

Александр НЕДЕРИЦА,
доктор habilitation экономики, член
Совета по бухгалтерскому учету
и финансовой отчетности при
Министерстве финансов

Извлечение из журнала "Contabilitate și Audit" №9 сентябрь 2019

Комментарии к изменениям, внесенным в НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»

Общие аспекты

В соответствии с п. 5 Приказа МФ № 48/2019¹ в НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» (далее – НСБУ «ДНМА») были внесены следующие основные изменения:

- пересмотрен раздел «Определения»;
- установлен перечень затрат, не включаемых в первоначальную стоимость долгосрочных активов (далее – ДА);
- уточнены правила учета поступления ДА;
- определен порядок оценки и учета ценностей, полученных в хозяйственное ведение;
- уточнен порядок замены первоначальной стоимости ДА после их передачи в использование;
- включена модель переоценки долгосрочных материальных активов (далее – ДМА);
- уточнены состав нематериальных активов (далее – НА) и порядок их классификации;
- пересмотрены состав и классификация ДМА и установлены новые правила их учета;
- добавлен раздел «Инвестиционная недвижимость»;

- установлена дополнительная информация, подлежащая отражению в пояснительной записке субъектов, составляющих полные финансовые отчеты

Изменения, внесенные в НСБУ «ДНМА», разработаны на основе положений Директивы 2013/34/ЕС Европейского Парламента и Совета от 26 июня 2013 года о годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетах определенных типов предприятий (далее – Директива 2013/34/ЕС). Кроме того, были использованы отдельные положения Международных стандартов бухгалтерского учета (МСФО/IAS) 16 «Основные средства», 38 «Нематериальные активы» и 40 «Инвестиционная недвижимость»².

В данной статье рассмотрены содержание и порядок применения на практике измененных положений НСБУ «ДНМА», касающихся всех видов ДА. Комментарии к изменениям порядка учета НА, ДМА и инвестиционной недвижимости (далее – ИН) будут представлены в следующих номерах журнала. При изложении материала приняты во внимание изменения, внесенные в Общий план счетов бухгалтерского учета Приказом МФ № 100/2019³ (далее – Общий план счетов).

¹ МО № 101-107/22.03.2019.

² При разработке измененных положений НСБУ «ДНМА» были выявлены определенные противоречия между положениями Директивы 2013/34/ЕС и МСФО/IAS относительно состава НА и ДНМА, начисления амортизации гудвилла, раскрытия информации в финансовых отчетах и др. В новую редакцию НСБУ были включены положения Директивы, поскольку данный подход вытекает из требований Соглашения об ассоциации между Республикой Молдова, с одной стороны, и Европейским Союзом и Европейским сообществом по атомной энергии и их государствами-членами, с другой стороны (ратифицированного Законом № 112/2014 (МО № 185-199/18.07.2014)), согласно которому наша страна обязалась привести свои нормативные акты, в том числе в области бухгалтерского учета, в соответствие с нормами европейского законодательства.

³ Комментарии к основным изменениям, внесенным в Общий план счетов, представлены в журнале „Contabilitate și audit” № 8 за 2019 год, с. 8–20.

Изменения, внесенные в раздел «Определения» НСБУ «ДНМА»

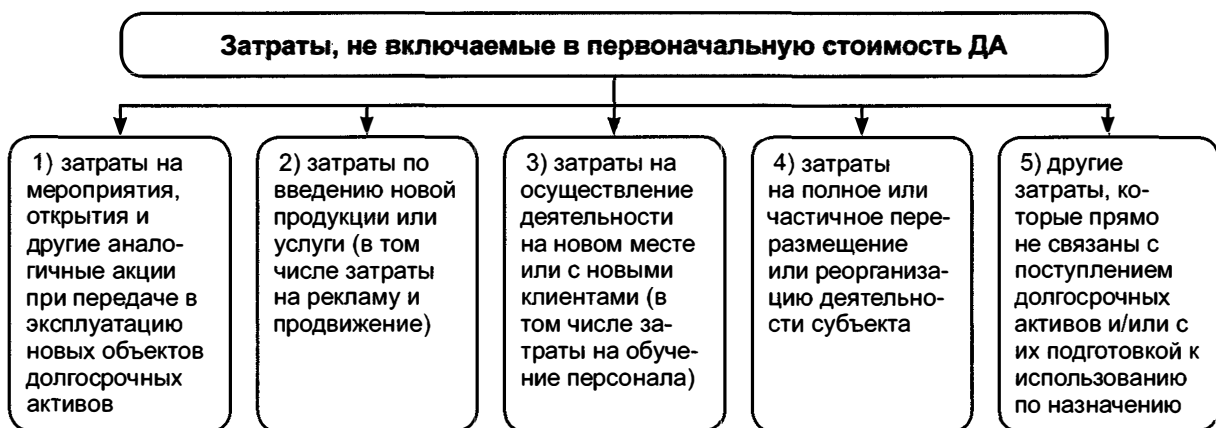
В данный раздел (п. 4 НСБУ «ДНМА»⁴) внесены изменения, приведенные в таблице 1.

Таблица 1

Содержание изменения	Комментарии
Определение понятия «долгосрочные материальные активы» дополнено словами «инвестиционной недвижимости»	Согласно данному изменению с 01.01.2020 ДМА будут включать не только основные средства (далее – ОС), земельные участки, незавершенные ДМА и минеральные ресурсы, но и ИН
Переформулировано определение понятия «незавершенные долгосрочные материальные активы», в состав которых будут включены долгосрочные материальные активы (за исключением земельных участков, инвестиционной недвижимости и минеральных ресурсов), приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки для использования в качестве основных средств	В состав незавершенных ДМА будут включаться только элементы ДМА, предназначенные для использования в качестве ОС. До передачи в эксплуатацию данные элементы отражаются на счете 121 ⁵ . Другие элементы ДМА, такие как земельные участки, минеральные ресурсы и ИН, будут учитываться непосредственно на счетах 122, 125 и 151, независимо от того, переданы они или нет в эксплуатацию. Такой порядок отражения в учете незавершенных ДМА применяется и в настоящее время, однако не предусмотрен в действующей редакции НСБУ «ДНМА»
Определение понятия «балансовая стоимость» дополнено словами «или переоцененная»	Изменение обусловлено введением в новой редакции стандарта модели переоценки, при применении которого балансовая стоимость ДМА представляет собой переоцененную стоимость за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения
Уточнено определение понятия «справедливая стоимость» путем замены слов «сумма, на которую долгосрочный актив может быть добровольно обменян» словами «оцененная продажная цена долгосрочного актива»	Изменение вытекает из положений Директивы 2013/34/ЕС и было введено с целью разъяснения порядка установления справедливой стоимости ДА
Добавлены определения понятий «инвестиционная недвижимость» и «недвижимая собственность, используемая владельцем»	Определения взяты из действующего НСБУ «Инвестиционная недвижимость», который будет отменен с 01.01.2020. Начиная с этой даты для ИН будут применяться те же правила признания, первоначальной и последующей оценки, амортизации и учета последующих затрат и операций по выбытию, как и для других ДМА

Перечень затрат, не подлежащих включению в первоначальную стоимость ДА

В соответствии с п. 8¹ НСБУ «ДНМА» в первоначальную стоимость ДА не включаются приведенные ниже затраты.



⁴ Здесь и далее приведены номера пунктов НСБУ «ДНМА» с учетом изменений, внесенных Приказом МФ № 48/2019.

⁵ Здесь и далее приведены номера счетов бухгалтерского учета с учетом изменений, внесенных в Общий план счетов Приказом МФ № 100/2019.

Комментарии. Указанные в пп. 1), 3)–5) затраты относятся к административным расходам (отражаются на счете 713). А затраты, приведенные в п. 2), признаются в составе расходов на реализацию (отражаются на счете 712), если они понесены в процессе продажи продукции, или расходов будущих периодов (отражаются на счетах 171 или 261), если они понесены до продажи продукции и превышают порог существенности, установленный субъектом⁶.

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с поступлением ДА

В НСБУ «ДНМА» установлены правила отражения в бухгалтерском учете ДА, приобретенных за плату, полученных в качестве вклада в уставный капитал, а также безвозмездно (как дарение).

Исходя из положений п. 8 данного стандарта первоначальная стоимость приобретенных за плату ДА отражается как увеличение незавершенных ДА для объектов, которые будут использованы как ОС и/или ДА для других объектов (земельных участков, инвестиционной недвижимости, минеральных ресурсов), с одновременным увеличением текущих обязательств и/или уменьшением активов, использованных для подготовки ДА к эксплуатации.

При поступлении таких ДА, как и в настоящее время, необходимо составить следующую бухгалтерскую проводку:

• Дт 111, 121, 122, 151 и др. Кт 521, 544 и/или 211, 213, 214 и др.

Вместе с тем, если НА и ОС не нуждаются в подготовке к использованию по назначению и на дату поступления переданы в эксплуатацию, первоначальная стоимость таких объектов отражается как одновременное увеличение НА в эксплуатации, ОС и текущих обязательств (п. 9 НСБУ «ДНМА»). Таким образом, данные активы отражаются непосредственно на счетах 112 и 123 (без предварительного использования счетов 111 и 121) с составлением следующей бухгалтерской проводки:

• Дт 112 или 123 Кт 521, 544 и др.

Согласно п. 13 НСБУ «ДНМА» стоимость полученных в качестве вклада в уставный капитал активов отражается как увеличение НА и ДМА и уменьшение неоплаченного или увеличение незарегистрированного капитала. При этом, как и в настоящее время, составляется следующая бухгалтерская проводка:

• Дт 111, 112, 121, 122, 123, 151 и др. Кт 313 или 314⁷.

Отметим, что изменения, касающиеся отражения в учете операций, связанных с приобретением и получением активов в качестве вклада в уставный капитал ДА, носят уточняющий характер, поскольку данные правила вытекают из действующих положений Общего плана счетов (разъяснения к счетам 111, 112, 121, 122, 123, 125 и др.) и применяются в настоящее время на практике.

В новой редакции п. 14 НСБУ «ДНМА» предусмотрены два варианта отражения в учете безвозмездно полученных ДА (подаренных), которые представлены ниже.

Варианты учета безвозмездно полученных ДА

1 Одновременное увеличение ДА и обязательств (доходов будущих периодов)

При варианте 1 в течение срока эксплуатации стоимость безвозмездно полученных амортизируемых ДА списывается на текущие доходы в размере и

2 Одновременное увеличение ДА и текущих доходов

пропорции начисленной амортизации, а стоимость неамортизируемых ДА – в порядке, предусмотренном в учетных политиках субъекта.

⁶ Данный порядок учета расходов по введению новой продукции или услуги вытекает из п. 24 НСБУ «Расходы».

⁷ Счет 313 применяется в случае внесения вкладов при формировании уставного капитала, а счет 314 – при его увеличении.

До вступления в силу изменений в НСБУ (01.01.2020) безвозмездное получение (дарение) ДА может отражаться в бухгалтерском учете только на основании варианта 2. Данный вариант не предусмотрен в действующей редакции НСБУ «ДНМА», однако исходит из положений действующей редакции Общего плана счетов (разъяснения к счету 622, к которому предусмотрен субсчет 6224 «Доходы от безвозмездно поступивших долгосрочных и оборотных активов»)⁸.

Порядок оценки и учета ценностей, полученных в хозяйственное ведение

В соответствии с п. 14¹ НСБУ «ДНМА» первоначальная стоимость ценностей, полученных в хозяйственное ведение, определяется согласно сопроводительным первичным документам с включением, при необходимости, затрат на поступление и подготовку ценностей для использования по назначению. Стоимость этих ценностей отражается как одновременное увеличение НА и ДМА и обязательств.

При получении ДА в хозяйственное ведение необходимо составить следующие бухгалтерские проводки:

1) отражение стоимости ДА, полученных в хозяйственное ведение:

• Дт 111, 112, 121, 122, 123 и др. Кт 427, 543;

2) отражение затрат, связанных с получением ДА в хозяйственное ведение и их подготовкой к использованию по назначению:

• Дт 111, 121, 122 Кт 211, 213, 214, 521, 522, 531, 533, 541, 544, 812 и др.;

3) отражение первоначальной стоимости переданных в эксплуатацию НА и ОС, полученных в хозяйственное ведение:

• Дт 112 или 123 Кт 111 или 121⁹.

Порядок замены первоначальной стоимости ДА после их передачи в использование

Согласно новой редакции п. 16 НСБУ «ДНМА» первоначальная стоимость ДА заменяется:

1) скорректированной стоимостью – в случае капитализации последующих затрат или

2) переоцененной стоимостью – в случае переоценки ДМА.

Комментарии. Скорректированная или переоцененная стоимость ДА служит основой для исчисления их амортизированной стоимости и, следовательно, суммы амортизации. По сравнению с действующим НСБУ «ДНМА» из его новой редакции исключено положение о запрете изменения первоначальной стоимости ДА после их передачи в эксплуатацию.

Модель переоценки ДМА

В новую редакцию НСБУ «ДНМА» включена модель переоценки, которая рекомендована только для последующей оценки ДМА¹⁰. При этом из п. 18 данного стандарта исключена ссылка на возможность применения данной модели согласно МСФО/IAS 16¹¹ и 38. Таким образом, после даты вступления в силу изменений в НСБУ применение модели переоценки регулируется положениями НСБУ «ДНМА», которые устанавливают:

1. Основные правила проведения переоценки ДМА;
2. Способы корректировки балансовой стоимости переоцененных ДМА;
3. Порядок определения и отражения в учете разниц от переоценки ДМА;
4. Порядок списания дооценки ДМА;
5. Правила переоценки полностью амортизированных объектов ДМА.

⁸ Порядок учета и налогообложения безвозмездно полученных ДА подробно изложен на с. 56 настоящего номера журнала.

⁹ Порядок документального оформления, учета и налогообложения ценностей, полученных в хозяйственное ведение, подробно изложен в журнале «Contabilitate și audit» № 11 за 2015 год, с. 6–16.

¹⁰ В новой редакции НСБУ «ДНМА» кроме модели переоценки предусмотрена также модель, основанная на себестоимости, которая содержится и в действующем стандарте и применяется в настоящее время для последующей оценки всех категорий ДА. При использовании данной модели ДА отражаются в балансе по первоначальной или скорректированной стоимости за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (п. 17 НСБУ «ДНМА»).

¹¹ Порядок переоценки основных средств и отражения его результатов в бухгалтерском учете согласно IAS 16 изложен в журнале „Contabilitate și audit” № 4 за 2016 год, с. 10–16.

1. Основные правила проведения переоценки ДМА

В новой редакции НСБУ «ДНМА» предусмотрены следующие основные правила применения модели переоценки ДМА:

- **Модель переоценки может использоваться субъектом на добровольной основе в соответствии с учетными политиками.** Данная модель применяется для всех объектов класса ДМА, к которому относится переоцененный объект. Класс представляет собой группу активов, сходных по своей природе и характеру использования в деятельности субъекта.

Примерами классов ДМА являются:

- ✓ земельные участки,
- ✓ здания,
- ✓ специальные сооружения,
- ✓ машины, оборудование и технические установки,
- ✓ транспортные средства,
- ✓ инвентарь и мебель,
- ✓ прочие основные средства (п. 18 НСБУ «ДНМА»).

Комментарии. НСБУ «ДНМА» не регламентирует порядок установления и состав классов ДМА. Они могут определяться каждым субъектом самостоятельно исходя из общих требований стандарта. При этом учитываются лишь природа и характер использования объектов, без учета их месторасположения. Например, производственные здания в разных городах республики, а также за рубежом включаются в один класс, несмотря на их различное географическое положение.

Вместе с тем целесообразно использовать приведенные в НСБУ «ДНМА» классы ДМА, поскольку они соответствуют перечню синтетических счетов и субсчетов, измененному Приказом МФ № 100/2019, и показателям новых форм финансовых отчетов, утвержденных Приказом МФ № 48/2019.

- **В соответствии с учетными политиками субъект может применять разные модели последующей оценки для разных классов ДМА,** например, инвентарь и мебель могут оцениваться согласно модели, основанной на себестоимости, а здания – согласно модели переоценки (п. 18¹ НСБУ «ДНМА»)

Комментарии. Модель последующей оценки отдельных классов ДМА устанавливается субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках. При этом следует учитывать, что переоценка позволяет достаточно точно оценить балансовую стоимость ДМА на отчетную дату. Однако при этом не в полной мере обеспечивается сопоставимость показателей финансовых отчетов разных отчетных периодов.

Если субъект применяет модель, основанную на себестоимости, то сопоставимость показателей финансовых отчетов повышается. Но при этом в таких отчетах искажается реальная оценка ДМА на каждую отчетную дату.

- **При применении модели переоценки ДМА оцениваются по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения.** Справедливая стоимость ДМА определяется на основании их рыночной стоимости в результате оценок, осуществленных независимыми экспертами или комиссией, назначенной руководителем субъекта (п. 18² НСБУ «ДНМА»).

Комментарии. Порядок проведения переоценки устанавливается субъектом самостоятельно. Результаты переоценки объектов ОС отражаются в первичных документах. Одним из таких документов может быть акт оценки (переоценки) ОС. Он составляется независимым оценщиком или комиссией, назначенной руководителем субъекта. В настоящее время унифицированная типовая форма такого акта отсутствует. Поэтому субъект вправе разработать ее самостоятельно, с учетом обязательных элементов, предусмотренных для первичных документов в частях (7)–(9) Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности № 287/2017.

Результаты переоценки также отражаются в инвентарных карточках учета объектов ОС или в другом регистре, используемом субъектом для аналитического учета вышеуказанных объектов.

- **Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от той, которая была бы определена с использованием**

справедливой стоимости на отчетную дату. Периодичность переоценки зависит от изменения справедливой стоимости ДМА. Классы активов, справедливая стоимость которых подвергается значительным изменениям, переоцениваются ежегодно, а классы ДМА с незначительными изменениями справедливой стоимости – один раз в 3–5 лет (п. 18³ НСБУ «ДНМА»).

Комментарии. Конкретные сроки и частота проведения переоценки классов объектов ДМА устанавливаются каждым субъектом самостоятельно и отражаются в его учетных политиках. При этом целесообразно одновременно осуществлять переоценку объектов, относящихся к одному и тому же классу ДМА. Однако отдельный класс ДМА может переоцениваться по скользящему графику при условии, что его переоценка выполняется в течение короткого периода времени, а результаты постоянно обновляются.

Например, субъект, занимающийся грузовыми автоперевозками, не в состоянии собрать все свои автотранспортные средства в одном месте в одно и то же время. Поэтому он может осуществлять их переоценку в соответствии с установленным графиком в течение определенного периода времени (например, в течение одной недели, 10 дней).

Необходимо отметить, что в НСБУ «ДНМА» не предусмотрена конкретная дата проведения переоценки объектов ДМА. Однако для обеспечения достоверности показателей финансовых отчетов ее рекомендуется осуществлять по состоянию на отчетную дату.

2. Способы корректировки балансовой стоимости переоцененных ДМА

Согласно п. 18⁴ НСБУ «ДНМА» балансовая стоимость переоцененного объекта ДМА корректируется до переоцененной стоимости одним из следующих способов:

1) первоначальная или скорректированная стоимость переоценивается

на основе рыночных цен либо пропорционально изменению балансовой стоимости. Амортизация, накопленная на дату переоценки, корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между первоначальной и балансовой стоимостью актива после вычета накопленных убытков от обесценения;

2) накопленная амортизация исключается из первоначальной (скорректированной) стоимости актива.

Сумма корректировки амортизации ДМА учитывается при определении величины дооценки или уценки, установленной при переоценке.

Комментарии. Конкретный способ корректировки балансовой стоимости переоцененного актива устанавливается субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках. Могут применяться разные способы корректировки для различных объектов ДМА. После корректировки балансовой стоимости объекта он амортизируется исходя из переоцененной стоимости и оставшегося срока использования¹².

3. Порядок определения и отражения в бухгалтерском учете разниц от переоценки ДМА

В результате переоценки объектов ДМА могут возникать разницы в виде дооценки (сумма увеличения балансовой стоимости) или уценки (сумма уменьшения балансовой стоимости). В соответствии с п. 18⁵ НСБУ «ДНМА» данные разницы определяются по каждому переоцененному объекту ДМА¹³ и отражаются в учете в зависимости от их влияния (увеличения/уменьшения) на балансовую стоимость объекта. Причем зачет суммы уценки одного объекта за счет дооценки другого объекта не допускается, даже если разницы возникают по объектам одного и того же класса.

Дооценка признается в составе собственного капитала как резервы от пе-

¹² Порядок и примеры корректировки балансовой стоимости переоцененных объектов ОС в условиях применения вышеуказанных способов, а также отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки подробно рассмотрены в журнале „Contabilitate și audit” № 4 за 2016 год, с. 14–15.

¹³ При отражении результатов переоценки следует иметь в виду, что земельный участок и любой находящийся на нем актив, например, здание или специализированная установка, являются отдельными активами. Соответственно, суммы уценки или дооценки земельного участка и находящегося на нем актива признаются раздельно.

реоценки. Дооценка, которая восстанавливает сумму уценки того же объекта, ранее списанную на расходы, признается как текущие доходы (п. 18⁶ подп. 1) НСБУ «ДНМА»).

Комментарии. С 01.01.2020 для учета дооценки, признанной в составе собственного капитала, предназначен новый счет 343 «Резервы от переоценки». До этой даты сумма дооценки от переоценки должна быть отражена на действующем счете 343 «Прочие элементы собственного капитала»¹⁴.

Дооценка, признанная как текущие доходы, подлежит отражению в составе доходов от операций с долгосрочными активами (на счете 621).

Рассмотрим на условном цифровом примере порядок отражения в учете дооценки объектов ДМА.

Пример 1. В результате переоценки балансовая стоимость объекта основных средств увеличилась на 35 600 леев. По данным предыдущей переоценки на текущие расходы была списана уценка в размере 15 400 леев.

На основании данных примера 1 составляются следующие бухгалтерские проводки:

1) на сумму дооценки, превышающей сумму ранее отнесенной на текущие расходы уценки, – 20 200 леев (35 600 леев – 15 400 леев):

• Дт 123 Кт 343 – 20 200 леев;

2) на сумму дооценки в пределах ранее отнесенной на текущие расходы уценки:

• Дт 123 Кт 621 – 15 400 леев.

Уценка признается как текущие расходы. В случае наличия дооценки от переоценки для того же объекта уценка списывается на уменьшение собственного капитала (п. 18⁶ подп. 2) НСБУ «ДНМА»).

Комментарии. Сумма уценки, признанная как текущие расходы, отражается на счете 721, а сумма уценки, списанная на уменьшение собственного капитала, – на счете 343 (см. пример 2).

Пример 2. В результате переоценки балансовая стоимость объекта основных средств уменьшилась на 32 800 леев. По результатам предыдущей переоценки на собственный капитал была списана дооценка в размере 18 300 леев.

По данным примера 2 составляются следующие бухгалтерские проводки:

1) на сумму уценки, превышающей сумму ранее отнесенной на собственный капитал дооценки, – 14 500 леев (32 800 леев – 18 300 леев):

• Дт 721 Кт 123 – 14 500 леев;

2) на сумму уценки в пределах ранее отнесенной на собственный капитал дооценки:

• Дт 343 Кт 123 – 18 300 леев.

4. Порядок списания дооценки переоцененных объектов ДМА

Согласно п. 18⁷ НСБУ «ДНМА» дооценка списывается путем прямого переноса общей суммы дооценки на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) при выбытии переоцененного объекта¹⁵. При этом ни одна часть дооценки не может быть прямо или косвенно распределена (например, для выплаты дивидендов, увеличения уставного капитала, создания резервов, покрытия убытков прошлых лет).

В случае частичного прекращения признания ранее переоцененных земельных участков и зданий разница от переоценки, относящаяся к выбывшей части, считается дооценкой соответствующей балансовой стоимости выбывших земельных участков или зданий (п. 18⁸ НСБУ «ДНМА»).

Комментарии. Запрет на распределение дооценки для вышеуказанных целей вытекает из положений Директивы 2013/34/ЕС и действителен только до списания дооценки при выбытии переоцененных объектов ДМА.

Порядок списания дооценки, относящейся к выбывшим объектам ДМА, приведен в примере 3.

¹⁴ Согласно Приказу МФ № 100/2019 номер счета 343 заменен на 344.

¹⁵ Исходя из положений п. 41 МСФО/IAS 16 сумма дооценки выбывших ранее переоцененных объектов ДМА может быть также списана путем переноса на нераспределенную прибыль части суммы дооценки по мере начисления амортизации объекта, а остатка этой суммы – в момент его выбытия. В таком случае сумма перенесенной дооценки представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной стоимости объекта, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости. Данный порядок может быть применен отечественными субъектами только до даты вступления в силу изменений, внесенных в НСБУ «ДНМА».

Пример 3. Согласно учетным политикам субъект применяет модель переоценки для последующей оценки здания и земельного участка, на котором оно расположено. В результате переоценки вышеуказанных объектов установлена дооценка, которая числится на счете 343 и составляет 120 600 леев – для здания, и 275 800 леев – для земельного участка. В январе 2020 года здание было списано по причине полного физического износа.

По данным примера 3, субъект должен списать только сумму дооценки выбывшего здания с составлением следующей бухгалтерской проводки:

• Дт 343 Кт 332 – 120 600 леев.

Сумма дооценки земельного участка будет числиться на счете 343 до его следующей переоценки или выбытия.

5. Переоценка полностью амортизированных объектов ДМА

Исходя из положений п. 18⁹ НСБУ «ДНМА» субъект может переоценивать полностью амортизированные объекты ДМА отдельно от классов, в которых они состоят, с установлением новых стоимости и сроков использования исходя из оставшегося оцененного периода использования.

Комментарии. При проведении переоценки полностью амортизированных объектов ДМА положения п. 18 НСБУ «ДНМА» относительно обязательной переоценки всех объектов соответствующего класса активов не применяются.

Порядок отражения в учете результатов переоценки полностью амортизированного объекта основных средств рассмотрен в примере 4.

Пример 4. Субъект имеет полностью амортизированное здание склада, которое используется для хранения материальных ценностей. Первоначальная стоимость здания составляет 718 200 леев и совпадает с накопленной амортизацией. Согласно решению руководства субъекта здание было переоценено независимым оценщиком. Переоцененная стоимость здания – 245 800 леев, а оцененный срок использования после переоценки – пять лет.

В соответствии с учетными политиками балансовая стоимость здания корректируется до переоцененной стоимости путем исключения накопленной амортизации.

На основании данных примера 4 необходимо составить следующие бухгалтерские проводки:

1) списание накопленной амортизации здания склада:

• Дт 124 Кт 123 – 718 200 леев;

2) отражение переоцененной стоимости здания склада:

• Дт 123 Кт 343 – 245 800 леев.

Переоцененное здание подлежит амортизации в течение срока использования, составляющего согласно оценке пять лет, в соответствии с методом, предусмотренным в учетных политиках субъекта.

При применении модели переоценки следует учитывать, что согласно Налоговому кодексу доходы от переоценки ОС и других активов не облагаются подоходным налогом (ст. 20 лит. з⁹)), а расходы от переоценки не признаются к вычету (ст. 24 ч. (18)). Разница от переоценки основных средств не признается при начислении амортизации в целях налогообложения (ст. 26¹ ч. (15)).