként az IASB kiterjesztette az IAS 40 hatályát az építés alatt álló vagy fejlesztés alatt álló ingatlanokra is, amelyeket befektetési célú ingatlanként kívánnak használni. Az ilyen ingatlan korábban az IAS 16 hatálya alá tartozott.

Egyéb osztályozási problémák

Operatív lízing keretében birtokolt ingatlan. A lízingbevevő által operatív lízing keretében birtokolt ingatlan érdekeltség besorolható és elszámolható befektetési célú ingatlanként, feltéve, hogy: [IAS 40.6]

- a befektetési célú ingatlan definíciójának többi része teljesül
- az operatív lízinget az IAS 17 Lízingek standard szerint pénzügyi lízingként kell elszámolni
- a lízingbevevő a jelen standardban meghatározott valós érték modellt használja a megjelenített eszközre

A gazdálkodó egység a fenti besorolást ingatlanonként is elvégezheti.

Részleges saját használatra. Ha a tulajdonos az ingatlan egy részét saját használatára, egy részét bérleti díjra vagy tőkenövekedésre használja, és a részek külön értékesíthetők vagy bérbe adhatók, akkor azokat külön kell elszámolni. Ezért a bérbe adott rész befektetési célú ingatlan. Ha a részek külön-külön nem értékesíthetők vagy bérbe adhatók, az ingatlan csak akkor minősül befektetési célú ingatlannak, ha a tulajdonos által használt rész elenyésző. [IAS 40.10]

Kiegészítő szolgáltatások. Ha a gazdálkodó egység kiegészítő szolgáltatásokat nyújt a gazdálkodó egység birtokában lévő ingatlan használói számára, a befektetési célú ingatlanként való besorolás megfelelőségét a nyújtott szolgáltatások jelentősége határozza meg. Ha ezek a szolgáltatások a megállapodás egészének viszonylag jelentéktelen részét képezik (például az épület tulajdonosa biztonsági és karbantartási szolgáltatásokat nyújt a bérlőknek), akkor a gazdálkodó egység az ingatlant befektetési célú ingatlanként kezelheti. Ahol a nyújtott szolgáltatások jelentősebbek (például egy tulajdonos által vezetett szálloda esetében), az ingatlant saját használatúként kell besorolni. [IAS 40.13]

Vállalaton belüli bérletek. Az anyavállalatnak, leányvállalatnak vagy társleányvállalatnak bérelt ingatlan nem minősül befektetési célú ingatlannak a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, amelyek a lízingbeadót és a lízingbevevőt is tartalmazzák, mivel az ingatlan a csoport szempontjából tulajdonosi használatú. Az ilyen ingatlan azonban befektetési célú ingatlannak minősülhet a lízingbeadó egyedi pénzügyi kimutatásaiban, ha a befektetési célú ingatlan definíciója egyébként teljesül. [IAS 40.15]

Elismerés

A befektetési célú ingatlant akkor kell eszközként elszámolni, ha valószínű, hogy az ingatlanhoz kapcsolódó jövőbeni gazdasági hasznok befolyanak a gazdálkodó egységhez, és az ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető. [IAS 40.16]

Kezdeti mérés

A befektetési célú ingatlanok kezdetben bekerülési értéken kerülnek értékelésre, beleértve a tranzakciós költségeket is. Az ilyen költségek nem tartalmazhatják az indulási költségeket, a rendellenes pazarlást vagy a kezdeti működési veszteségeket, amelyek azelőtt merültek fel, hogy a befektetési célú ingatlan elérte a tervezett kihasználtsági szintet. [IAS 40.20 és 40.23]

A kezdeti megjelenítést követő értékelés

Az IAS 40 lehetővé teszi a gazdálkodók számára, hogy a következők közül válasszanak: [IAS 40.30]

- valós érték modell, és
- költségmodell.

Egy módszert kell alkalmazni a gazdálkodó egység összes befektetési célú ingatlanára. A változtatás csak akkor megengedett, ha ez megfelelőbb megjelenítést eredményez. Az IAS 40 megjegyzi, hogy ez nagyon valószínűtlen a valós érték modellről a költségsmodellre való áttérés esetén.

Valós érték modell

A befektetési célú ingatlanok valós értéken kerülnek újraértékelésre, amely az az ár, amelyet az értékelés időpontjában egy eszköz eladásáért kapnának, vagy egy kötelezettség átruházásáért fizetnének a piaci szereplők közötti szabályos ügylet során. [IAS 40.5] A befektetési célú ingatlan valós értékének változásaiból származó nyereséget vagy veszteséget a keletkezésük időszakának nettó nyereségében vagy veszteségében kell feltüntetni. [IAS 40.35]

A valós értéknek tükröznie kell a mérleg fordulónapján érvényes piaci helyzetet és körülményeket. [IAS 40.38] A valós érték legjobb bizonyítékát általában a hasonló ingatlanok aktuális árai adják, amelyek ugyanazon a helyen és állapotban vannak, és hasonló lízing- és egyéb szerződések hatálya alá tartoznak. [IAS 40.45] Ilyen információ hiányában a gazdálkodó egység figyelembe veheti az eltérő természetű vagy eltérő feltételekhez tartozó ingatlanok jelenlegi árait, a kevésbé aktív piacokon a közelmúltban érvényes árakat a gazdasági feltételek változásait tükröző kiigazításokkal, valamint a diszkontált cash flow előrejelzéseket. a jövőbeli cash flow-k megbízható becslései alapján. [IAS 40.46]

Van egy megdönthető feltételezés, hogy a gazdálkodó egység folyamatosan megbízhatóan képes lesz meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Azonban: [IAS 40.53]

- Ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy építés alatt álló befektetési célú ingatlan valós értéke nem megbízhatóan meghatározható, de elvárja, hogy az ingatlan valós értéke megbízhatóan meghatározható legyen, amikor az építkezés befejeződött, akkor a folyamatban lévő befektetési célú ingatlant bekerülési értéken értékeli mindaddig, amíg a valós értéke meg nem válik. megbízhatóan meghatározható vagy a kivitelezés befejeződött.
- Ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy befektetési célú ingatlan valós értéke (kivéve egy építés alatt álló befektetési célú ingatlant) nem folyamatosan megbízhatóan meghatározható, a gazdálkodó egységnek az adott befektetési célú ingatlant az IAS 16 standard bekerülési érték modelljének alkalmazásával kell értékelnie. a befektetési célú ingatlan értéke nulla. A gazdálkodó egységnek az IAS 16 standardot kell alkalmaznia a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig.

Ha egy ingatlant korábban valós értéken értékelték, akkor az elidegenítésig továbbra is valós értéken kell értékelnie, még akkor is, ha a hasonló piaci tranzakciók ritkábbá válnak, vagy a piaci árak kevésbé hozzáférhetőek. [IAS 40.55]

Költségsmodell

[A kezdeti megjelenítést követően a befektetési célú ingatlanok elszámolása az IAS 16](#) *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardban meghatározott bekerülési érték modell szerint történik – halmozott értékcsökkenéssel és halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési érték. [IAS 40.56]

Áthelyezések a befektetési célú ingatlanok besorolásába vagy abból

A befektetési célú ingatlanokba történő vagy onnan származó átvitelt csak akkor szabad végrehajtani, ha a használat megváltozik, amit az alábbiak közül egy vagy több bizonyít: [IAS 40.57] (vegye

figyelembe, hogy ez a lista kimerítő listáról a Példák *befektetési célú ingatlanok* 2016. decemberi átruházása szerint, 2018. január 1-jétől)]

- a tulajdonos használatának megkezdése (befektetési célú ingatlanból saját használatú ingatlanba való áthelyezés)
- értékesítési céllal történő fejlesztés megkezdése (befektetési célú ingatlanból készletekbe helyezés)
- a tulajdonos használatának vége (átadás a saját használatú ingatlanról befektetési célú ingatlanra)
- operatív lízing kezdete egy másik fél számára (készletek befektetési célú ingatlanba történő áthelyezése)
- építés vagy fejlesztés vége (építés/fejlesztés alatt álló ingatlanból befektetési célú ingatlanba való áthelyezés).

Amikor a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül elad egy befektetési célú ingatlant, az ingatlant nem sorolják át készletként, hanem befektetési célú ingatlanként kezelik, amíg ki nem vezetik. [IAS 40.58]

A kategóriák közötti átutalások elszámolására a következő szabályok vonatkoznak:

- a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanról a saját használatú ingatlanra vagy készletekre történő átruházás esetén a használat változása szerinti valós érték az ingatlan „bekerülési értéke” az új besorolása szerint [IAS 40.60]
- a saját használatú ingatlanról valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanra történő áthelyezésre az IAS 16 standardot kell alkalmazni az átsorolás időpontjáig. Az adott időpontban az IAS 16 szerinti könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbséget az IAS 16 szerint átértékelésként kell kezelni [IAS 40.61].
- a készletekből valós értéken értékelt befektetési célú ingatlanokba történő átvitel esetén az átruházás időpontjában érvényes valós érték és a korábbi könyv szerinti érték közötti különbséget az eredményben kell elszámolni [IAS 40.63.]
- amikor a gazdálkodó egység befejezi egy valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlan építését/fejlesztését, az átruházás időpontjában érvényes valós érték és a korábbi könyv szerinti érték közötti különbséget az eredményben kell elszámolni. [IAS 40.65]

Amikor a gazdálkodó egység a bekerülési érték modellt használja befektetési célú ingatlanra, a kategóriák közötti átcsoportosítások nem változtatják meg az átadott ingatlan könyv szerinti értékét, és nem változtatják meg az ingatlan bekerülési értékét sem értékelési vagy közzétételi célból.

Ártalmatlanítás

A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni elidegenítéskor, vagy amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból, és az elidegenítéséből nem várható jövőbeni gazdasági haszon. Az elidegenítéséből származó nyereséget vagy veszteséget a nettó elidegenítésből származó bevétel és az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbségeként kell kiszámítani, és bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni az eredménykimutatásban. [IAS 40.66. és 40.69.] A harmadik felektől származó kártalanítás akkor kerül elszámolásra, amikor az esedékessé válik. [IAS 40.72]

Közzététel

Valós érték modell és költségmodell is [IAS 40.75]

- hogy a valós érték vagy a bekerülési érték modellt alkalmazzák-e
- ha a valós érték modellt alkalmazzák, akkor az operatív lízing keretében birtokolt ingatlan érdekeltségeket befektetési célú ingatlanokként kell-e besorolni és elszámolni
- ha nehéz a besorolás, a befektetési célú ingatlan és a saját használatú ingatlan és az eladásra tartott ingatlan megkülönböztetésének kritériumai
- a befektetési célú ingatlan valós értéke mennyiben alapul minősített független értékbecslő értékelésén; ha nem volt ilyen értékelés, ezt a tény nyilvánosságra kell hozni
- az eredményben elszámolt összegek:
 - befektetési célú ingatlan bérbeadásából származó bevétel
 - az időszak során bérleti bevételt generáló befektetési célú ingatlanokból származó közvetlen működési költségek (beleértve a javításokat és karbantartásokat is).
 - közvetlen működési költségek (beleértve a javításokat és karbantartásokat is), amelyek olyan befektetési célú ingatlanokból származnak, amelyek nem termeltek bérleti bevételt az időszakban
 - a valós érték halmozott változása a nyereségben vagy veszteségben elszámolt, egy olyan eszközcsoportból származó eladásból, amelyben a bekerülési érték modellt alkalmazzák, egy olyan poolba, amelyben a valós érték modellt használják
- a befektetési célú ingatlan realizálhatóságának vagy a bevételek és az elidegenítésből származó bevételek átutalásának korlátozása
- szerződéses kötelezettségek befektetési ingatlanok vásárlására, építésére vagy fejlesztésére, vagy javításra, karbantartásra vagy fejlesztésre

További közzétételek a valós érték modellhez [IAS 40.76]

- a befektetési célú ingatlanok időszak eleji és végi könyv szerinti értékének egyeztetése, amely tartalmazza a hozzáadásokat, elidegenítéseket, valós érték módosításokat, a nettó árfolyam-különbözeteket, a készletekbe és a saját használatú ingatlanokba történő átvitelt és az egyéb változásokat [IAS 40.76]
- külső értékelés jelentős módosításai (ha vannak ilyenek) [IAS 40.77]
- ha egy gazdálkodó egység, amely egyébként a valós érték modellt használja, egy befektetési célú ingatlant a bekerülési érték modell segítségével mér, bizonyos további közzétételekre van szükség [IAS 40.78]

További közzétételek a költségmodellhez [IAS 40.79]

- az alkalmazott értékcsökkenési módszereket
- a hasznos élettartamok vagy az alkalmazott értékcsökkenési kulcsok
- a bruttó könyv szerinti érték és a halmozott értékcsökkenés (a halmozott értékvesztés miatti veszteséggel együtt) az időszak elején és végén

- a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékének egyeztetése az időszak elején és végén, amely tartalmazza a kiegészítéseket, elidegenítéseket, értékcsökkenést, elszámolt vagy visszaírt értékvesztést, devizaárfolyam-különbségeket, készletekre és saját használatú ingatlanokra történő átcsoportosításokat és egyéb változásokat
- a befektetési célú ingatlan valós értéke. Ha egy befektetési célú ingatlan valós értéke nem mérhető megbízhatóan, további közzétételre van szükség, beleértve, ha lehetséges, azon becslések azon tartományát, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel esik.