



Республика Молдова

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ

ПРИКАЗ Nr. 68
от 25.06.2001

**об утверждении и введении в действие Комментариев
по применению Национальных стандартов бухгалтерского учета**

Опубликован : 05.07.2001 в Monitorul Oficial Nr. 073

Во исполнение ст. 9 Закона о бухгалтерском учете № 426-XIII от 4 апреля 1995 года
ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Комментарии по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 16 "Учет долгосрочных материальных активов".
2. Ввести в действие Комментарии по применению Национального стандарта бухгалтерского учета 16 "Учет долгосрочных материальных активов" с даты опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

**МИНИСТР
ФИНАНСОВ
МАНОЛИ**

Михаил

Кишинэу, 25 июня 2001 г.
№ 68.

**КОММЕНТАРИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ НСБУ 16
"УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ"**

Общие положения

1. Настоящие комментарии разработаны на основе НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов", утвержденного Приказом министра финансов Республики Молдова

№ 174 от 25 декабря 1997 года и введенного в действие с
1 января 1998 года.

2. Целью данных комментариев является пояснение положений НСБУ 16 "Учет долгосрочных материальных активов" в части признания долгосрочных материальных активов; определения их первоначальной, балансовой и остаточной стоимостей, а также сроков полезного функционирования; начисления износа основных средств и истощения природных ресурсов; отражения уменьшения балансовой стоимости и выбытия долгосрочных материальных активов.

В сферу действия настоящих комментариев не входят:

- порядок учета основных средств, земельных участков и природных ресурсов в условиях аренды (НСБУ 17 "Учет аренды");
- порядок первоначальной оценки долгосрочных материальных активов, полученных в результате объединения предприятий (НСБУ 22 "Объединение предприятий");

- правила капитализации процентов по кредитам (займам), полученным предприятием непосредственно для приобретения (создания) конкретного объекта (НСБУ 23 "Затраты по займам");

- правила оценки, следующей за первоначальным признанием инвестиционной собственности, когда долгосрочные материальные активы числятся как долгосрочные инвестиции (НСБУ 25 "Учет инвестиций");

- изменения себестоимости материальных активов в результате инфляции (НСБУ 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики");

- права на разведку и добычу минералов, нефти и природного газа, на владение минеральными и другими подобными невоспроизводимыми ресурсами. Однако основные средства, используемые в процессе разработки и добычи природных ресурсов, входят в сферу действия данных комментариев.

Определения общего характера (НСБУ 16, параграф 6)

3. Долгосрочные материальные активы - активы, имеющие физическую натуральную форму, срок полезного функционирования более одного года, используемые в деятельности предприятия или находящиеся в процессе создания и не подлежащие продаже.

Первоначальная стоимость (стоимость приобретения или историческая стоимость) - сумма оплаченных денежных средств или справедливая рыночная стоимость другой формы компенсации, предоставляемой при приобретении или создании долгосрочных материальных активов. Данное определение показывает, каким образом предприятие, создающее или приобретающее долгосрочный материальный актив, может оплатить его стоимость: денежными средствами либо путем предоставления других активов, оцененных по справедливой рыночной стоимости или же по другой, согласованной сторонами, стоимости.

Пример 1. За приобретенный земельный участок предприятие предоставляет продавцу взамен грузовой автомобиль, оцененный по справедливой рыночной стоимости (80 000 леев), и доплачивает денежными средствами 40 000 леев. В данном случае грузовой автомобиль, предоставляемый в счет погашения задолженности перед продавцом земельного участка, является другой формой (кроме денежной) компенсации стоимости приобретенного долгосрочного материального актива. Первоначальная стоимость приобретенного земельного участка составит 120 000 леев (80 000 + 40 000).

Балансовая стоимость - сумма, по которой долгосрочные материальные активы оцениваются на дату составления баланса. По изнашиваемым (истощаемым) активам она равна первоначальной, скорректированной или переоцененной стоимости за вычетом накопленного износа (истощения), а по неизнашиваемым активам (земельным участкам и незавершенным материальным активам) - первоначальной или переоцененной стоимости.

Пример 2. Первоначальная стоимость здания составляет

2 200 000 леев, а сумма начисленного износа на дату составления баланса - 450 000 леев. Следовательно, балансовая стоимость здания равна 1 750 000 леев (2 200 000 - 450 000).

Балансовая стоимость основных средств может быть определена с учетом капитализации последующих затрат, если таковые имели место, по улучшению состояния этих основных средств.

Пример 3. Первоначальная стоимость станка составляет 70 000 леев, сумма начисленного износа за период его использования, включая месяц составления баланса, - 48 000 леев, а сумма капитализируемых последующих капитальных вложений в месяц составления баланса - 20 000 леев. Следовательно, балансовая стоимость станка равна 42 000 леев (70 000 - 48 000 + 20 000).

В случае проведения переоценки долгосрочных материальных активов их балансовая стоимость определяется с учетом результатов переоценки.

Пример 4. Первоначальная стоимость грузового автомобиля составляет 90 000 леев, а

сумма начисленного износа за период его использования, включая месяц составления баланса, - 58 000 леев. В этом же месяце объект был уценен на 3 000 леев. Следовательно, балансовая стоимость автомобиля равна 29 000 леев (90 000 - 58 000 - 3 000).

Переоцененная стоимость - стоимость долгосрочных материальных активов, определяемая в результате их переоценки.

Пример 5. Первоначальная стоимость объекта составляет 40 000 леев. В результате переоценки объект был уценен на 2 000 леев. Следовательно, переоцененная стоимость объекта равна 38 000 леев (40 000 - 2 000). Если в результате переоценки возникает дооценка объекта, его переоцененная стоимость складывается из первоначальной стоимости и суммы дооценки.

Стоимость (сумма) возмещения - сумма, которую предприятие предполагает возместить в результате использования актива, включая предполагаемую остаточную стоимость при его выбытии. Данный показатель предназначен для осуществления контроля за недопущением превышения балансовой стоимости актива над его реальной стоимостью.

Признание долгосрочных материальных активов (НСБУ 16, параграфы 7 - 12)

4. Объект признается как долгосрочный материальный актив, когда

а) существует обоснованная уверенность в том, что в результате его использования предприятие получит экономическую выгоду (прибыль);

б) стоимость актива может быть оценена с большой степенью достоверности.

Если указанные условия не выполняются, затраты на приобретение (создание) объекта признаются как расходы периода.

5. Предприятие может быть уверено в получении будущей экономической выгоды, если к нему полностью перешли все риски и вознаграждения, связанные с приобретенным (созданным) объектом.

Однако данное условие признания активов не следует применять по отношению ко всем видам объектов без учета их роли и назначения в деятельности предприятия. В частности, предприятие может приобрести инструмент для регулировки оборудования, а также мебель или другой инвентарь для офиса. От их использования вряд ли следует ожидать непосредственного получения экономической выгоды, но они необходимы предприятию, поскольку без них не может бесперебойно работать оборудование или выполнять свои обязанности управленческий персонал. Поэтому объекты, от использования которых в комплексе с другими активами предприятие получит экономическую выгоду, должны признаваться как долгосрочные материальные активы.

Вышеизложенное касается и объектов, обеспечивающих соблюдение техники безопасности или охрану окружающей среды, но такие объекты будут признаны лишь в пределах той части их балансовой стоимости, которая вместе со стоимостью связанных с ними активов не превышает совокупной стоимости возмещения.

Пример 6. Предприятие приобрело (создало) очистное сооружение стоимостью 250 000 леев для обслуживания технологического оборудования балансовой стоимостью 3 800 000 леев. Общая стоимость возмещения очистного сооружения и технологического оборудования составляет 4 035 000 леев. Следовательно, стоимость приобретенного (созданного) очистного сооружения должна быть признана в размере 235 000 леев (4 035 000 - 3 800 000). Разница между общей стоимостью возмещения (4 035 000 леев) и общей стоимостью приобретенного (созданного) очистного сооружения и связанного с ним технологического оборудования (4 050 000 леев) равна 15 000 леев и признается как расходы периода.

6. Оценка стоимости приобретаемого (создаваемого) актива как условие его признания возможна по данным бухгалтерского учета.

7. Объекты, получаемые арендатором в финансируемую аренду, признаются как долгосрочные материальные активы в соответствии с НСБУ 17 "Учет аренды".

Если какой-либо объект долгосрочных материальных активов (здание, земельный участок, сооружение и др.), кроме находящихся в стадии создания, не используется (не

эксплуатируется) у предприятия-инвестора, он рассматривается как элемент инвестиционной собственности. Так, если предприятие приобрело участок земли, но в отчетном периоде его не использует, стоимость данного участка будет учитываться в составе инвестиционной собственности.

Классификация долгосрочных материальных активов

8. Долгосрочные материальные активы классифицируются по таким признакам, как ограниченность срока полезного функционирования, экономическая природа, принадлежность.

По признаку ограниченности срока полезного функционирования долгосрочные материальные активы подразделяются на изнашиваемые (истощаемые) и неистощаемые.

Активы, имеющие ограниченный срок полезного функционирования, добычи или разработки, изнашиваемая (истощаемая) стоимость которых распределяется на отчетные периоды данного срока, являются изнашиваемыми (истощаемыми) активами. Например, все основные средства, за исключением библиотечных фондов, рабочего и продуктивного скота*, имеют ограниченный срок службы. Природные ресурсы (газ, нефть, известковый или строительный камень и т.д.) также имеют ограниченный срок добычи, разработки, поэтому относятся к истощаемым долгосрочным активам.

Неистощаемыми являются долгосрочные материальные активы, имеющие неограниченный срок полезного функционирования или находящиеся в стадии создания. К ним относятся незавершенные материальные активы и земельные участки. По активам с неограниченным сроком полезного использования невозможно определить момент прекращения их функционирования, а по рабочему и продуктивному скоту - возмещение стоимости производится при их продаже.

В зависимости от экономической природы долгосрочные материальные активы подразделяются на следующие группы:

- основные средства,
- незавершенные материальные активы,
- земельные участки,
- природные ресурсы.

Определения и составы указанных групп долгосрочных материальных активов рассматриваются в параграфах 11 - 13, 65, 68 и 76 настоящих комментариев.

По признаку принадлежности долгосрочные материальные активы подразделяются на собственные и находящиеся во временном пользовании.

Собственными считаются активы, принадлежащие в данный момент предприятию и на которые распространяется право собственности. К ним относятся долгосрочные материальные активы, используемые предприятием и отражаемые в балансе как его собственность. В их состав также включаются у арендодателя - активы, переданные в операционную аренду, а у арендатора - активы, принятые в финансируемую аренду.

Долгосрочные материальные активы, находящиеся во временном пользовании, не принадлежат предприятию, не являются элементом его собственности и, следовательно, не отражаются в балансе. К ним относятся и активы, полученные арендатором в операционную аренду.

Первоначальная оценка долгосрочных материальных активов (НСБУ 16, параграфы 13 - 17)

9. Объект, признанный как долгосрочный материальный актив, оценивается по его первоначальной стоимости, которая состоит из покупной стоимости, таможенных пошлин, стоимости услуг за таможенные процедуры, налогов, предусмотренных законодательством (кроме возмещаемых налогов), и затрат на создание и приведение актива в рабочее состояние. Торговые скидки и дисконт (льготы), предоставляемые поставщиком, вычитаются из покупной стоимости.

К затратам по приведению актива в рабочее состояние, а также связанным с его приобретением, относятся

- а) расходы на подготовку строительной площадки;

- b) транспортно-заготовительные расходы;
- c) расходы на монтаж и установку;
- d) расходы на оплату услуг сторонних специалистов (инженеров, архитекторов и др.);
- e) расходы на ремонт приобретаемого объекта.

Долгосрочные материальные активы, за исключением объектов, созданных самим предприятием и требующих монтажа и установки, а также объектов, требующих затрат на подготовку к использованию, приходятся по первоначальной стоимости. Такие активы отражаются по первоначальной стоимости, но не выше стоимости возмещения. В пределах стоимости возмещения капитализируются также затраты на капитальный ремонт и последующие капитальные вложения, если в результате их осуществления предприятие намерено получить дополнительную экономическую выгоду.

10. Первоначальная стоимость долгосрочных материальных активов определяется в зависимости от источников поступления (создания) и экономической природы соответствующего актива.

а) Первоначальная стоимость зданий и сооружений включает при их создании (строительстве) хозяйственным способом - все необходимые затраты (стоимость израсходованных материалов, затраты на оплату труда рабочих, отчисления на социальное страхование, расходы на содержание строительных машин и механизмов, часть косвенных производственных затрат, стоимость разрешения на строительство); при их создании (строительстве) подрядным способом:

- контрактную стоимость;
- расходы на выполнение земляных работ специального назначения, если они не отражены в контрактной стоимости;
- гонорары юристов, участвующих в осуществлении сделки, связанной с приобретением зданий и сооружений;
- другие подрядные затраты, возмещаемые заказчиком по условиям подряда.

В первоначальную стоимость зданий, сооружений и других долгосрочных материальных активов, требующих длительного процесса строительства (создания), включаются и проценты по кредитам, но только в период их строительства (создания). После принятия активов в эксплуатацию соответствующая сумма процентов по кредитам относится на расходы периода (НСБУ 23 "Затраты по займам").

Пример 7. Для строительства здания нового цеха предприятие 1 апреля 1998 года получило банковский кредит в сумме 1 000 000 леев на 3 года с уплатой 18% годовых. Стоимость строительства равна 1 600 000 леев (работы частично осуществлялись за счет собственных средств предприятия - в размере 600 000 леев). Установленный срок строительства - 1,5 года. Работы начались 1 апреля 1998 года. Затраты на строительство в 1998 году составили 900 000 леев, а в

1999 году - 700 000 леев. Строительные работы были завершены 1 ноября 1999 года, т.е. на месяц позже запланированного срока. Погашение кредита предусмотрено начиная с первого квартала 1999 года: ежеквартально - по

125 000 леев ($1\,000\,000 : 8$). Расчет суммы процентов за кредит, подлежащих уплате банку, представлен в табл.1.

Таблица 1

Расчет суммы процентов за кредит, подлежащих уплате банку
(в леяхх)

Год	Квартал	Сумма кредита		Сумма процентов за кредит подлежащих уплате банку	
		подлежащего погашению	погашенного	ежеквартально	нарастающим итогом
1998	I	-	-	-	-
	II	1000000	-	45000	45000
	III	1000000	-	45000	90000

	IV	1000000	-	45000	135000
1999	I	1000000	125000	45000	180000
	II	875000	125000	39375	219375
	III	750000	125000	33750	253125
	IV	625000	125000	28125	281250
2000	I	500000	125000	22500	303750
	II	375000	125000	16875	320625
	III	250000	125000	11250	331875
	IV	125000	125000	5625	337500

* Данные биологические активы имеют ограниченный срок полезного использования, однако не относятся к изнашиваемым, поскольку их стоимость возмещается без начисления износа.

Если погашение кредита и уплата процентов осуществляются в соответствии с графиком, представленным в табл.1, проценты за кредит, подлежащие капитализации, т.е. включению в состав затрат на строительство здания цеха, составят 262 500 леев $[253\,125 + (28\,125 \times 1/3)]$. Из 28 125 леев - суммы процентов за кредит, выплачиваемых в IV квартале 1999 года, будут капитализированы только 9 375 леев, поскольку объект сдан в эксплуатацию 1 ноября этого же года. Разница между общей суммой процентов за кредит и их капитализируемой частью равна 75 000 леев $(337\,500 - 262\,500)$ и будет отнесена на расходы периода.

Возможны и другие варианты расчета капитализируемых затрат по кредитам (займам);

б) Первоначальная стоимость долгосрочных материальных активов при их приобретении у других юридических и физических лиц включает

- покупную стоимость;
- расходы на ремонт, перепланировку и доведение этих активов до рабочего состояния.

Пример 8. Предприятие приобрело здание, бывшее в эксплуатации, за 580 000 леев. Не оплаченный продавцом налог на недвижимость составляет 1 200 леев, оплаченные предприятием консультационные услуги - 300 леев, а расходы на оформление необходимых документов - 400 леев. Чтобы использовать здание по назначению, были произведены расходы на его ремонт в размере 60 000 леев. Следовательно, первоначальная стоимость здания равна 641 900 леев $(580\,000 + 1\,200 + 300 + 400 + 60\,000)$.

Первоначальная стоимость машин и оборудования, требующих монтажа, складывается из покупной стоимости (за вычетом предоставляемой поставщиком скидки), транспортных расходов, фрахта, оплаты за услуги по страхованию, таможенных пошлин и сборов, расходов на монтаж и установку, расходов на испытание и наладку при проверке годности оборудования к эксплуатации. Расходы на устранение повреждений машин и оборудования при их транспортировке или монтаже в первоначальную стоимость не включаются, а признаются как расходы отчетного периода.

Пример 9. Предприятие приобретает станок по цене

48 000 леев, в том числе НДС - 8 000 леев. Если предприятие-покупатель оплачивает счет в течение 10 дней, ему предоставляется скидка в размере 2% (в этом случае - скидка будет принята). Транспортные расходы на доставку станка составляют 2 000 леев, а расходы на монтаж и проверку годности к эксплуатации - 2 500 леев. Во время транспортировки станок был частично поврежден и расходы на устранение повреждения составили 1 000 леев.

Предположим, что покупатель оплатил счет в течение 10 дней. В этом случае скидка от стоимости станка без НДС равна 800 леев $[0,02 \times (48\,000 - 8\,000)]$, а покупная стоимость за минусом кассовой скидки - 39 200 леев $(40\,000 - 800)$.

Первоначальная стоимость станка (в леях) по условиям примера состоит из

- покупной стоимости
- согласно счету-фактуре (без НДС) - 40 000
- транспортных расходов - 2 000
- расходов на монтаж и испытание - 2 500
- за минусом скидки - (800)
- Итого - 43 700

Следовательно, предприятие-покупатель оплатит счет-фактуру поставщика на сумму 47 040 леев [48 000 - (48 000 х 0,02)]. Полная сумма скидки составляет 960 леев.

Если покупатель не рассчитается с поставщиком в течение 10 дней и скидка не будет принята, то он перечислит поставщику полную сумму, равную 48 000 леев.

Расходы на устранение повреждения станка (1 000 леев) не включаются в его первоначальную стоимость, а относятся к расходам на текущий ремонт - в зависимости от назначения использования; если станок установлен в цехе, то они включаются в состав косвенных производственных затрат.

с) Первоначальная стоимость долгосрочных материальных активов при их приобретении в порядке обмена включает стоимость, согласованную сторонами, транспортные расходы и расходы на доведение активов до рабочего состояния (по основным средствам - расходы на монтаж, установку) (НСБУ 16, параграф 15).

Стоимость, согласованная сторонами, определяется строго в следующей последовательности и может быть равна

- справедливой рыночной стоимости полученного или отданного в обмен актива, скорректированной на сумму выплаченных (полученных) денежных средств, либо
- балансовой стоимости обмениваемых активов, если не существует подтвержденной реальной рыночной стоимости, либо
- договорной стоимости.

В операциях обмена одни виды долгосрочных материальных активов могут обмениваться на другие активы - как долгосрочные, так и текущие.

При полном обмене справедливая рыночная стоимость переданного и принимаемого в обмен активов равна; при неполном - стоимость обмениваемых активов, оцененная в вышеуказанном порядке, не равна.

В операциях неполного обмена активами всегда используются денежные средства, если между сторонами не согласованы другие условия.

В зависимости от характера обмениваемых активов различают обмен неоднотипными и однотипными активами.

Обмен неоднотипными активами - это обмен активами разного типа или активами одного и того же типа, но разного назначения использования, например: обмен станка на трактор или на грузовой автомобиль; обмен сверлильного станка на токарный станок и т.д.

Обмен однотипными объектами предполагает обмен активами одного и того же типа, предназначенными для производства одного и того же вида продукции или оказания одного и того же вида услуг, например: обмен грузового автомобиля на другой грузовой автомобиль.

Основные средства

Определения (НСБУ 16, параграф 6)

11. Основные средства - материальные активы (средства труда), стоимость единицы которых превышает установленный законодательством лимит, планируемые к использованию более одного года в производственной, торговой и других видах деятельности, выполнению работ и оказанию услуг либо предназначенные для сдачи в аренду или для использования в административных целях.

Объекты основных средств (здание офиса предприятия; здания складов общехозяйственного назначения; легковой автотранспорт, обслуживающий руководителя и его заместителей; вычислительная техника и оборудование к ней и др.) считаются используемыми в административных целях, если они предназначены для создания

необходимых условий труда аппарата управления или обслуживают этот аппарат.

Если объекты основных средств приобретены для продажи, они относятся к товарным запасам и учитываются в соответствии с НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы".

Остаточная стоимость - чистая сумма (стоимость пригодных материальных ценностей), которую предприятие предполагает получить от актива по истечении срока его полезного функционирования. Она определяется предприятием самостоятельно в момент принятия актива в эксплуатацию исходя из опыта использования аналогичных активов.

Пример 10. На предприятии, имеющем опыт использования станка определенной марки (модели), известно, что при его выбытии получают 3 т металлолома. Если цена 1 т металлолома равна 400 леев, то предполагаемая остаточная стоимость станка составит 1 200 леев (400×3).

Предполагаемую остаточную стоимость основных средств можно определить в момент их ввода в эксплуатацию в процентах к первоначальной стоимости.

При отсутствии на предприятии опыта использования аналогичных активов их предполагаемая остаточная стоимость определяется исходя из опыта других предприятий. Если такой опыт отсутствует и на других предприятиях, то предполагаемая остаточная стоимость определяется независимыми экспертами.

При определении предполагаемой остаточной стоимости учитывается, например, какое количество металлолома или запасных частей получит предприятие при выбытии машин (оборудования), какие годные строительные материалы и в каком количестве предполагается получить при сносе здания (сооружения) и т.д.

Если предполагаемая остаточная стоимость по какому-либо объекту незначительна, то в расчет изнашиваемой стоимости она не включается. Так, предполагаемая остаточная стоимость производственного и хозяйственного инвентаря, компьютеров, факсов и других активов может быть незначительной или равной нулю.

Изнашиваемая стоимость - первоначальная стоимость объекта основных средств или другая сумма, заменяющая его стоимость в финансовых отчетах, за минусом предполагаемой остаточной стоимости в момент приобретения объекта.

Пример 11. Первоначальная стоимость принятого в эксплуатацию здания равна 1 600 000 леев, а предполагаемая остаточная стоимость - 40 000 леев. Следовательно, изнашиваемая стоимость здания составит 1 560 000 леев

($1\,600\,000 - 40\,000$). Именно данная сумма при начислении износа подлежит распределению по отчетным периодам в течение срока полезного функционирования здания.

Если предприятие считает, что при выбытии объекта основных средств не получит никаких годных материальных ценностей, т.е. его остаточная стоимость незначительна, то изнашиваемая стоимость равна первоначальной.

Скорректированная стоимость основных средств - стоимость основных средств, определяемая после осуществления последующих капитальных вложений при улучшении состояния активов.

Пример 12. Оборудование, первоначальная стоимость которого равна 70 000 леев, после четырех лет эксплуатации было модернизировано. Затраты на модернизацию составили 20 000 леев. В результате предприятие планирует получить дополнительную экономическую выгоду и затраты в размере 20 000 леев должны быть капитализированы. Следовательно, скорректированная стоимость оборудования составит 90 000 леев ($70\,000 + 20\,000$).

Состав и классификация основных средств (НСБУ 16, параграфы 21-22)

12. Основные средства включают здания, сооружения, машины и оборудование (измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, плодоносящие, озеленительные и декоративные многолетние насаждения), прочие основные средства (капитальные затраты в арендованные основные средства, библиотечные фонды и др.).

К основным средствам могут быть отнесены и некоторые активы, относящиеся по своей природе к нематериальным, например, программное обеспечение, регулирующее

работу технологического или другого оборудования, если оно является неотъемлемой частью оборудования и в первичных документах его стоимость не выделена (не идентифицирована). Амортизация программного обеспечения начисляется исходя из срока полезного функционирования соответствующего оборудования.

Объекты основных средств (инвентарные объекты) могут состоять из комплекса объектов (составных частей), имеющих разный срок полезного функционирования. В таких случаях для составных частей общего инвентарного объекта устанавливаются разные сроки полезного функционирования, нормы износа и методы его начисления.

В некоторых отраслях народного хозяйства к основным средствам могут быть отнесены объекты, стоимость единицы которых меньше установленного лимита, например: в винодельческой промышленности - бочки и буты; в сельском хозяйстве - орудия труда (плуги, бороны, другие орудия по обработке почвы, а также такие транспортные средства, как телеги), продуктивный (овцы, козы, свиньи, коровы и др.) и рабочий (волы, лошади, собаки для охраны и др.) скот; в строительстве - строительные и другие аналогичные инструменты.

13. В зависимости от натурально-вещественного состава основные средства подразделяются на

- здания (здания офиса предприятия, цехов, лабораторий, складов материальных запасов и готовой продукции и др.);
- сооружения (мосты, дороги, асфальтированные территории, водонапорные башни, плотины, эстакады и др.);
- передаточные устройства (линии электропередачи, теплосети, трубопроводы для передачи воды, пара и сжатого воздуха и др.);
- машины и оборудование (вырабатывающие и потребляющие электроэнергию; регулирующие и измерительные устройства; лабораторное оборудование; вычислительная техника и др.);
- транспортные средства (подвижной состав автомобильного и железнодорожного транспорта; морские и речные суда; магистральные газопроводы);
- инструмент (для обработки сырья, материалов и полуфабрикатов, для обслуживания и регулировки оборудования);
- производственный и хозяйственный инвентарь (комплекты мебели; множительная техника (ксероксы); факсы; предметы для хранения жидких и сыпучих материалов, а также продукции - чаны, бочки, буты и др.);
- рабочий и продуктивный скот (лошади, волы, коровы, овцы и козы, свиньи основного стада, специальные собаки для охраны и др.);
- многолетние насаждения (плодоносящие плодово-ягодные насаждения, виноградники и сады, озеленительные и декоративные насаждения) без стоимости земельных участков, на которых они находятся;
- прочие основные средства (библиотечные фонды, капитальные затраты в арендованные основные средства - в соответствии с условиями договора аренды и др.).

Последующие капитальные вложения по улучшению состояния основных средств (НСБУ

16, параграфы 23 - 28)

14. Улучшение состояния основных средств, призванное обеспечить получение дополнительной экономической выгоды, может быть результатом:

- а) реконструкции предприятия с целью увеличения срока полезного функционирования объектов, а также производственной мощности;
- б) повышения качества отдельных составных частей (узлов) основных средств с целью существенного улучшения качества выпускаемой продукции;
- с) применения новых производственных процессов, способствующих значительному сокращению затрат основной деятельности.

Последующие капитальные вложения по улучшению состояния основных средств включаются в их балансовую стоимость (капитализируются), если существует уверенность в том, что в результате этих вложений предприятие получит дополнительные экономические выгоды по сравнению с теми, которые были определены при их признании

как активов. Однако капитализация последующих капитальных вложений производится в пределах стоимости возмещения данного объекта.

Пример 13. Предприятием произведена модернизация оборудования. Предполагается, что в результате срок его полезного функционирования увеличится на 5 лет, а качество продукции улучшится. Затраты на модернизацию составили

40 000 леев. Балансовая стоимость оборудования до модернизации была равна 30 000 леев, а стоимость возмещения – 65 000 леев. Балансовая стоимость оборудования после его модернизации должна составлять 70 000 леев ($30\,000 + 40\,000$). Однако поскольку стоимость возмещения ограничивает сумму капитализируемых последующих затрат, она равна 65 000 леев ($30\,000 + 40\,000 - 5\,000$). Исходя из этой суммы, за вычетом предполагаемой остаточной стоимости, будет начисляться износ оборудования после его модернизации. Разница, превышающая стоимость возмещения, в размере 5 000 леев ($70\,000 - 65\,000$) признается как расходы периода.

15. Предприятие достаточно уверено в получении дополнительной экономической выгоды, если это экономически обосновано (имеются чертежи или расчеты, подтверждающие улучшение состояния объекта основных средств после его модернизации (реконструкции) и восстановление полностью или частично утраченных свойств).

Если предприятие не ожидает получения дополнительной экономической выгоды, то последующие капитальные вложения не капитализируются, а отражаются как затраты на ремонт основных средств в размере фактических сумм. Допустимо их отнесение на текущие расходы будущих периодов с последующим включением в состав затрат и/или расходов отчетного периода в размере 1/12 части.

Пример 14. В результате модернизации станка, затраты на которую составили 20 000 леев, предприятие определило, что экономической выгоды не получит или она будет незначительной. Данную сумму можно полностью отнести к затратам на ремонт станка в месяц проведения модернизации или на текущие расходы будущих периодов, а затем ежемесячно включать по 1 667 леев ($20\,000 : 12$) в затраты на ремонт станка.

В таком же порядке следует отражать затраты на модернизацию основных средств и в случае, когда модернизация произведена вместо запланированного капитального ремонта, учтенного при определении срока полезного функционирования, и если после нее предприятие не ожидает получения дополнительной экономической выгоды.

16. Получение экономической выгоды как критерий капитализации последующих затрат имеет относительный характер. Так, вряд ли реконструкция или расширение зданий офиса предприятия, складов или сооружений непосредственно приведет к получению дополнительной экономической выгоды. Однако это не означает, что затраты, связанные с выполнением указанных работ, не следует капитализировать. Если после расширения или реконструкции зданий и сооружений увеличиваются их площадь, объем, вместимость или срок полезного функционирования (по сравнению с этими же показателями, определенными при первоначальном признании зданий и сооружений), то есть основание, чтобы соответствующие затраты были капитализированы.

Пример 15. Предприятие расширило здание склада материалов, в результате увеличилась его площадь (объем). Затраты на расширение здания составили 50 000 леев. Дополнительной экономической выгоды в этом случае предприятие не получит, но указанные затраты (50 000 леев) в пределах стоимости возмещения подлежат капитализации.

Затраты на ремонт основных средств

17. Затраты на текущий ремонт необходимы для сохранения возможности получения от использования основных средств будущей экономической выгоды (прибыли) в размерах, определенных при их приобретении. Поэтому такие затраты отражаются как затраты и/или расходы того периода, в котором они произведены, с учетом способа и места выполнения ремонтных работ (в ремонтном цехе или по месту использования объектов). При необходимости в течение года предприятие может создавать резерв (ежемесячно в размере 1/12 части плановых сумм) для равномерного отражения затрат и/или расходов на

текущий ремонт основных средств. В этом случае сумма фактических затрат и/или расходов на текущий ремонт относится на уменьшение ранее созданных в течение года резервов.

Пример 16. Плановые годовые затраты на текущий ремонт машин и оборудования цехов предприятия составляют 246 000 леев. В течение отчетного периода будет создаваться резерв на текущий ремонт, при этом ежемесячные отчисления в резерв равны 20 500 леев ($246\,000 : 12$). Сумма фактических расходов в размере 238 000 леев будет отнесена на уменьшение созданных резервов, которые в конце года инвентаризируются, а разница - регулируется в соответствии с учетной политикой предприятия.

18. Капитальный ремонт может быть произведен

а) для поддержания основных средств в рабочем состоянии, чтобы предприятие получило тот объем экономических выгод, который был определен при принятии в эксплуатацию соответствующих средств;

б) в целях увеличения срока полезного функционирования основных средств, повышения качества выпускаемой продукции и/или оказанных услуг.

В первом случае капитальный ремонт не приводит к получению дополнительной экономической выгоды, а во втором - предприятие ожидает дополнительную экономическую выгоду.

19. Затраты на капитальный ремонт основных средств, способствующий получению дополнительной экономической выгоды, отражаются в таком же порядке, как и затраты на текущий ремонт.

20. Затраты на капитальный ремонт, от которого предприятие ожидает получения дополнительной экономической выгоды, капитализируются, т.е. относятся на увеличение стоимости отремонтированного объекта.

21. В большинстве случаев решение о том, подлежат или нет капитализации затраты на предстоящий капитальный ремонт, принимается конкретно по каждому объекту в момент его принятия в эксплуатацию. Если срок полезного функционирования объекта основных средств определяется с учетом необходимости проведения капитального ремонта, затраты на такой ремонт капитализации не подлежат. Если же срок полезного функционирования объекта основных средств предприятие определяет без необходимости проведения капитального ремонта, но затем ремонт все-таки производится, то затраты на такой ремонт подлежат капитализации.

Пример 17. Предприятие приобрело грузовой автомобиль за 60 000 леев и определило срок его полезного функционирования (10 лет) с учетом проведения одного капитального ремонта. Оно планирует в течение 10 лет получить прибыль от использования автомобиля в размере 13 500 леев при условии, что он проедет 400 000 км.

По истечении 5 лет автомобиль был подвергнут капитальному ремонту, затраты на который составили 35 000 леев.

Первый вариант. Если предприятие не создает резервов на ремонт, вся сумма затрат на капитальный ремонт (35 000 леев) относится на затраты месяца, в котором он был проведен. При создании резервов на ремонт сумма фактических затрат (в данном примере - 35 000 леев) будет отнесена на уменьшение созданных резервов. Основанием, чтобы не капитализировать затраты, служит то, что проведение капитального ремонта грузового автомобиля было принято в расчет срока полезного функционирования.

Второй вариант. Предположим, что предприятием установлен срок полезного функционирования грузового автомобиля - 5 лет без проведения капитального ремонта. Запланированный пробег равен 200 000 км и в виде экономической выгоды (прибыли) предприятие рассчитывает получить 6 750 леев. Спустя 5 лет эксплуатации грузового автомобиля предприятие решило не списывать его, а провести капитальный ремонт, затраты на который составили 35 000 леев. После капитального ремонта автомобиль прослужит еще 5 лет, пробег увеличится на 200 000 км, а прибыль - на 6 750 леев (при неизменности влияния других факторов).

Таким образом, в результате проведения капитального ремонта предприятие получит дополнительную экономическую выгоду по сравнению с ее величиной, определенной при

принятии автомобиля в эксплуатацию (6 750 леев). Это является основанием для капитализации затрат на капитальный ремонт в пределах стоимости возмещения грузового автомобиля.

22. Затраты на текущий или капитальный ремонт, необходимые при приобретении объекта основных средств как главное условие его подготовки к эксплуатации, также подлежат капитализации.

Пример 18. Стоимость приобретенного оборудования, бывшего в эксплуатации, равна 40 000 леев, затраты на ремонт - 15 000, а на монтаж - 2 000 леев. В этом случае затраты на ремонт и монтаж будут капитализированы. Следовательно, первоначальная стоимость оборудования при принятии его в эксплуатацию составит 57 000 леев ($40\,000 + 15\,000 + 2\,000$), если эта сумма не превысит стоимости возмещения.

Оценка, следующая за первоначальным признанием активов (НСБУ 16, параграфы 29-30)

23. Оценка долгосрочных материальных активов после их первоначального признания может осуществляться:

- методом, рекомендуемым НСБУ 16,
- допустимым НСБУ 16 альтернативным методом.

Метод, рекомендуемый стандартом

24. Основные средства и другие долгосрочные материальные активы после первоначального признания предприятие учитывает по первоначальной стоимости, а в балансе - отражает по первоначальной стоимости за вычетом накопленного износа (истощения). Если балансовая стоимость какого-либо объекта значительно превышает стоимость возмещения, предприятие доводит балансовую стоимость до стоимости возмещения, отражая разницу в соответствии с допустимым альтернативным методом.

25. В случаях частичной или полной утраты первоначальной ценности объекта в результате стихийных бедствий (ураган, наводнение, пожар, градобитие и др.) или аварий, поломок и т.п. предприятие недополучит или вовсе не получит планируемую экономическую выгоду от его использования, поэтому часть балансовой стоимости в размере утраты первоначальной ценности списывается как потери от чрезвычайных событий.

Пример 19. Грузовой автомобиль стоимостью 80 000 леев был принят в эксплуатацию в январе 1999 года. В результате дорожно-транспортного происшествия, имевшего место 28 ноября этого же года, способность автомобиля перевозить грузы была утрачена в размере 30%. Износ автомобиля начислялся методом равномерного списания изнашиваемой стоимости. Для восстановления утраченной ценности автомобиля были произведены затраты в размере 25 000 леев. Предполагаемая остаточная стоимость автомобиля была определена в размере 3 000 леев, изнашиваемая стоимость - 77 000 леев ($80\,000 - 3\,000$), а срок полезного функционирования - 5 лет.

Месячная сумма износа грузового автомобиля составляет 1 283,33 лея [$(77\,000 : 5) : 12$].

Сумма начисленного износа с февраля по ноябрь равна 11 549,97 лея ($1\,283,33 \times 9$).

Балансовая стоимость грузового автомобиля на момент дорожно-транспортного происшествия составляла 68 450,03 лея ($80\,000 - 11\,549,97$).

Часть балансовой стоимости, подлежащая списанию после дорожно-транспортного происшествия, равна 20 535,01 лея ($68\,450,03 \times 0,3$).

Затраты на частичное восстановление утраченной ценности грузового автомобиля в данном случае капитализируются, т.е. относятся на увеличение его стоимости. Следовательно, после дорожно-транспортного происшествия и проведения восстановительного ремонта износ необходимо начислять от стоимости, равной 72 915,02 лея ($68\,450,03 - 20\,535,01 + 25\,000$).

Допустимый альтернативный метод

26. После первоначального признания соответствующих объектов как активов предприятие может применять допустимый альтернативный метод оценки, согласно которому основные средства и другие долгосрочные материальные активы учитываются по переоцененной стоимости, а в балансе отражаются по переоцененной стоимости за вычетом суммы накопленного износа на дату составления баланса. Переоцененной стоимостью объекта считается его справедливая рыночная стоимость.

Переоценка основных средств (НСБУ 16, параграфы 31 - 38)

27. Переоценку основных средств и других долгосрочных материальных активов предприятие производит самостоятельно в случае, когда их балансовая стоимость значительно отличается от справедливой рыночной стоимости. Переоценку рекомендуется производить в конце отчетного года для обеспечения сопоставимости показателей деятельности предприятия.

Справедливая рыночная стоимость соответствующего объекта определяется независимыми экспертами. Если по каким-либо объектам справедливую рыночную стоимость определить невозможно, переоценка производится по стоимости возмещения.

Справедливая рыночная стоимость активов определяется с учетом назначения их использования на дату переоценки.

Так, здание, оборудование и участок земли, на котором находится предприятие, оцениваются исходя из одного и того же назначения их использования - создание предприятия для производства продукции. При переоценке не допускается применение рыночной стоимости для зданий, сооружений, оборудования, имеющих одно назначение использования - обслуживание производственной деятельности предприятия, и для участка земли, на котором находится предприятие, - другое назначение использования, например для строительства торгового центра или для выращивания сельскохозяйственных культур. Рыночная стоимость одного и того же объекта в зависимости от назначения его использования будет разной.

28. Переоценку основных средств и других долгосрочных материальных активов оформляют актом. Кроме переоцененной стоимости объекта определяется сумма его накопленного износа на дату переоценки. Для этого:

а) сумма накопленного износа объекта до его переоценки умножается на коэффициент изменения стоимости объекта после его переоценки. Данный коэффициент рассчитывается отношением переоцененной стоимости объекта к его балансовой стоимости до переоценки;

б) из балансовой стоимости объекта после его переоценки вычитается накопленный износ на дату переоценки объекта. Таким образом, износ приравнивается нулю. Данный метод рекомендуется для основных средств группы "Здания".

29. Основные средства могут переоцениваться по первоначальной стоимости или по балансовой стоимости.

Результаты переоценки объектов основных средств отражаются в учете следующим образом:

- сумма дооценки - относится на увеличение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов",

- сумма уценки - относится на уменьшение собственного капитала по этой же статье.

Пример 20. Предприятие в феврале 1998 года приняло в эксплуатацию оборудование, первоначальная стоимость которого составляет 120 000 леев, предполагаемая остаточная стоимость - 5 000 леев, срок полезного использования - 10 лет, метод начисления износа - прямолинейный. В конце второго года эксплуатации оборудование было переоценено по коэффициенту 0,9. Через три года после первой переоценки предприятие вновь переоценило оборудование. Коэффициент переоценки при этом составил 1,15. В дальнейшем, до выбытия объекта, никаких переоценок, пересмотра срока его полезного функционирования и метода начисления износа не было. Результаты переоценок приведены в табл.2.

Таблица 2

Сведения о переоценке первоначальной стоимости и накопленного износа

Дата	Стоимость оборудования	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату ввода в эксплуатацию	120000	-	-	120000
На конец года: 1-го	120000	9583	9583	110417
2-й	108000	11500	18975	89025
3-й	108000	10350	29325	78675
4-й	108000	10350	39675	68325
5-й	124200	10350	57528	66672
6-й	124200	11902	69430	54770
7-й	124200	11902	8332	42861
8-й	124200	11902	93234	30966
9-й	124200	11902	105136	19064
10-й	124200	11902	117038	7162
11-й	124200	1987	119025	5175

Вариант первый. Переоценка оборудования по первоначальной стоимости.

Первая переоценка. Сумма годового износа до первой переоценки составляла 11 500 леев $[(120\,000 - 5\,000) : 10]$, а в первом году эксплуатации оборудования - $9\,583 * \text{лея} [(11\,500 : 12) \times 10]$.

В конце второго года переоцененная стоимость оборудования была равна 108 000 леев $(120\,000 \times 0,9)$, предполагаемая остаточная стоимость (при использовании допустимого альтернативного метода) - 4 500 леев $(5\,000 \times 0,9)$, а балансовая стоимость - 89 025 леев $[(110\,417 - 11\,500) \times 0,9]$.

Сумма уценки оборудования, относимая на уменьшение собственного капитала, составляла 12 000 леев $(120\,000 - 108\,000)$.

Уменьшение суммы износа, относимой на увеличение собственного капитала, равно 2 108 леев $(21\,083 - 18\,975)$, где 21 083 лея - износ, начисленный за два года до первой переоценки, а 18 975 леев - сумма переоцененного износа за этот же период.

После первой переоценки, начиная с третьего года эксплуатации оборудования, сумма годового износа составит 10 350 леев $[(89\,025 - 4\,500) : 8,1667] *$.

Вторая переоценка. В конце пятого года эксплуатации после проведения второй переоценки стоимость оборудования равна 124 200 леев $(108\,000 \times 1,15)$, сумма накопленного износа - 57 528 леев $(50\,025 \times 1,15)$, балансовая стоимость - 66 672 леев $[(68\,325 - 10\,350) \times 1,15]$, а предполагаемая остаточная стоимость - 5 175 леев $(4\,500 \times 0,15)$.

Таким образом, сумма дооценки оборудования, относимая на увеличение собственного капитала, составляет 16 200 леев $(124\,200 - 108\,000)$, а увеличение суммы накопленного износа, относимое на уменьшение собственного капитала, - 7 503 лея $(57\,528 - 50\,025)$, где 50 025 леев - сумма накопленного износа до второй переоценки.

Начиная с шестого года годового износ оборудования будет начисляться в размере 11 902 леев $[(66\,672 - 5\,175) : 5,1667]$.

Вариант второй. Переоценка оборудования по балансовой стоимости.

Данный вариант не требует переоценки ни первоначальной, а впоследствии - предыдущей переоцененной стоимости объектов, ни суммы накопленного износа. Предположим, что на предприятии, как и в первом варианте, принято решение переоценить и предполагаемую остаточную стоимость. Результаты переоценок представлены в табл.3.

Таблица 3.

Сведения о переоценке оборудования по балансовой стоимости
(в леяхх)

Дата	Стоимость оборудования	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату ввода в эксплуатацию	120000	-	-	120000
На конец года: 1-го	120000	9583	9583	110417
2-й	110108	11500	21083	89025
3-й	110108	10350	31433	78675
4-й	110108	10350	41783	68325
5-й	118804	10350	52133	66671
6-й	118804	11902	64035	547690
7-й	118804	11902	75937	42867
8-й	118804	11902	87839	30965
9-й	118804	11902	99741	19063
10-й	118804	11902	111643	7161
11-й	118804	1986	113629	5175

* 8,1667 - количество лет срока полезного функционирования оборудования до его выбытия с учетом того, что в последний календарный год оно будет использовано два месяца (в первом году объект был принят в эксплуатацию в феврале).

* Здесь и в дальнейшем результаты расчетов округлены до 1 лея.

Первая переоценка. Балансовая стоимость оборудования в конце второго года составляет 89 025 леев $[(110\ 417 - 11\ 500) \times 0,9]$, как и при первом варианте;

- переоцененная стоимость - 110 108 леев $[120\ 000 -$

- $(98\ 917 - 89\ 025)]$, где 98 917 леев - балансовая стоимость в конце второго года эксплуатации объекта до переоценки;

- сумма уценки, относимая на уменьшение стоимости оборудования и собственного капитала, - 9 892 лея $(98\ 917 - 89\ 025)$;

- переоцененная предполагаемая остаточная стоимость - 4 500 леев, как и при первом варианте.

Сумма годового износа оборудования, начиная с третьего года эксплуатации, составит 10 350 леев $[(89\ 025 - 4\ 500) : 8,1667]$.

Вторая переоценка. Балансовая стоимость, переоцененная остаточная стоимость и сумма начисляемого износа начиная с шестого года эксплуатации оборудования такие же, как и при первом варианте.

Переоцененная стоимость оборудования составит 118 804 лея $(110\ 108 + 66\ 671 - 57\ 975)$, где 57 975 леев - балансовая стоимость в конце пятого года эксплуатации объекта до второй переоценки.

Сумма дооценки оборудования, относимая на увеличение собственного капитала, равна 8 696 леям $(66\ 671 - 57\ 975)$.

Если на протяжении срока полезного функционирования не будет других изменений, то по результатам переоценки и выбытия оборудования в учете будут отражены показатели, представленные в табл.4.

Таблица 4

Показатели уценки, дооценки и износа оборудования по результатам переоценок,
произведенных по первоначальной и балансовой стоимостям
(в леяхх)

Содержание операции	Переоценка оборудования по
---------------------	----------------------------

	первоначальной стоимости	балансовой стоимости
Первая переоценка:		
1) сумма переоценка		
а) первоначальной стоимости	12000	-
b) балансовой стоимости	-	9892
2) сумма уценки накопленного износа	2108	-
Вторая переоценка:		
3) дооценка: а) накопленного износа	7503	-
b) первоначальной стоимости	16200	-
с) балансовой стоимости	-	9696
4) списываемая сумма накопленного износа	119025	113629
5) стоимость оприходкемых годных материалов (металлолома) от выбытия оборудования	5175	5175
6) Списываются на расходы инвестиционной деятельности результаты переоценок	1195	1195
7) Сумма износа, включаемая в состав затрат или расходов	113629	113629

Правильность выполнения расчетов по обоим вариантам подтверждается равенством: стоимость объекта за вычетом суммы накопленного износа за весь срок полезного функционирования плюс предполагаемая остаточная стоимость равна переоцененной стоимости объекта при его выбытии:

- по первому варианту - 124 200 леев ($119\,025 + 5\,175$),
- по второму варианту - 118 804 лея ($113\,629 + 5\,175$).

30. При переоценке зданий из их балансовой стоимости вычитается начисленный износ, рассчитанный до переоценки, тем самым износ приравнивается нулю.

Следовательно, для данной группы основных средств возможно применение двух методов переоценки объектов: с вычетом (списанием) накопленного износа и без вычета (списания) накопленного износа. При переоценке зданий без вычета (списания) износа их переоцененная стоимость не уменьшается на сумму накопленного износа.

В свою очередь каждый из указанных методов переоценки объектов может включать два варианта переоценки:

- по первоначальной стоимости,
- по балансовой стоимости.

Пример 21. Предприятие приняло в эксплуатацию здание механического цеха в феврале 1998 года. Его первоначальная стоимость составляет 600 000 леев, предполагаемая остаточная стоимость - 10 000 леев, а срок полезного функционирования - 40 лет. Метод начисления износа - прямолинейный. Через 5 лет эксплуатации здание было переоценено, коэффициент переоценки при этом был равен 0,85. Спустя 4 года после первой переоценки здание было переоценено повторно, при этом коэффициент переоценки составил 1,1.

Переоценка здания с вычетом (списанием) суммы накопленного износа

Вариант первый. Переоценка по первоначальной стоимости с вычетом (списанием) суммы накопленного износа.

Результаты переоценок здания приведены в табл.5.

Таблица 5.

Сведения о переоценке здания по первоначальной стоимости с вычетом (списанием) суммы накопленного износа

(в леях)

Дата	Стоимость здания	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату ввода в эксплуатацию	600000	-	-	600000
На конец года: 1-го	600000	12292	12292	587708
2-й	600000	14750	27042	572958
3-й	600000	14750	41792	558208
4-й	600000	14750	56542	543458
5-й	449402	14750	0	449402
6-й	449402	12538	12538	436864
7-й	449402	12538	25076	424326
8-й	449402	12538	37614	411788
9-й	439175	12538	0	439175
10-й	739175	13791	13791	425384
11-й	439175	13791	27582	411593
и.т.д.	...	...	...	...
39-й	439175	13791	413730	25445
40-й	439175	13791	427521	11654
41-й	439175	2841	429825	9350

Первая переоценка. Сумма годового износа в первом году эксплуатации здания определена с учетом фактического количества месяцев эксплуатации и равна 12 292 леям $[(590\,000 : 40 : 12) \times 10]$.

Стоимость здания после первой переоценки, т.е. в конце 5-го года эксплуатации, рассчитана с учетом коэффициента переоценки и вычета накопленного износа, пересчитанного исходя из этого коэффициента, в следующем порядке:

- а) переоцененная первоначальная стоимость - 510 000 леев $(600\,000 \times 0,85)$,
- б) переоцененная сумма накопленного износа - 60 598 леев $(71\,292 \times 0,85)$,
- с) переоцененная стоимость за вычетом переоцененной суммы накопленного износа - 449 402 лея $(510\,000 - 60\,598)$.

По этому варианту сумма уценки здания в размере 90 000 леев $(600\,000 - 510\,000)$ относится на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов"; сумма уменьшения накопленного износа в размере 10 694 леев $(71\,292 - 60\,598)$ будет отнесена на увеличение собственного капитала по этой же статье, а сальдо переоцененного накопленного износа за

5 лет эксплуатации объекта в размере 60 598 леев $(71\,292 - 10\,694)$ вычитается из стоимости объекта. Тем самым износ приравнивается нулю (НСБУ 16, п. б) параграфа 36). В этом случае переоцененная первоначальная стоимость здания равна его балансовой стоимости после переоценки - 449 402 леям. Предполагаемая остаточная стоимость после переоценки (при условии ее изменения) составит 8 500 леев $(10\,000 \times 0,85)$.

Начиная с 6-го года эксплуатации здания ежегодный износ начисляется в размере 12 538 леев $[(449\,402 - 8\,500) :$

$: 35,1667]$, где 35,1667 - количество лет эксплуатации после первой переоценки с учетом того, что в последнем календарном году объект должен быть использован 2 месяца или 0,1667 года $(2 : 12)$.

Вторая переоценка. Результаты расчетов в конце 9-го года эксплуатации здания приведены ниже:

- переоцененная сумма накопленного износа - 55 167 леев $(50\,152 \times 1,1)$, где 50 152 лея
- сумма накопленного износа за период между первой и второй переоценками;
- переоцененная стоимость здания без вычета суммы накопленного износа - 494 342 лея

(449 402 x 1,1);

- переоцененная стоимость здания за вычетом переоцененной суммы накопленного износа - 439 175 леев [(411 788 - 12 538) x 1,1];

- предполагаемая остаточная стоимость здания после второй переоценки - 9 350 леев (8 500 x 1,1).

Сумма дооценки, относимая на увеличение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов", в конце 9-го года эксплуатации здания составит 44 940 леев (494 342 - 449 402), а сумма увеличения накопленного износа, относимая на уменьшение собственного капитала по этой же статье, - 5 015 леев (55 167 - 50 152).

Сальдо переоцененного накопленного износа здания за 4 года его эксплуатации после первой переоценки в размере 50 152 лея

(55 167 - 5 015) вычитается из переоцененной стоимости объекта, приравнивая износ нулю (НСБУ 16, п. b) параграфа 36).

Начиная с 10-го года сумма годового износа здания будет начислена в размере 13 791 лея [(439 175 - 9 350) : 31,1667].

Если предположить, что никаких переоценок за последующие годы эксплуатации (31 год и 2 месяца) не будет, сумма накопленного износа за этот период составит 429 825 леев (439 175 - 9 350). За последний календарный год износ следует начислять в размере 2 304 леев (11 654 - 9 350). Разница в размере 7 леев за 31 год и 2 месяца возникла за счет округлений.

Если после второй переоценки не было пересмотра срока полезного функционирования и метода начисления износа, то при выбытии здания (в соответствии с Актом о ликвидации основных средств) необходимо:

a) списать переоцененную стоимость, равную 439 175 леям;

b) списать сумму накопленного износа - в размере 430 362 леев;

c) оприходовать строительные материалы, пригодные к использованию или реализации, на сумму 9 350 леев (при совпадении их фактической стоимости с предполагаемой остаточной стоимостью);

d) списать на убытки в составе расходов от выбытия долгосрочных материальных активов сумму разницы между дооценкой и уценкой и увеличением и уменьшением износа здания при первой и второй переоценках - в размере 39 381 лея (90 000 + 5 015 - 10 694 - 44 940).

Вариант второй. Переоценка здания по балансовой стоимости с вычетом (списанием) суммы накопленного износа.

Результаты переоценки здания такие же, как и при первом варианте, поэтому нет необходимости в составлении таблицы.

Первая переоценка. Расчет необходимых показателей производится в следующей последовательности:

a) переоцененная балансовая стоимость - 449 402 лея (528 708 x 0,85), где 528 708 леев - балансовая стоимость здания до момента переоценки;

b) сумма уценки балансовой стоимости, относимая на уменьшение собственного капитала, - 79 306 леев (528 708 - 449 402);

c) списываемая сумма накопленного износа до переоценки составит - 71 292 лея, после первой переоценки - 60 598 леев (71 292 x 0,85);

d) стоимость здания, числящаяся на счете основных средств после первой переоценки, за вычетом суммы накопленного износа составит 449 402 лея

(600 000 - 79 306 - 70 292). По результатам переоценки здания в бухгалтерском учете отражаются две записи: по изменению (в приведенном примере - уменьшение) собственного капитала и по списанию накопленного износа до момента переоценки.

Вторая переоценка. Расчеты необходимых показателей производятся в следующей последовательности:

a) переоцененная балансовая стоимость в конце 9-го года эксплуатации здания - 439 175 леев (399 250 x 1,1), где 399 250 леев (411 788 - 12 538) - балансовая стоимость здания

до второй переоценки;

b) сумма дооценки балансовой стоимости здания, относящаяся на увеличение собственного капитала, - 39 925 леев (439 175 - 399 250);

c) списываемая сумма накопленного износа за период (четыре года эксплуатации) между первой и второй переоценками составит 50 152 лея (12 538 x 4);

d) стоимость здания за вычетом суммы накопленного износа, учитываемая на счете основных средств после второй переоценки, составит 439 175 леев (449 402 + 39 925 - 50 152).

Второй вариант переоценки здания (по балансовой стоимости) требует меньше расчетов и бухгалтерских записей в учете, но сумма износа, подлежащего начислению за весь полезный срок функционирования, та же.

При выбытии здания, если других изменений за период его эксплуатации не было, необходимо списать переоцененную стоимость здания и сумму накопленного износа за весь срок полезного функционирования (40 лет), оприходовать годные строительные материалы, а также отнести на убытки сумму разницы между дооценкой и уценкой по результатам второй и первой переоценок (как и при первом варианте). Эта разница определена в размере

39 381 лея (79 306 - 39 925).

Переоценка здания без вычета (списания) суммы накопленного износа

Вариант первый. Переоценка здания по балансовой стоимости без вычета (списания) суммы накопленного износа.

Результаты расчетов приведены в табл.6.

Таблица 6.

Сведения о переоценке здания по балансовой стоимости без вычетом (списания) накопленного износа

(в леях)

Дата	Стоимость здания	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату ввода в эксплуатацию	600000	-	-	600000
На конец года: 1-го	600000	12292	12292	587708
2-й	600000	14750	27042	572958
3-й	600000	14750	41792	558208
4-й	600000	14750	56542	543458
5-й	520694	14750	71292	449402
6-й	520694	12538	83830	436864
7-й	520694	12538	96368	424326
8-й	520694	12538	108906	411788
9-й	560619	12538	121444	439175
10-й	560619	13791	135235	425384
11-й	560619	13791	149026	411593
и.т.д.	...	...	...	...
39-й	560619	13791	535174	25445
40-й	560619	13791	548965	11654
41-й	560619	2304	551269	9350

Первая переоценка. Определяются следующие показатели:

a) переоцененная балансовая стоимость в конце 5-го года - 449 402 лея [(543 458 - 14 750) x 0,85];

b) сумма уценки балансовой стоимости, относимая на уменьшение собственного

капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов", - 79 306 леев (528 708-

- 449 402), - разница между балансовой стоимостью до и после переоценки;

с) переоцененная стоимость здания, числящаяся на счете основных средств, - 520 694 лея (600 000 - 79 306). Данная стоимость больше по сравнению с предыдущими вариантами на сумму накопленного износа - 71 292 лея, поскольку согласно условиям она не вычитается.

Вторая переоценка. Рассчитываются следующие показатели:

а) переоцененная балансовая стоимость в конце 9-го года эксплуатации здания - 439 175 леев (расчет такой же, как и по предыдущим вариантам);

б) сумма дооценки балансовой стоимости, относимая на увеличение собственного капитала, - 39 925 леев (439 175 - 399 250);

с) переоцененная стоимость здания после второй переоценки - 560 619 леев (520 694 + 39 925);

д) сумма накопленного износа за весь срок полезного функционирования - 551 269 леев.

При выбытии здания подлежат списанию переоцененная стоимость в размере 560 619 леев и сумма накопленного износа - 551 269 леев, а оприходованию - строительные материалы (при равенстве их стоимости с предполагаемой остаточной стоимостью) - на сумму 9 350 леев.

Вариант второй. Переоценка здания по первоначальной стоимости без вычета (списания) суммы накопленного износа.

Расчетные показатели приведены в табл.7.

Таблица 7.

Сведения о переоценке здания по первоначальной стоимости без вычетов (списанием) суммы накопленного износа

(в леях)

Дата	Стоимость здания	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату ввода в эксплуатацию	600000	-	-	600000
На конец года: 1-го	600000	12292	12292	587708
2-й	600000	14750	27042	572958
3-й	600000	14750	41792	558208
4-й	600000	14750	56542	543458
5-й	510000	14750	60598	449402
6-й	510000	12538	73136	436864
7-й	510000	12538	85674	424326
8-й	510000	12538	98212	411788
9-й	561000	12538	121825	439175
10-й	561000	13791	135616	425384
11-й	561000	13791	149407	411593
и.т.д.	...	...	...	...
39-й	561000	13791	535555	25445
40-й	561000	13791	549346	11654
41-й	560619	2304	551650	9350

Первая переоценка. Определяются следующие показатели:

- а) переоцененная первоначальная стоимость в конце 5-го года - 510 000 леев ($600\,000 \times 0,85$);
- б) переоцененная сумма накопленного износа - 60 110 леев ($70\,718 \times 0,85$);
- с) сумма уценки первоначальной стоимости здания, относимая на уменьшение собственного капитала, - 90 000 леев ($600\,000 - 510\,000$);
- д) сумма уменьшения накопленного износа, списываемая на увеличение собственного капитала, - 10 694 лея ($71\,292 - 60\,598$);
- е) балансовая стоимость определена в таком же порядке, как и в предыдущих расчетах, равна 449 402 леям и может быть сверена: ($510\,000 - 60\,598$) или ($528\,708 \times 0,85$).

Вторая переоценка. Рассчитываются следующие данные:

- а) переоцененная стоимость здания в конце 9-го года - 561 000 леев ($510\,000 \times 1,1$);
- б) переоцененная сумма накопленного износа - 121 825 леев ($110\,750 \times 1,1$);
- с) сумма дооценки, относимая на увеличение собственного капитала, - 51 000 леев ($561\,000 - 510\,000$);
- д) сумма увеличения накопленного износа, подлежащая доначислению, т.е. отнесению на уменьшение собственного капитала, - 11 075 леев ($121\,825 - 110\,750$);
- е) балансовая и остаточная стоимости здания такие же, как и в предыдущих расчетах.

При выбытии здания подлежат списанию переоцененная стоимость в размере 561 000 леев и сумма накопленного износа - 551 650 леев, а оприходованию - строительные материалы на сумму 9 350 леев (как и в предыдущем варианте).

Сравнительные результаты переоценки здания по разным вариантам приведены в табл.8.

Таблица 8

Результаты переоценки здания
(в леях)

Показатели	Переоценка здания			
	с вычетом (списанием) накопленного износа		без вычета (списания) накопленного износа	
	по первоначальной стоимости	по балансовой стоимости	по первоначальной стоимости	по балансовой стоимости
1. Первая переоценка в конце 5-го года:				
а) переоцененная первоначальная стоимость	449402	449402	510000	520694
б) переоцененная сумма накопленного износа	60598	-	60598	-
с) переоцененная балансовая стоимость	449402	449402	449402	449402
д) сумма уценки здания	90000	79306	90000	79392
е) сумма уменьшения (уценки) накопленного износа	10694	-	10694	-
ф) предполагаемая остаточная стоимость	8500	8500	8500	8500
г) списываемая сумма накопленного износа при переоценке	60598	71292	-	-
h) сумма начисляемого годового износа	12538	12538	12538	12538
2. Вторая переоценка в конце 9 года				
а) переоцененная стоимость	494342	439175	561000	560619
б) переоцененная сумма	55167	-	121825	-

накопленного износа				
с)переоцененная балансовая стоимость	439175	439175	439175	439175
d)сумма дооценки здания	44940	39925	51000	39974
е)сумма увеличения (дооценки) накопленного износа	5015	-	11075	-
f)предполагаемая остаточная стоимость	9350	9350	9350	9350
g)списываемая сумма накопленного износа при переоценке	55167	50152	-	-
h)сумма начисляемого износа	13791	13791	13791	13791
3.При выбытии здания:				
а)списываемая переоцененная стоимость	439175	439175	561000	560619
б)списываемый накопленный износ	429825	429825	551650	551269
с)стоимость материалов, подлежащих оприходованию	9350	9350	9350	9350
d)убытки, возникшие в результате переоценок при выбытии	39381	39381	39381	39381

Данные табл.8 и предыдущих таблиц свидетельствуют о том, что независимо от применяемых методов и вариантов переоценки основных средств в состав затрат и расходов предприятия будет включена одна и та же сумма износа - 551 269 леев $[12\,292 + (14\,750 \times 4) + (12\,538 \times 4) + (13\,791 \times 31) + 2\,304]$. Применяемый метод или вариант переоценки никак не влияет на имущественное состояние предприятия, поскольку балансовая стоимость переоцениваемых объектов во всех случаях одинакова. Переоцененная остаточная стоимость также одинакова.

Переоценка основных средств без вычета (списания) накопленного износа по балансовой стоимости является более предпочтительной, поскольку требует меньше расчетов и бухгалтерских записей для отражения результатов переоценки, что сопровождается меньшим объемом учетных работ.

31. Земельные участки и незавершенные материальные активы переоцениваются по первоначальной стоимости.

Срок полезного функционирования основных средств (НСБУ 16, параграфы 39 - 42)

32. Предполагаемый срок полезного функционирования какого-либо объекта или группы однородных объектов основных средств предприятие определяет самостоятельно в момент их ввода в эксплуатацию.

33. Срок полезного функционирования объекта основных средств определяется с учетом проведения или нет их капитального ремонта. Так, срок полезного функционирования станка без проведения капитального ремонта может быть равен 5 или 6 годам, а с учетом проведения капитального ремонта - 10 годам.

Кроме того, при определении срока полезного функционирования объекта основных средств следует также учитывать предполагаемую интенсивность его эксплуатации и условия хранения. Очевидно, что срок полезного функционирования оборудования при его эксплуатации в одну смену больше, чем при его эксплуатации в две или три смены, а оборудование, эксплуатируемое во вредных технологических процессах, - будет служить меньше, чем оборудование, используемое в условиях, не считающихся вредными.

34. Срок полезного функционирования основных средств (прежде всего технологических машин и оборудования) определяют и с учетом морального износа (устаревания). Так, в условиях острой конкуренции, когда снижается спрос на продукцию, производимую с применением определенного оборудования, возникает необходимость замены технологии, и не исключено, что используемое оборудование окажется не приспособленным к новой технологии.

Во избежание существенных затрат на производство продукции и потерь в случаях преждевременного списания технологических машин и оборудования физический срок полезного функционирования корректируют с учетом морального износа. В частности, если технологическое оборудование без учета морального износа после проведения капитального ремонта может служить предприятию в течение 10 лет, то с учетом морального износа - 8 лет. Поэтому срок полезного функционирования устанавливается равным 8 годам.

35. В некоторых случаях предприятия устанавливают срок полезного функционирования исходя из продолжительности периода действия правовых ограничений. В частности, срок использования объекта, принятого на условиях финансируемой аренды, определяется в соответствии с НСБУ 17 "Учет аренды".

36. Срок полезного функционирования объекта основных средств определяется периодом, в течение которого он приносит пользу предприятию. Например, если оборудование физически может быть использовано на протяжении 10 лет, но после 8 лет перестанет приносить предприятию пользу (экономическую выгоду), срок его полезного функционирования будет равен 8 годам.

Многие объекты приносят экономическую выгоду не самостоятельно, а только в комплексе с другими активами. В частности, сказанное касается производственного инвентаря, зданий и сооружений, инструментов и др. Эту особенность следует учитывать при определении срока полезного функционирования объектов как указанных, так и других групп основных средств.

Нужно также учитывать собственный опыт использования подобного актива или опыт других предприятий, а в необходимых случаях привлекать компетентных специалистов: при определении срока полезного функционирования машин и оборудования - инженеров и механиков; зданий и сооружений - инженеров-строителей и т.д.

Порядок начисления износа основных средств (НСБУ 16, параграфы 43 - 48)

37. Износ основных средств - систематическое распределение изнашиваемой стоимости основных средств в течение срока их полезного функционирования. Предприятие начисляет износ основных средств, списывая соответствующие суммы на затраты или расходы периода ежемесячно.

38. Износ основных средств определяется и учитывается всеми предприятиями независимо от форм собственности по всем видам основных средств, находящихся в эксплуатации, ремонте, резерве, а также во время проведения их модернизации.

39. Не начисляется износ следующих объектов основных средств: земельных участков; библиотечных фондов; фильмофондов; музейных и художественных ценностей; зданий и сооружений, являющихся памятниками архитектуры и искусства; продуктивного и рабочего скота (кроме лошадей и специальных собак для охраны); многолетних насаждений, не вступивших в пору плодоношения; основных средств, находящихся на консервации в соответствии с действующим законодательством; основных средств предприятия во время его реконструкции или технического перевооружения - при полной остановке работы; основных средств, по которым полностью начислен износ, но которые продолжают находиться в эксплуатации; незавершенных долго-срочных материальных активов.

40. По основным средствам, сданным в аренду, износ начисляется арендодателем или арендатором в соответствии с НСБУ 17 "Учет аренды".

41. Сумма износа по каждому объекту основных средств исчисляется следующим образом:

- а) определяется предполагаемая остаточная стоимость;
- б) рассчитывается изнашиваемая стоимость путем вычета из первоначальной стоимости предполагаемой остаточной стоимости;
- с) исчисляется сумма износа исходя из изнашиваемой стоимости путем применения соответствующего метода начисления износа.

42. Предполагаемая остаточная стоимость объекта основных средств не меняется на протяжении его срока полезного функционирования, если после первоначального

признания объекта предприятие использует метод оценки, рекомендуемый НСБУ 16. При использовании предприятием допустимого альтернативного метода оценки долгосрочных материальных активов предполагаемая остаточная стоимость пересматривается каждый раз на дату переоценки соответствующего объекта.

Пример 22. Предприятием принят в эксплуатацию станок, первоначальная стоимость которого равна 60 000 леев, а предполагаемая остаточная стоимость - 2 000 леев. Через 2 года станок был подвергнут переоценке по коэффициенту 1,1. Одновременно с переоценкой станка пересматривается и его предполагаемая остаточная стоимость.

В данном случае пересмотренная (переоцененная) предполагаемая остаточная стоимость составит 2 200 леев ($2\,000 \times 1,1$).

Методы начисления износа основных средств

43. Начисление износа основных средств производится начиная с месяца, следующего за месяцем их поступления (ввода в эксплуатацию), и прекращается с месяца, следующего за месяцем выбытия. Начисление износа основных средств может осуществляться одним из следующих методов:

- прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости;
- пропорционально объему произведенной продукции, оказанных услуг (производственный метод);
- ускоренного списания изнашиваемой стоимости:
 - по сумме чисел (кумулятивный),
 - методом уменьшающегося остатка.

Метод прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости

44. Метод прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости предусматривает списание (распределение) последней в течение срока службы объекта основных средств, который зависит от длительности срока полезного функционирования. Величина износа для каждого отчетного периода рассчитывается путем деления изнашиваемой стоимости объекта на количество отчетных периодов (лет) эксплуатации объекта. Норма износа является постоянной на протяжении всего срока полезного функционирования и рассчитывается как отношение 100 к продолжительности (в годах) срока полезного функционирования.

Пример 23. Первоначальная стоимость станка составляет 60 000 леев, его предполагаемая остаточная стоимость -

3 000 леев, срок полезного функционирования - 5 лет, а норма износа - 20%. В данном случае ежегодная сумма износа, подлежащая начислению, равна 11 400 леев $[(60\,000 - 3\,000) : 5 \text{ или } (57\,000 \times 0,20)]$. После истечения срока полезного функционирования балансовая стоимость станка равна его предполагаемой остаточной стоимости (табл.9).

Таблица 9

Расчет износа станка методом прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату приобретения	60000	-	-	60000
На конец года: 1-го	60000	11400	11400	48600
2-й	60000	11400	22800	37200
3-й	60000	11400	34200	25800
4-й	60000	11400	45600	14400
5-й	60000	11400	57000	3000

Данные табл.9 свидетельствуют о том, что в течение всех 5 лет эксплуатации станка величина начисляемого износа одинакова;

накопленный износ увеличивается равномерно;

балансовая стоимость станка равномерно уменьшается до достижения ею величины предполагаемой остаточной стоимости, определенной в момент приобретения станка.

Метод прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости рекомендуется для начисления износа транспортных средств, машин и оборудования, зданий и сооружений, инструментов, инвентаря, плодоносящих многолетних насаждений, других объектов основных средств, когда экономические выгоды от использования активов в каждом отчетном периоде не могут быть определены с достаточной точностью или их объем на протяжении срока полезного функционирования активов планируется получить примерно в одинаковом размере.

Метод начисления износа пропорционально объему произведенной продукции, оказанных услуг (производственный метод)

45. Метод начисления износа основных средств пропорционально объему произведенной продукции, оказанных услуг (производственный метод) предусматривает расчет величины износа в зависимости от объема работ (услуг), без учета продолжительности периода эксплуатации объекта.

Для начисления износа различных видов основных средств данный метод следует применять дифференцированно, поскольку по его условиям предполагаемый срок полезного функционирования объекта определяется количеством единиц продукции (изделий), т.е. в каждом конкретном случае необходимо определить, подходит или нет рассматриваемый метод к соответствующему объекту. Например, объем произведенной продукции (количество изделий или деталей) можно считать основой для начисления износа технологических машин и оборудования, а количество часов эксплуатации (километров пробега) - для начисления износа транспортных средств или других объектов. Важно учитывать степень прямого участия каждого объекта основных средств в выпуске определенного вида продукции или оказании услуг. Данный метод рекомендуется применять в случаях, когда зависимость получаемой экономической выгоды от интенсивности использования актива в течение срока его полезного функционирования может быть определена с достаточной точностью.

Пример 24. При помощи приобретенного станка (по условиям примеров 22-23) в течение срока его полезного функционирования можно изготовить 500 000 деталей. Износ, рассчитанный на одну деталь, равен 0,114 лея ($57\,000 : 500\,000$). Предположим, что в процессе эксплуатации станка за первый год произведено 65 000 деталей, за второй " 120 000, за третий " 140 000, за четвертый - 120 000, за пятый год " 55 000 деталей. Результаты расчетов приведены в табл. 10.

Таблица 10

Расчет износа станка пропорционально объему произведенной продукции

(в

леях)

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату приобретения	60000	-	-	60000
На конец года: 1-го	60000	65000	7410	52590
2-й	60000	120000	13680	38910
3-й	60000	140000	15960	22950
4-й	60000	120000	13680	9270
5-й	60000	55000	6270	3000

Как видно, сумма накопленного износа зависит непосредственно от количества единиц произведенной продукции. Балансовая стоимость станка ежегодно уменьшается прямо

пропорционально количеству произведенных единиц продукции, до достижения ею предполагаемой остаточной стоимости, определенной при приобретении объекта.

Если запланированное количество деталей (500 000 единиц) будет произведено за 4,5 года, то после выпуска данного количества деталей начисление износа прекратится.

Методы ускоренного списания изнашиваемой стоимости

46. Методы ускоренного списания изнашиваемой стоимости основываются на предположении о том, что некоторые виды основных средств действуют более эффективно пока они новые, и в первые годы их эксплуатации объем получаемой экономической выгоды значительно выше, чем в последующие. Согласно данному предположению большую часть изнашиваемой стоимости основных средств необходимо списать на затраты или расходы в первые годы их эксплуатации. Использование методов ускоренного списания изнашиваемой стоимости обусловлено моральным износом отдельных видов машин и оборудования. По этой причине ранее приобретенное оборудование требует замены значительно раньше, чем оно физически изнашивается. К тому же расходы на ремонт, как правило, значительно выше во второй половине срока их полезного функционирования (по сравнению с первой половиной).

Возможно использование двух методов ускоренного списания изнашиваемой стоимости основных средств:

- по сумме чисел (кумулятивный);
- уменьшающегося остатка.

47. Метод ускоренного списания изнашиваемой стоимости по сумме чисел (кумулятивный метод) предусматривает определение начисляемого износа как произведение расчетного коэффициента и изнашиваемой стоимости объекта. Такой коэффициент рассчитывают отношением количества лет, остающихся до конца срока службы объекта (в обратном порядке), к сумме лет срока его службы.

Сумму чисел (количество лет эксплуатации), или так называемое кумулятивное число (S), можно определить также следующим образом: $S = \{[N \times (N+1)] : 2\}$, где N - количество лет предполагаемого срока использования объекта.

Пример 25. Сумма чисел (кумулятивное число) для приобретенного станка исходя из примеров 24 и 25 равна 15 (5+4+3+2+1). Результаты расчета износа рассматриваемым методом приведены в табл. 11.

Таблица 11

Расчет износа станка по сумме чисел (кумулятивным методом)

(в
леях)

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату приобретения	60000	-	-	60000
На конец года: 1-го	60000	$5:15 \times 57000 = 19000$	19000	41000
2-й	60000	$4:15 \times 57000 = 15200$	34200	25800
3-й	60000	$3:15 \times 57000 = 11400$	45600	14400
4-й	60000	$2:15 \times 57000 = 7600$	53200	6800
5-й	60000	$1:15 \times 57000 = 3800$	57000	3000

По кумулятивному методу сумма износа, начисляемого в первом году, наибольшая, а впоследствии - из года в год - она уменьшается. Накопленный износ существенно возрастает в первые годы эксплуатации объекта основных средств, а балансовая стоимость уменьшается до предполагаемой величины остаточной стоимости, определенной на дату принятия в эксплуатацию.

48. Метод уменьшающегося остатка основан на применении твердой ставки (нормы) износа, кото-рая может быть увеличена не более, чем в 2 раза, по сравнению с нормой, предусмотренной при использовании метода прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости. При необходимости предприятие может применять метод уменьшающегося остатка для начисления износа разных видов технологических и электро-технических машин, станков и оборудования про-мышленного, строительного, сель-скохо-зяй-ст-вен-ного и другого назначения, тракторов, комбайнов и иной сельскохозяйственной техники, авто-транс-порта, а также других основных средств, за исклю-чением зданий и сооружений, инвентаря и других аналогичных объектов.

Пример 26. Согласно условиям примера 23 норма износа приобретенного станка при использовании метода прямо-ли-ней-ного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости равна 20%. Предположим, что предприятие решило удвоить эту норму и довести ее до 40%. Результаты расчета износа методом уменьшающегося остатка приведены в табл. 12.

Таблица 12

Расчет износа станка методом уменьшающегося остатка
(в леяхх)

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату приобретения	60000	-	-	60000
На конец года: 1-го	60000	$40\% \times 60000 = 24000$	24000	36000
2-й	60000	$40\% \times 36000 = 14400$	38400	216000
3-й	60000	$40\% \times 21600 = 8640$	47040	12960
4-й	60000	$40\% \times 12960 = 5184$	52224	7776
5-й	60000	4776	57000	3000

Сумма износа, рассчитанная методом уменьшающегося остатка, в отличие от других методов начисления износа в 1-м году эксплуатации объекта определяется от первоначальной стоимости (60 000 леев). Для каждого последующего года основой определения износа становится балансовая стоимость объекта на конец предыдущего года. Например, для 2-го года эксплуатации расчет износа осуществляется исходя из балансовой стоимости на конец 1-го года (36 000 леев).

Начисляемый износ станка за 5-й год определен как разница между балан-со-вой стоимостью на конец 4-го года и предполагаемой остаточной стои-мостью и составляет 4 776 леев (7 776 - 3 000).

Предполагаемая остаточная стоимость объекта (за исключением последнего года эксплуатации) в расчет износа не принимается. Увеличенная норма износа всегда используется по отношению к балан-совой стоимости на конец предыдущего года. Наи-большая сумма износа начисляется в 1-м году эксплуатации объекта, а затем, из года в год, она умень-шается. В последнем году эксплуатации объекта сумма износа не превышает предполагаемую остаточную стои-мость.

49. В зависимости от применяемого метода начисления износа основных средств величина на-числяемого износа, подлежащая вклю-че-нию в состав затрат или расходов периода, разная (см. табл.13).

Таблица 13

Величина износа станка в зависимости от применяемого
метода начисления износа основных средств
(в леяхх)

Дата	Сумма износа, исчисленная			
	методом прямолинейного (равномерного) списания	производственным методом	кумулятивным методом	методом уменьшающегося остатка
На конец года: 1-го	11400	7410	19000	24000
2-й	11400	13680	15200	14400
3-й	11400	15960	11400	8640
4-й	11400	13680	7600	5184
5-й	11400	6270	3800	4776
Итого:	57000	57000	57000	57000

Методы ускоренного списания изнашиваемой стоимости обеспечивают наименьшие потери пред-приятию при использовании объектов, под-вергающихся моральному износу. Например, если по условиям предыдущих примеров в результате морального износа предприятие будет вы-нуждено заменить станок через 3 года его эксплуатации, то сумма потерь в размере не-доначисленного износа составит:

по методу прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости - 22 800 леев,

по методу про-порционально объему произведенной продукции - 19 950 леев,

по сумме чисел - 11 400 леев,

по методу уменьшающегося остатка - 9 960 леев.

Выбор методов начисления износа основных средств

50. Предприятие самостоятельно выбирает методы начисления износа и отражает их в своей учетной политике. Выбранные методы должны быть экономически обоснованными и обеспечивать рас-пределение изнашиваемой стоимости активов в соответствии со схемой получения экономической выгоды (прибыли) от их использования на протяжении всего срока полезного функционирования.

Если предприятие намерено получать равномерно экономическую выгоду от использования принятого в эксплуатацию актива на протяжении всего срока его функционирования, то и износ должен начисляться также равно-мерно. В этом случае необходимо применять метод пря-молинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости.

В случае, когда предприятие планирует получить от использования приобретенного актива больше экономической выгоды в первой половине срока его полезного функ-ционирования, чем во второй, износ следует начислять пропор-цио-нально объему произведенной продукции или одним из методов ускоренного списания изнашиваемой стои-мос-ти. Когда предприятие не в состоянии определить схему получения экономической выгоды от использования приобретенного актива на дату ввода его в эксплуатацию, оно должно применять метод прямолинейного списания изнашиваемой стоимости.

Установленный предприятием метод начисления износа применяется из года в год, если не происходит никаких изменений в схеме (модели) получения экономической выгоды от использования соответствующего актива.

Пересмотр сроков полезного функционирования основных средств (НСБУ 16, параграфы 49 - 51)

51. Сроки полезного функционирования объектов основных средств периодически пересматриваются предприятием. При этом величина начисляемого износа на текущий и будущие отчетные периоды также должна быть скорректирована.

52. Пересмотр сроков полезного функционирования объектов основных средств возможен в случае:

ошибочного установления сроков полезного функционирования объектов в момент ввода их в эксплуатацию;

изменения режима эксплуатации объектов, например, перехода от односменной на двух- или трехсменную работу, или наоборот;

изменения условий использования или хранения объектов (использование во вредных условиях);

проведения капитального ремонта объектов основных средств или осуществления последующих капитальных вложений по улучшению их состояния;

технологических изменений, влияющих на продолжительность срока полезного функционирования объектов;

снижения рыночного спроса на продукцию, производимую с использованием объектов основных средств, и др.

Пример 27. Предполагаемый срок полезного функционирования станка, приобретенного за 50 000 леев, составляет 8 лет, а остаточная стоимость - 2 000 леев. С момента принятия станка в эксплуатацию износ начислялся кумулятивным методом списания изнашиваемой стоимости - в размере 12,5%, или 6 000 леев ($48\,000 : 8$) в год. После 3 лет интенсивного использования станка выяснилось, что он прослужит еще три года, т.е. всего 6, а не 8 лет, как предполагалось. Остаточная стоимость остается той же

2 000 леев. В этом случае за оставшиеся 3 года эксплуатации необходимо увеличить норму износа до 20,83% [$(100 - 37,5) : 3$], а следовательно, и начисляемый износ, доводя его до

10 000 леев в год [$(48\,000 - 18\,000) : 3$], где 37,5% - степень износа объекта до пересмотра нормы износа (табл. 15).

Если предприятие пересматривает сроки полезного функционирования объектов основных средств в течение отчетного года, то за текущий отчетный период производится корректировка нормы и суммы начисляемого износа.

В целях обеспечения сопоставимости показателей деятельности предприятия рекомендуется пересматривать сроки полезного функционирования объектов основных средств в конце отчетного года (табл. 14).

Таблица 14

Расчет износа станка при пересмотре срока его полезного функционирования
(в леях)

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На дату приобретения	50000	-	-	50000
На конец года: 1-го	50000	6000	6000	44000
2-й	50000	6000	12000	38000
3-й	50000	6000	18000	32000
4-й	50000	10000	28000	22000
5-й	50000	10000	38000	12000
6-й	50000	10000	48000	2000

Уменьшение срока полезного функционирования актива увеличивает соответствующим образом норму и сумму подлежащего начислению износа.

В объяснительной записке к финансовым отчетам предприятие раскрывает новые, пересмотренные, сроки полезного функционирования и объекты, по которым они были установлены.

Пересмотр сроков полезного функционирования основных средств необходим также

при осуществлении последующих капитальных вложений (проведение модернизации, реконструкции, расширения пред-приятия), в результате которых повышается производительность объектов основных средств либо увеличиваются сроки их полезного функционирования при сохранении той же производительности или с одновременным ее повышением.

Пример 28. Предполагаемый срок полезного функционирования приобретенного станка стоимостью 40 000 леев составляет 5 лет, а предполагаемая остаточная стоимость - 2 000 леев. После 4 лет эксплуатации станок был модернизирован, на что были затрачены 10 000 леев. Срок полезного функционирования станка после модернизации равен 8 годам. Величина предполагаемой остаточной стоимости станка не изменилась, а его производительность не возросла. Затраты на модернизацию станка в пределах стоимости возмещения относятся на увеличение его стоимости, поскольку увеличение срока эксплуатации позволит предприятию получить дополнительную экономическую выгоду (по сравнению с той ее величиной, которая была рассчитана при принятии объекта в эксплуатацию). Балансовая стоимость станка, скорректированная на величину затрат на модернизацию, становится базой для начисления износа. Предположим, что балансовая стоимость объекта с учетом капитализируемых затрат не превышает стоимость возмещения. По условиям примера, годовой износ до модернизации составлял 7 600 леев

$[(40\,000 - 2\,000) : 5]$, а за первые 4 года - 30 400 леев $(7\,600 \times 4)$. После модернизации станка начиная с 5-го года эксплуатации начисляемый годовой износ составит 4 400 леев $[(40\,000 + 10\,000 - 30\,400 - 2\,000) : 4]$ (табл. 15).

Таблица 15

Корректировка суммы износа станка при пересмотре срока его полезного функционирования в результате осуществления последующих капитальных вложений (модернизации)
(в леяхх)

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На начало эксплуатации	40000	-	-	40000
На конец года: 1-го	40000	7600	7600	32400
2-й	40000	7600	15200	24800
3-й	40000	7600	22800	17200
4-й	40000	7600	30400	9600
5-й	40000	4400	34800	15200
6-й	50000	4400	39200	10800
7-й	50000	4400	43600	6400
8-й	50000	4400	48000	2000

Балансовая стоимость станка в конце 5-го года эксплуатации равна балансовой стоимости за 4-й год плюс затраты на его модернизацию и минус начисленный износ за 5-й год, т.е. составляет 15 200 леев $(9\,600 + 10\,000 - 4\,400)$.

Пересмотр методов начисления износа основных средств (НСБУ 16, параграф 52)

53. Предприятие может периодически пересматривать применяемые методы начисления износа основных средств. Основанием для этого могут служить значительные изменения в предполагаемой модели получения экономической выгоды.

54. Пересмотр методов начисления износа может быть обусловлен изменением режима (интенсивности) использования актива (переход от односменной к трехсменной работе предприятия, или наоборот), в результате чего предприятие может получить меньший или

большой объем продукции (услуг), либо ошибочным выбором метода начисления износа в момент ввода объекта в эксплуатацию. При этом сумма начисляемого износа основных средств на текущий и будущий периоды корректируется.

Пример 29. Предприятием принят в эксплуатацию грузовой авто-мобиль стоимостью 90 000 леев. Его предполагаемая остаточная стоимость составляет 3 000 леев, а установленный срок полезного функционирования - 5 лет. При приобретении автомобиля принято решение использовать метод прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости. Однако через год стало ясно, что в последующие годы автомобиль будет эксплуатироваться значительно интенсивнее и объем выполняемых с его использованием работ ежегодно будет резко возрастать. В связи с этим предприятие решило начислять износ по сумме чисел.

Ежегодный износ автомобиля в данном случае определяется следующим образом:

за 1-й год - сумма износа составит 17 400 леев

$[(90\,000 - 3\,000) : 5];$

за остальные годы - соответствующие величины, рассчитанные по сумме чисел, представлены в табл. 16.

Таблица 16

Корректировка суммы износа автомобиля при переходе от прямолинейного (равномерного) списания изнашиваемой стоимости к методу ее ускоренного списания по сумме чисел
(в леях)

Дата	Первоначальная стоимость	Годовой износ	Накопленный износ	Балансовая стоимость
На начало эксплуатации	90000	-	-	90000
На конец года: 1-го	90000	17400	17400	72600
2-й	90000	$4/10 \times 69000 = 27840$	45240	44760
3-й	90000	$3/10 \times 69600 = 20880$	66120	23880
4-й	90000	$2/10 \times 69600 = 13920$	80040	9960
5-й	90000	$1/10 \times 69600 = 6960$	87000	3000

Сумма чисел определена исходя из оставшегося после пересмотра метода начисления износа срока полезного функционирования (4 года) и равна 10 (4+3+2+1).

Изнашиваемая стоимость, подлежащая распределению в течение 4 лет, оставшихся после перехода к начислению износа по сумме чисел, составляет 69 600 леев (72 600 - 3 000). Наибольшая величина начисленного износа (27 840 леев) приходится на год пересмотра метода начисления износа. Впоследствии она постепенно уменьшается.

55. Возможен также переход от методов ускоренного начисления износа к равномерному списанию изнашиваемой стоимости или к начислению износа пропорционально объему произведенной продукции, оказанных услуг. Например, при принятии объекта в эксплуатацию предприятие планировало интенсивное его использование на протяжении всего срока полезного функционирования (8 лет). Поэтому было решено применять метод ускоренного списания изнашиваемой стоимости - уменьшающегося остатка. Однако через 2 года ситуация изменилась, рыночный спрос на продукцию, производимую с использованием объекта, резко снизился. В связи с этим было принято решение перейти к прямолинейному (равномерному) методу начисления износа.

Возмещение балансовой стоимости основных средств (НСБУ 16, параграфы 53-55)

56. Предприятие доводит балансовую стоимость основных средств до их стоимости возмещения, если оно для последующей оценки применяет метод, рекомендуемый НСБУ 16.

В процессе функционирования актив постепенно утрачивает свою первоначальную ценность (способность производить определенный объем продукции соответствующего качества, оказать определенный объем услуг и др.). Балансовая стоимость актива должна отражать величину потери ценности. В связи с этим балансовая стоимость объекта или группы однородных объектов периодически должна пересматриваться, чтобы не допустить снижения стоимости возмещения актива ниже его балансовой стоимости. Если подобное произошло, балансовая стоимость актива уменьшается до стоимости возмещения, причем сумма разницы относится на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Пример 30. Первоначальная стоимость оборудования с предполагаемым сроком полезного функционирования 10 лет составила 120 000 леев. Через 4 года эксплуатации было утрачено 40% ценности, запланированной при принятии оборудования в эксплуатацию при условии равномерного его использования. Балансовая стоимость данного оборудования спустя 4 года должна отражать величину потери его первоначальной ценности и составляет 72 000 леев [120 000 -

- (120 000 : 10) x 4]. В данном случае не учитывается предполагаемая остаточная стоимость, поскольку в большинстве случаев она незначительна. Если же стоимость возмещения оборудования с учетом степени износа была бы равной 65 000 леев, то балансовую стоимость следовало бы уменьшить до 65 000 леев. Разницу в размере 7 000 леев (72 000 - 65 000) необходимо отнести на уменьшение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Указанное в примере частичное списание балансовой стоимости основных средств основано на необходимости соблюдения принципа осторожности, чтобы не допускать завышения стоимости основных средств по сравнению с их реальной стоимостью.

57. Если экономическая выгода, получаемая от использования актива или группы активов, снизилась в результате поломок, повреждений, пожара, наводнения, урагана или других факторов, то стоимость возмещения актива (группы активов) может быть меньше балансовой стоимости. В этом случае частичное или полное списание балансовой стоимости производится в порядке, рассмотренном в параграфе 29 настоящих комментариев.

58. Стоимость возмещения определяется по каждому активу (группе однородных активов) отдельно с учетом его типа, марки, модели, серии и т.д. Балансовая стоимость также снижается до стоимости возмещения отдельно по каждому активу (группе однородных активов). Однако если стоимость возмещения определить невозможно (она отсутствует), балансовая стоимость каждого из взаимосвязанных активов снижается пропорционально величине снижения стоимости возмещения наименьших по численности активов (групп), для которых возможно определение (существует) стоимости возмещения. Например, здание цеха призвано обеспечить создание необходимых условий для осуществления технологического процесса (работы оборудования), участвуя в обработке сырья и материалов при производстве продукции. Для группы зданий (меньшей по численности) определена стоимость возмещения, отношение которой к балансовой стоимости составляет 0,95, а для каждого объекта из группы машин и оборудования стоимости возмещения не существует. Поскольку эти группы основных средств считаются взаимосвязанными активами, балансовую стоимость всех объектов группы машин и оборудования следует уменьшить с применением коэффициента 0,05 (1,00 - 0,95).

Последующее увеличение стоимости возмещения основных средств (НСБУ 16, параграфы 56 - 57)

59. Если для последующей оценки основных средств (в период их использования) предприятие применяет метод, рекомендуемый НСБУ 16, оно отражает сумму увеличения стоимости актива. Это осуществляется в случаях, когда обстоятельства, приведшие ранее к снижению стоимости актива, перестают существовать. Причем у предприятия должны быть достаточные доказательства того, что изменившиеся обстоятельства относительно новой оценки будут существовать постоянно на ближайший

период. Сумма увеличения относится на увеличение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

Пример 31. Через 3 года после принятия в эксплуатацию электронного оборудования с балансовой стоимостью 180 000 леев и предполагаемым сроком полезного функционирования - 10 лет, предприятие произвело частичное списание его балансовой стоимости (на 8 000 леев), доводя ее до стоимости возмещения, равной 172 000 леев. Спустя 2 года после приведения в соответствие балансовой стоимости со стоимостью возмещения, произошло увеличение последней на 5 000 леев. Обстоятельства, приведшие к увеличению стоимости возмещения, сохранятся ближайшие 2-3 года. Следовательно, предприятие отразит увеличение стоимости электронного оборудования на 5 000 леев, увеличивая собственный капитал по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

При использовании для последующей оценки активов допустимого НСБУ 16 альтернативного метода предприятие производит их переоценку, результаты которой отражаются в соответствии с параграфом 37 НСБУ 16.

Выбытие основных средств (НСБУ 16, параграфы 58 - 61)

60. Основные средства выбывают по причине продажи, полного износа, обмена на другие активы и др.

Результат от выбытия основных средств по причине продажи определяется как разница между суммами, признанными как доходы, и балансовой стоимостью на момент выбытия, признанной как расходы, и отражается в Отчете о финансовых результатах.

При выбытии объектов основных средств по причине полного износа предприятие отражает списание накопленного износа и поступление годных материальных ценностей (металлолом, утиль, строительные материалы и др.) в размере предполагаемой остаточной стоимости. Если стоимость фактически поступивших ценностей превышает предполагаемую остаточную стоимость, то разница отражается как доходы инвестиционной деятельности. Если же стоимость оприходованных материалов меньше предполагаемой остаточной стоимости, разница отражается как расходы инвестиционной деятельности.

Пример 32. По причине полного износа списывается станок, первоначальная стоимость которого составляет 38 000 леев, установленный срок полезного функционирования - 10 лет, а предполагаемая остаточная стоимость - 2 000 леев. Фактическая же стоимость полученных ценностей (металлолома) равна 2 300 леев.

В данном случае при выбытии станка предприятие отражает:

- списание накопленного износа в размере изнашиваемой стоимости - 36 000 леев (38 000 - 2 000);
- оприходование полученного металлолома по фактической стоимости - 2 300 леев;
- увеличение доходов инвестиционной деятельности - 300 леев (2 300 - 2 000).

Если стоимость полученного металлолома была бы равна 1 800 леев, то разницу в размере 200 леев (2 000 - 1 800) предприятие отразило бы как расходы инвестиционной деятельности.

61. При преждевременном выбытии объекта основных средств, т.е. до истечения срока его полезного функционирования, оставшаяся часть изнашиваемой стоимости относится на расходы инвестиционной деятельности.

Пример 33. Используя данные примера 32, предположим, что станок выбывает из эксплуатации по истечении 8 лет, т.е. на 2 года раньше окончания предполагаемого срока полезного функционирования. В этом случае сумма начисленного и подлежащего списанию износа составит 28 800 леев

$[(36\,000 : 10) \times 8]$, а недоначисленная сумма износа - в размере 7 200 леев $[(36\,000 - 28\,800)]$ или $(3\,600 \times 2)$ будет отнесена на расходы инвестиционной деятельности.

Оприходование годных материальных ценностей отражается в описанном выше порядке.

62. При выбытии основных средств по причине продажи или обмена предприятие списывает балансовую стоимость выбывшего объекта на расходы инвестиционной деятельности, а продажную, или справедливую рыночную, стоимость, согласованную с

потребителем и/или получателем объекта, относит на доходы инвестиционной деятельности.

63. Если на протяжении срока полезного функционирования объект основных средств подвергался переоценке, то при его выбытии сумма дооценки или уценки, ранее отнесенная на увеличение или уменьшение собственного капитала, списывается соответственно на доходы или расходы инвестиционной деятельности.

Пример 34. По причине полного износа списывается электротехническое оборудование, первоначальная стоимость которого составляла 36 000 леев, срок полезного функционирования - 8 лет, а предполагаемая остаточная стоимость - 2 000 леев. Для последующей его оценки использовался допустимый НСБУ 16 альтернативный метод. После 2 лет эксплуатации оборудование было переоценено с применением коэффициента переоценки 1,2, а через год после первой переоценки - было переоценено второй раз - с применением коэффициента 0,90.

В данном случае рассчитываются следующие показатели:

сумма накопленного износа за 2 года эксплуатации оборудования до первой переоценки - 8 500 леев $[(34\ 000 : 8) \times 2]$;

балансовая стоимость оборудования:

- до первой переоценки - 27 500 леев $(36\ 000 - 8\ 500)$;

- после первой переоценки - 33 000 $(27\ 500 \times 1,2)$;

сумма дооценки по результатам первой переоценки - 5 500 леев $(33\ 000 - 27\ 500)$;

сумма годового износа после первой переоценки - 5 100 леев $[(33\ 000 - 2\ 400) : 6]$;

балансовая стоимость оборудования

- до второй переоценки - 27 900 леев $(33\ 000 - 5\ 100)$;

- после второй переоценки - 25 110 леев $(27\ 900 \times 0,9)$;

сумма уценки по результатам второй переоценки - 2 790 леев $(27\ 900 - 25\ 110)$.

Предположим, что после указанных переоценок оборудования до конца срока его полезного функционирования никаких переоценок и изменений не было. Поэтому при выбытии данного объекта по причине его полного износа, наряду со списанием накопленного износа и оприходованием годных материальных ценностей, необходимо отнести на доходы инвестиционной деятельности превышение суммы дооценки при первой переоценке над суммой уценки при второй переоценке в размере 2 710 леев $(5\ 500 - 2\ 790)$.

64. Выбытие некоторых видов основных средств (машин, станков, оборудования, зданий, сооружений и др.) требует определенных расходов на демонтаж, разборку и т.п. Такие расходы (затраты) отражаются как отдельный вид расходов в течение всего срока функционирования актива в соответствии с учетной политикой предприятия:

путем создания соответствующих резервов,
без создания резервов.

В первом случае предприятие отражает предстоящие расходы по выбытию актива ежемесячно в составе расходов инвестиционной деятельности, создавая резерв от предполагаемой суммы на протяжении срока его полезного функционирования. При выбытии актива сумма фактических расходов по выбытию сопоставляется с предполагаемой (зарезервированной) величиной. Излишне созданную сумму резервов списывают на доходы. На сумму превышения фактических расходов над созданными резервами создают дополнительные резервы.

Пример 35. При принятии в эксплуатацию оборудования предприятие определило предполагаемые расходы по его выбытию - в размере 3 000 леев и срок полезного функционирования - 5 лет. Предположим, что фактические расходы, связанные с выбытием оборудования, составили 2 500 леев.

В данной ситуации в бухгалтерском учете необходимо

ежемесячно отражать сумму отчислений в резервы для покрытия расходов по выбытию оборудования, которая равна 50 леям

[(3 000 : 5) : 12];

при выбытии оборудования списать излишне созданные резервы в сумме 500 леев (3 000 - 2 500) на доходы инвестиционной деятельности. Во избежание искусственного увеличения доходов суммы излишне созданных резервов можно сторнировать.

Если фактические расходы, связанные с выбытием оборудования, составили бы 3 200 леев, то следовало бы создать дополнительно резервы в размере 200 леев.

Если предприятие на протяжении срока полезного функционирования объекта основных средств никаких резервов не создает, то при его выбытии сумма фактических расходов отражается в составе расходов инвестиционной деятельности.

Незавершенные материальные активы (НСБУ 16, параграфы 62 - 71)

65. Незавершенные материальные активы (капитальные вложения) - затраты по приобретению и созданию долгосрочных материальных активов у застройщика в течение длительного периода или до сдачи в эксплуатацию.

К незавершенным материальным активам относятся

- затраты по незаконченным строительным работам у заказчика (строительство зданий, сооружений, мостов, дамб, колодцев, скважин, дорог и др.; монтажные и другие работы; закладка и выращивание многолетних насаждений);

- оборудование к установке (требующее монтажа), приобретенное у поставщиков;

- оборудование и другие объекты, не требующие монтажа, по которым срок принятия в эксплуатацию не совпадает с моментом их приобретения, например: приобретенный в феврале, но еще не распакованный комплект мебели, использование которого планируется в марте или же приобретенный в январе кассовый аппарат до его регистрации в налоговой инспекции и принятия в эксплуатацию.

В состав незавершенных материальных активов также могут быть включены затраты на капитальный ремонт основных средств и последующие капитальные вложения (НСБУ 16, параграфы 23 - 26), осуществляемые хозяйственным способом по месту использования объектов и в результате которых предприятие ожидает получить дополнительную экономическую выгоду (прибыль). В этом случае с момента начала работ по капитальному ремонту, модернизации, реконструкции, расширению производства и т.д. и до их завершения соответствующие затраты следует отражать в составе незавершенных материальных активов.

66. Незавершенные материальные активы, указанные в параграфах 62 и 63 НСБУ 16, учитываются у предприятия-застройщика нарастающим итогом с начала выполнения строительно-монтажных работ до момента принятия соответствующего объекта в эксплуатацию.

При завершении работ построенный (возведенный, смонтированный) объект сдается в эксплуатацию, определяется его первоначальная стоимость, включающая все затраты (прямые и косвенные) на его создание, а также на пробный пуск и подготовку объекта в рабочее состояние. После принятия объекта в эксплуатацию убытки, возникшие в период планового (нормативного) освоения производственных мощностей предприятия (подразделения), признаются как расходы основной деятельности.

67. Затраты на строительство временных нетитульных сооружений и приспособлений учитываются в составе затрат вспомогательных производств. После завершения работ по возведению временных нетитульных сооружений и приспособлений они приходятся в составе малоценных и быстроизнашивающихся предметов, после чего их стоимость включается в стоимость основного объекта путем начисления износа. Расчет износа осуществляется исходя из стоимости временного сооружения за вычетом предполагаемых годных материальных ценностей и нормативного срока строительства основного объекта в соответствии с требованиями НСБУ 2 "Товарно-материальные запасы".

Земельные участки (НСБУ 16, параграфы 72 - 79)

68. Земельные участки - особый вид недвижимости, которая имеет неограниченный срок использования в осуществлении деятельности предприятия или может быть предназначена для сдачи в аренду.

Группа земельных участков включает

- земельные участки застроенные, на которых находятся здания и сооружения предприятия;
- земельные участки незастроенные, используемые в сельскохозяйственных целях, например, как площади под сады, виноградники, поля для выращивания сельскохозяйственных культур;
- земельные участки под природные запасы (нефть, природный газ, леса и др.).

Арендованные земельные участки - это участки, принятые арендатором в финансируемую аренду.

69. Первоначальная стоимость земельных участков включает:

- а) контрактную покупную стоимость;
- б) расходы на заключение сделки и приобретение собственности, в том числе комиссионные расходы на заключение сделки с недвижимостью;
- с) оплату гонораров юристам за услуги, связанные с проверкой, не является ли покупаемый участок залогом, арестованным или элементом других ограничений;
- д) не оплаченные продавцом налоги (например, налог на недвижимое имущество), подлежащие оплате покупателем;
- е) расходы на осмотр участка;
- ф) расходы на подготовку участка для использования по назначению (выравнивание, очистка, снос старых строений за вычетом стоимости годных материалов, стоимость дренажа и т.д.).

70. Часто земельные участки и находящиеся на них здания или сооружения приобретаются как единое целое, т.е. выплачивается единая (аккордная) сумма. Поскольку земельные участки относятся к неизнашиваемым активам, а здания, сооружения или другие объекты, находящиеся на этих участках, являются изнашиваемыми активами и по ним начисляется износ, необходимо определить отдельно стоимость земельных участков и стоимость строений (зданий, сооружений) и приходить их на разных счетах бухгалтерского учета. Единая (аккордная) сумма распределяется между земельными участками и строениями (зданиями, сооружениями) пропорционально их рыночной стоимости в случае, если бы они были куплены отдельно.

Пример 36. За земельный участок и находящееся на нем здание было уплачено 180 000 леев. Если бы эти объекты были куплены отдельно, то рыночная стоимость земельного участка составила бы 160 000 леев, а здания - 40 000 леев.

Стоимость каждого объекта в отдельности рассчитывается следующим образом:

- определяется отношение (коэффициент) единого (аккордного) платежа к общей рыночной стоимости объектов: $180\,000 : 200\,000 = 0,9$;
 - произведением рыночной стоимости каждого объекта на полученный коэффициент рассчитывается его покупная стоимость:
- | | |
|--------------------|---|
| земельного участка | - 144 000 леев ($160\,000 \times 0,9$), |
| здания | - 36 000 леев ($40\,000 \times 0,9$). |
| Итого | - 180 000 леев. |

71. Стоимость формирования ландшафта, строительства оград, оборудования парковочных мест, сооружения улиц, тротуаров и подземных коммуникаций, т.е. объектов, имеющих ограниченный срок эксплуатации, учитывается отдельно и в стоимость земельного участка не включается. Такие объекты приходятся в составе основных средств группы "Сооружения". По ним износ начисляется отдельно исходя из срока их полезного функционирования.

72. Земельные участки и строения, приобретенные не для использования в предпринимательской и торговой деятельности или сдачи в аренду, учитываются в составе инвестиционной собственности.

73. Если земельный участок используется в предпринимательской деятельности (например, для выращивания сельскохозяйственных культур) или сдается в аренду, то он приносит предприятию доход. Следовательно, расходы на его страхование, налог на недвижимое имущество и другие расходы признаются как расходы периода.

74. Переоценка земельных участков производится в порядке, рассмотренном

в параграфах 28 - 30 настоящих комментариев. Переоценке подвергается балансовая стоимость земельных участков, которая соответствует их первоначальной (переоцененной) стоимости. Результаты переоценки относятся на изменение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

75. При выбытии земельных участков их балансовая стоимость отражается как расходы, а продажная стоимость - как доходы инвестиционной деятельности. Разница между этими показателями составляет финансовый результат (прибыль или убыток) и отражается в Отчете о финансовых результатах.

Природные ресурсы (НСБУ 16, параграфы 80 - 82)

76. Природные ресурсы - природная часть долгосрочных материальных активов, имеющая конкретную натуральную форму запасов нефти, газа, камня, лесоматериала и других добываемых (разрабатываемых) в течение длительного периода.

По мере освоения (разработки) природных ресурсов их объем постепенно уменьшается. Поэтому должна уменьшаться и их первоначальная (переоцененная) стоимость путем начисления истощения. Начисление истощения природных ресурсов производится по производственному методу, т.е. пропорционально фактическому объему добытых (разработанных) запасов. Для этого определяются предполагаемый объем запасов (в тоннах, кубических метрах и др.) по данному виду природных ресурсов, месторождению, участку, а также предполагаемая (если она планируется) остаточная стоимость. При добыче (разработке) природного газа, минеральной и лечебной воды, гравия, песка и других аналогичных видов природных ресурсов предприятие вряд ли может планировать предполагаемую остаточную стоимость. Однако после добычи известкового и строительного камня образовавшееся пространство может быть использовано в качестве складов, подвалов и т.д., стоимость которых и является предполагаемой остаточной стоимостью.

Расчет суммы истощения природных ресурсов производят следующим образом: определяют истощаемую стоимость соответствующего вида природных ресурсов путем вычета предполагаемой остаточной стоимости из первоначальной;

находят удельную величину истощаемой стоимости (на единицу объема) как отношение истощаемой стоимости к расчетному (предполагаемому) объему запасов природных ресурсов;

определяют сумму истощения, подлежащую начислению за отчетный период, как произведение удельной величины истощаемой стоимости и стоимости фактического объема добытого (разработанного) запаса.

Пример 37. По предварительным расчетам объем строительного камня месторождения равен 2 000 000 м³. Его стоимость определена в сумме 30 000 000 леев, а предполагаемая остаточная стоимость - 100 000 леев. В первом отчетном периоде добыто 80 000 м³.

Расчет суммы истощения производится в следующем порядке:

истощаемая стоимость - 29 900 000 леев (30 000 000 - - 100 000);

удельная величина истощаемой стоимости - 14,95 лея (29 900 000 : 2 000 000);

сумма истощения за отчетный период - 1 196 000 леев (80 000 x 14,95).

77. Если срок полезного функционирования основных средств (бурильные и насосные установки, конвейеры и другое оборудование, камнерезные машины, подъездные пути, грузовой автотранспорт и др.), используемых при освоении природных ресурсов, превышает предполагаемый срок разработки месторождения (добычи), их износ начисляется исходя из срока (объема) разработки месторождения (добычи) при условии, что после исчерпания ресурсов эти основные средства не смогут быть использованы на иные цели. Если срок полезного функционирования указанных основных средств меньше предполагаемого срока добычи природных ресурсов, износ основных средств начисляется исходя из срока их полезного функционирования. Исходя из этого же срока начисляется износ основных средств, если после исчерпания природных ресурсов соответствующие основные средства могут быть использованы на другие цели. В этом случае предприятие может применять прямолинейный, производственный или один из методов ускоренного

списания изнашиваемой стоимости.

Пример 38. На газовой скважине используется насосная установка стоимостью 120 000 леев. Срок ее полезного функционирования составляет 10 лет, а предполагаемая остаточная стоимость - 4 000 леев. Предполагаемый срок добычи природного газа - 8 лет.

Срок полезного функционирования насосной установки в данном случае превышает предполагаемый срок добычи природного газа. После исчерпания газовых запасов использование установки на другие цели не планируется. Предположим, что в первом году добыта 1/9 часть общего объема газового запаса. Следовательно, годовая сумма начисляемого износа насосной установки составит 12 876 леев $[(120\,000 - 4\,000) \times 1/9]$.

Если бы планировалось использование насосной установки после исчерпания газового запаса, то ее износ следовало определить по сроку полезного функционирования и он был бы равным 11 600 леев $[(120\,000 - 4\,000) : 10]$.

Пример 39. В процессе добычи строительного камня используется грузовой автомобиль, первоначальная стоимость которого составляет 90 000 леев, предполагаемый срок полезного функционирования - 5 лет, а предполагаемая остаточная стоимость - 2 000 леев. Планируемый срок освоения месторождения - 30 лет.

Как видно, срок полезного функционирования грузового автомобиля меньше предполагаемого срока освоения природного запаса. Поэтому сумма годового износа грузового автомобиля рассчитывается исходя из срока его полезного функционирования и составляет 17 600 леев $(88\,000 : 5)$.

Раскрытие информации (НСБУ 16, параграфы 83 - 87)

78. В приложении к финансовой отчетности предприятие по каждой группе долгосрочных материальных активов раскрывает принципы и варианты оценки, используемые для определения балансовой стоимости, например, метод (принцип) определения балансовой стоимости долгосрочных материальных активов в соответствии с учетной политикой предприятия - рекомендуемый НСБУ 16 или допустимый альтернативный.

При применении допустимого альтернативного метода предприятие указывает, как были переоценены объекты основных средств - по первоначальной стоимости с одновременной переоценкой суммы накопленного износа или по балансовой стоимости. Кроме этого, по группе зданий указывается, например, произведена ли переоценка с вычетом суммы накопленного износа или без вычета.

По каждой классификационной группе основных средств независимо от применяемого метода оценки указываются величина влияния других факторов на балансовую стоимость; сумма затрат на капитальный ремонт, в результате которого ожидается получение дополнительной экономической выгоды; на каком основании эти затраты были капитализированы; величина последующих капитальных вложений и т.д.

Если предприятие применяет допустимый альтернативный метод оценки долгосрочных материальных активов, т.е. они отражены по переоцененной стоимости, дополнительно раскрываются следующие сведения:

- дата проведения переоценки;
- произведена ли переоценка с привлечением независимых экспертов;
- характеристика индексов, использованных при определении стоимости возмещения;
- балансовая стоимость каждой группы активов, которая была бы включена в финансовые отчеты, если бы они отражались по первоначальной стоимости их приобретения (создания) за вычетом износа (например, балансовая стоимость машин и оборудования на конец отчетного года без переоценки и влияния других факторов была бы отражена в размере 5 800 000 леев, а с учетом переоценки - в размере 6 200 000 леев);
- результаты переоценки (сумма дооценки или уценки), влияющие на изменение собственного капитала по статье "Разницы от переоценки долгосрочных активов".

79. Раскрытию также подлежит информация о долгосрочных материальных активах в соответствии с параграфами 84 - 87 НСБУ 16.

Дата вступления комментариев в силу

80. Настоящие комментарии вступают в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.