

ПРЕЗЕНТАЦИЯ СЕМИНАРА
"Учёт основных средств: сложные вопросы,
практические рекомендации"
(в интерактивном виде)



ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕЗЕНТАЦИЯ СЕМИНАРА "Учёт основных средств: сложные вопросы, практические рекомендации"

1. НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы». Изменения.

- 1.1. Сфера действия стандарта.*
- 1.2. Изменения в определениях.*
- 1.3. Признание и первоначальная оценка.*
- 1.4. Последующая оценка. Примеры.*
- 1.5. Амортизация*
- 1.6. Прекращение признания.*

2. Особенности учета долгосрочных материальных активов.

- 2.1. Бухгалтерский учет долгосрочных активов.*
- 2.2. Особенности учета земельных участков и основных средств.*
- 2.3. Последующие затраты.*
- 2.4. Выбытие долгосрочных материальных активов. Примеры.*
- 2.5. Амортизация.*

3. Инвестиционная недвижимость. Примеры.

4. Основные правила проведения и отражения операций реклассификации в 2019 году. Примеры.

НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»

Сфера действия стандарта:

Настоящий стандарт применяется в отношении всех долгосрочных нематериальных и материальных активов, за исключением:

- ~~1) оценки биологических активов (НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»);~~
- ~~2) первоначального признания долгосрочных активов, полученных в финансовый лизинг (НСБУ «Договоры лизинга»);~~
- ~~3) инвестиционной недвижимости, учитываемой по модели справедливой стоимости (НСБУ «Инвестиционная недвижимость»);~~
- ~~4) гудвилла (МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»);~~
- ~~5) долгосрочных активов, предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»);~~

Изменения в определениях.

- *Долгосрочные материальные активы* – долгосрочные активы в виде основных средств, земельных участков, незавершенных долгосрочных материальных активов, инвестиций в недвижимость и минеральных ресурсов.
- *Незавершенные долгосрочные материальные активы* – долгосрочные материальные активы (за исключением земельных участков, инвестиций в недвижимость и минеральных ресурсов), приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки для использования по назначению, до передачи их в эксплуатацию.
- *Амортизируемые долгосрочные активы* – долгосрочные активы, находящиеся в эксплуатации с установленным (ограниченным) сроком использования, по которым начисляется амортизация.
- *Неамортизируемые долгосрочные активы* – долгосрочные активы с неуставленным (неограниченным) сроком использования или незавершенные.
- *Учетный объект (элемент) долгосрочных активов* – отдельный долгосрочный актив, предназначенный для обособленного использования или комплекс частей, подлежащих использованию как единое целое.
- *Инвестиционная недвижимость* – земельные участки, здания и/или их часть, находящаяся во владении (собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга) преимущественно для сдачи в лизинг и/или для прироста их стоимости, чем для:
 - использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг или для административных целей;
 - продажи в процессе осуществления обычной деятельности.
- *Недвижимая собственность, используемая владельцем*, – недвижимая собственность, находящаяся во владении собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга, предназначенная для использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг или для административных целей.
- *Справедливая стоимость* – цена продажи ~~сумма, на которую долгосрочный актив может быть добровольно обременен~~ при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

- *Основные средства* – долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством, или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках.
- *Амортизируемая стоимость* – первоначальная или скорректированная стоимость за вычетом расчетной остаточной стоимости.
- *Балансовая стоимость* – первоначальная или скорректированная стоимость учетного объекта за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Признание и первоначальная оценка.

Первоначальное признание долгосрочных активов осуществляется по учетным объектам, перечень которых субъект устанавливает самостоятельно (например, если комплексный долгосрочный актив включает несколько составных частей, субъект может учитывать этот актив как единый объект учета или каждую из составных частей долгосрочного актива, как отдельные объекты).

Объект признается как долгосрочный актив только в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) объект является идентифицируемым и контролируемым субъектом;
- 2) его свойства и особенности соответствуют определению долгосрочных нематериальных или материальных активов;
- 3) существует вероятность того, что субъект получит будущие экономические выгоды от использования объекта;
- 4) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно оценена.

Способы поступления долгосрочных активов:

- 1) покупка,
- 2) создание собственными силами,
- 3) получение в обмен на другие активы
- 4) вклад в уставный капитал,
- 5) безвозмездное получение
- 6) получение в хозяйственное ведение

Первоначальная оценка каждого объекта осуществляется по первоначальной стоимости. Состав первоначальной стоимости варьирует в зависимости от способа поступления объекта: путем приобретения, создания собственными силами, получения в обмен, в виде вклада в уставный капитал, безвозмездно, в хозяйственное ведение и т.д.

Первоначальная стоимость приобретенного объекта формируется из:

- 1) покупной стоимости, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов и сборов, за вычетом всех снижений цен и торговых дисконтов при приобретении;
- 2) любых прямо относимых затрат на доставку объекта в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для использования по назначению.

В первоначальную стоимость долгосрочных активов не включаются:

- 1) затраты для проведения банкетов, торжеств и иных подобных мероприятий по сдаче в эксплуатацию новых объектов основных средств;
- 2) затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу);

- 3) затраты на осуществление деятельности на новом месте или с новыми клиентами (в том числе и затраты на обучение персонала);
- 4) стоимость полной или частичной реорганизации, деятельности предприятия.
- 5) иные затраты, которые не связаны непосредственно с вводом основных средств в эксплуатацию и (или) подготовкой их к использованию по назначению.

Формирование первоначальной оценки:

1) Покупка.

Первоначальная оценка каждого объекта осуществляется по первоначальной стоимости и формируется из:

- покупной стоимости, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов и сборов, за вычетом всех снижений цен и торговых дисконтов при приобретении;
- любых прямо относимых затрат на доставку объекта в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для использования по назначению.

Долгосрчные активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оцениваются в национальной валюте путем пересчета иностранной валюты в порядке, установленном НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»

2) Создание собственными силами.

Первоначальная стоимость оценивается по фактической себестоимости, которая включает: стоимость проекта, стоимость потребленных материалов, затраты на персонал с соответствующими отчислениями на социальное и медицинское страхование, косвенные производственные затраты.

3) Получение в обмен на другие активы.

Подобные сделки рассматриваются как две операции: отчуждение актива, переданного в обмен, и приобретение актива, полученного в обмен.

Первоначальная стоимость оценивается по договорной стоимости переданного актива или полученного долгосрочного актива, скорректированного на любые денежные выплаты.

4) Вклад в уставный капитал.

Долгосрчные активы, полученные оцениваются, согласно действующему законодательству, по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа управления субъекта с включением, в необходимых случаях, прямо относимых затрат. Стоимость основных средств, учитываются как увеличение основных средств, нематериальных активов и капитала неоплаченного, либо незарегистрированного капитала.

5) Долгосрчные активы, полученные безвозмездно (как дарение) оцениваются согласно данным первичных сопроводительных документов с включением, в необходимых случаях, прямо относимых затрат. Если в первичных сопроводительных документах не указана стоимость полученного объекта, первоначальная стоимость определяется согласно независимой экспертизе. Одновременно отражается увеличение стоимости долгосрочных активов и обязательств (доходы будущих периодов). Во время эксплуатации, стоимость долгосрочных активов, полученных безвозмездно, переносится на текущий доход в размере, пропорциональном начисленной амортизации. Если долгосрочный актив

является неамортизируемым, то перенос стоимости осуществляется в соответствии с учетными политиками предприятия

- 6) Долгосрочные активы, полученные в хозяйственное ведение, оцениваются согласно данным первичных сопроводительных документов с включением, в необходимых случаях, прямо относимых затрат. Субъект отражает в учете увеличение долгосрочных активов и обязательств.

Первоначальная стоимость долгосрочных активов, находящихся в владении у лизингополучателя согласно договору финансового лизинга, определяется в соответствии с НСБУ «Договоры лизинга».

~~Первоначальная стоимость долгосрочных активов не изменяется после передачи объектов в использование. В случае капитализации последующих затрат, обесценения и восстановления убытка от обесценения, определяется скорректированная стоимость долгосрочных активов, которая заменяет первоначальную стоимость.~~

Первоначальная стоимость основных средств может быть заменена на:

- 1) скорректированную стоимость - в случае капитализации последующих затрат; или
- 2) переоцененную стоимость - в случае переоценки материальных активов.

Последующая оценка.

~~В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка долгосрочных активов может быть осуществлена на основании модели переоценки согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства».~~

После первоначального признания долгосрочные активы (и материальные и нематериальные) оцениваются в соответствии с моделью, основанной на первоначальной стоимости. В случае применения этой модели активы в балансе уменьшаются на суммы амортизации и убытков от обесценения.

В соответствии с учетными политиками организации возможна последующая оценка долгосрочных материальных активов на основе модели переоценки. Эта модель относится ко всем объектам класса основных средств, в состав которого входит переоцененный объект.

Классом основных средств является группа активов одной и той же природы, используемых для аналогичных целей в деятельности предприятия.

Примеры классов долгосрочных материальных: земельные участки, здания, сооружения, машины, оборудование и приборы, технические и транспортные средства, инвентарь, мебель и другие основные средства.

В соответствии с учетными политиками, организация может применять различные модели последующей оценки для различных классов материальных активов.

Например, автотранспорт может учитываться по модели, основанной на себестоимости, а здания – в соответствии с моделью переоценки.

В случае применения модели переоценки, активы оцениваются по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом суммы амортизации и убытков, от обесценения в совокупности.

Справедливая стоимость основных средств определяется на основе их рыночной стоимости, полученной по оценкам независимых экспертов или по оценкам комиссии, назначенной руководителем субъекта.

Переоценки должны проводиться регулярно, так чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на дату составления отчетности. Частота переоценки зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств.

Классы активов, для которых справедливая стоимость подвержена значительным колебаниям, переоцениваются ежегодно, а классы активов, колебания стоимости которых незначительны – один раз в 3-5 лет.

Балансовая стоимость переоцененного актива корректируется до переоцененной стоимости одним из следующих способов:

- 1) первоначальная или скорректированная стоимость переоцениваются на основании данных о рыночной стоимости пропорционально изменениям балансовой стоимости. Накопленная амортизация на дату переоценки корректируется таким образом, чтобы она была равна разнице между первоначальной и балансовой стоимостью активов, уменьшенной на накопленные убытки от обесценения;
- 2) накопленная амортизация исключается из первоначальной или скорректированной стоимости актива.

Сумма корректировки амортизации основных средств принимается в расчет при определении увеличения или уменьшения суммы переоценки.

МСФО (IAS) 16

После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения.

Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

Класс основных средств — это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале под заголовком «прирост стоимости от переоценки». Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье «прирост стоимости от переоценки», относящегося к тому же активу. Уменьшение, признанное в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки».

После переоценки объекта основных средств накопленная на дату переоценки амортизация основных средств учитывается одним из следующих способов:

- (а) Пересчитывается пропорционально изменению балансовой стоимости актива в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется при переоценке актива до стоимости замещения путем индексирования.
- (б) либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий.

Перенос прироста стоимости от переоценки на нераспределенную прибыль производится без задействования счетов прибыли или убытка.

Пример.

Предприятие имеет на балансе здание первоначальной стоимостью 1 000 000 леев. Накопленная амортизация составляет 200 000 леев. Остаточная стоимость 50 000 леев. Оставшийся срок эксплуатации составляет 20 лет.

В соответствии с учетными политиками группа «здания» учитывается по переоцененной стоимости. На 1 января 2020 года справедливая стоимость составляет 960 000 леев.

Дать проводки по переоценке здания. Рассчитать годовую сумму амортизации.

Балансовая стоимость = 1 000 000 – 200 000 = 800 000

Индекс переоценки = 960 000 / 800 000 = 1,2

			Дт	Кт	Σ
Способ №1	123	1 000 000 × 1,2 = 1 200 000	123	343	200 000
	124	200 000 × 1,2 = 240 000	343	124	40 000
		50 000 × 1,2 = 60 000			
В итоге: 960 000 - 60 000 = 900 000 : 20 лет = 45 000 : 12 =					
Способ №2	рекомендован для зданий и земли		Дт 124	123	200 000
			123	343	160 000

Разницы от переоценки долгосрочных материальных активов определяются по каждому объекту основных средств и учитываются в зависимости от эффекта (увеличения/уменьшения), производимого на стоимость учетных объектов. Не допускается компенсация уменьшения стоимости одних объектов за счет увеличения стоимости других объектов, даже в случае, если данные объекты входят в один и тот же класс.

Разница от переоценки основных средств учитываются в следующем порядке:

- 1) положительное сальдо переоценки признается в составе капитала в качестве резерва переоценки. Ежели ранее была признана уценка долгосрочного актива с отражением

уценки в составе затрат периода, то сначала признается доход, который компенсирует обесценение по данному активу, остальная сумма признается в капитале.

Пример.

По результатам переоценки, балансовая стоимость отдельного объекта основных средств была увеличена на 55 300 леев. Согласно предыдущим данным, на текущие расходы была отнесена сумма в размере 22 100 леев. $OC - 100000$

Дт 721 Кт 129 - 22 100 - ранее

Дт 129 Кт 621 - 22 100 - сейчас возврат прибыли
Дт 123 Кт 343 - 33 200 собственнику

2) уценки или уменьшение стоимости активов при переоценке, признаются в качестве текущих расходов. При наличии положительного сальдо переоценки для того же объекта, уценка производится за счет уменьшения собственного капитала.

Пример.

В результате переоценки 31.12.201X балансовая стоимость объекта основных средств снизилась на 42 800 леев. По предыдущим данным, в результате переоценки 201X-2 года, положительное сальдо переоценки в размере 15 600 леев было отражено в составе собственного капитала.

Дт 123 Кт 343 - 15 600 - ранее

Дт 343 Кт 123 - 15 600 - восстановили собств-ть

Дт 721 Кт 129 - 27 200 - уценка

Задача 1.

Компания ведет учет долгосрочных активов по балансовой ^{себестоимости} стоимости. Первоначальная стоимость здания составляет 550 000 леев. Остаточная стоимость определена в размере 50 000 леев. Накопленная амортизация равна 200 000 леев. Срок полезной эксплуатации определен в 20 лет. Метод начисления амортизации – прямолинейный. После того как по соседству были построены очистные сооружения, 1 января 2020 года компания признает убыток от обесценения на 100 000 леев.

Дать бухгалтерские записи для отражения обесценения. Начислить амортизацию за 2020 год после признания обесценения.

123 - 550.000 (50000) $Дт$ $Кт$ $Σ$
124 - 200 000 : 25 = 8 лет 721 129 100 000
20 лет : 550 - 50 = 500 : 20 лет = 25 в год

Обесценение 100.000
 $BC = 550 - 200 - 100 = 250$ $AC = 250 - 50 = 200 : 12 лет = 16 667 лет.$

Продолжение задачи 1.

В 2021 году очистные сооружения были законсервированы, так и не будучи сданными в эксплуатацию. 1 января 2022 года компания признает, что признаки обесценения больше не существуют.

Дать бухгалтерские записи для отражения прекращения признания обесценения. Начислить амортизацию за 2022 год.

	ПС	АС/2	ЧА	БС	
2019	550	25	200	350	} было до без обесценения
2020	550	25	225	325	
2021	550	25	250	300	

С	обесценения	АС/2	НА	БС
2020	550 000	16 667	216 667	233 333
-	100 000			
2021	550 000	16 667	233 334	216 666
-	100 000			
Дт 129	Кт 621	- 83 334	(только до 300 000) (+100 000 = > 300 000)	
Остаток на 129 счѣту останется до истечения срока полезной эксплуатации объекта ОС				

Задача 2.

Компания ведет учет долгосрочных активов по переоцененной стоимости. Переоцененная стоимость здания составляет 900 000 леев. Сальдо на счете переоценки составляет 300 000 леев. Остаточная стоимость определена в размере 100 000 леев. Накопленная амортизация равна 200 000 леев. Срок полезной эксплуатации определен в 20 лет. Метод начисления амортизации – прямолинейный. После того как по соседству были построены очистные сооружения, 1 января 2020 года компания признает убыток от обесценения на 400 000 леев.

Дать бухгалтерские записи для отражения обесценения. Начислить амортизацию за 2020 год после признания обесценения.

123 - 300 000	БС = 900 - 200 = 700
343 - 300 000	Амортиз. с-ть = 900 - 100 = 800 : 20 = 40 т. в год.
Ост. с-ть - 100 000	200 : 40 = 5 лет уже эксплуатировался
124 - 200 000	Дт Кт
20 лет	343 (123) 129
	729 129
	300
	100
	→

Продолжение задачи 2. Новая БС = 900 - 400 - 200 = 300 АС = 300 - 100 = 200 : 15 лет
В 2021 году очистные сооружения были законсервированы, так и не будучи сданными в эксплуатацию. 1 января 2022 года компания признает, что признаки частично восстановлены и его справедливая стоимость составляет 450 000 леев.

Дать бухгалтерские записи для отражения частичного прекращения признания обесценения. Начислить амортизацию за 2022 год.

2019	900 000	40 000	200 000	700 000
2020	900 000 - 400 000	13 333	213 333	286 667
2021	900 000 - 400 000	13 333	226 666	273 334
	450 000 - 273 334 =	176 666		
Дт	Кт	Σ		
129	621	100 000		
129	343	76 666		

При выбытии переоцененного объекта положительное сальдо переоценки списывается напрямую на счет нераспределенной прибыли (минуя счета текущих доходов или

расходов). Никакая часть сальдо переоценки не может быть распределена прямо или косвенно (например, для выплаты дивидендов, на увеличение уставного капитала, создание резервов, покрытие убытков прошлых лет).

В случае частичного прекращения признания ранее переоцененных земельных участков, зданий и сооружений, часть переоценки, относящаяся к выбывающему имуществу пропорционально балансовой стоимости, переносится на счет нераспределенной прибыли.

В отступление от требований пункта 18¹, предприятие может переоценивать полностью амортизированные объекты отдельно от группы, в которую они входят, устанавливая для них новую стоимость и новый срок эксплуатации.

Пример.

Предприятие владеет оборудованием, которое полностью амортизировано, но которое используется в процессе производства продукции. Первоначальная стоимость оборудования составляет 215 600 лей и совпадает с накопленной амортизацией. В соответствии с решением руководства предприятия стоимость и сроки полезного использования оборудования были пересмотрены независимым оценщиком. Переоценённая стоимость оборудования составила 65 800 леев, а срок службы оценивается в размере 3-х лет.

КТ	Км	£
124	123	215 600
123	343	65 800 : 3 года = 1812 мес = 1827 мес
811 (821)	124	1827 ежемесячно

Амортизация.

Изменения в порядок начисления амортизации отсутствуют.

Амортизация начисляется ежемесячно по каждому амортизируемому объекту, исходя из амортизируемой стоимости объекта и срока его использования. Амортизируемая стоимость корректируется на величину убытка от обесценения, признанного или восстановленного согласно НСБУ «Обесценение активов».

Основные положения амортизации долгосрочных активов:

- 1) Амортизация начисляется по амортизируемым объектам, т.е. объектам, имеющим ограниченный срок использования.
- 2) Срок использования и остаточная стоимость каждого объекта определяется субъектом самостоятельно.
- 3) Субъект самостоятельно выбирает методы начисления амортизации и указывает их в своих учетных политиках.
- 4) Избранные методы должны отражать модель (схему) получения субъектом экономических выгод от использования долгосрочных активов.
- 5) В случае существенного изменения модели получения будущих экономических выгод от использования объекта, применяемый метод начисления амортизации должен быть изменен.
- 6) Амортизация, начисленная по объекту за отчетный период, отражается в учете как увеличение затрат и/или текущих расходов.

При начислении амортизации долгосрочного актива могут быть использованы следующие методы:

- 1) линейный метод,
- 2) метод единиц производства,
- 3) метод уменьшаемого остатка (норма амортизации может быть увеличена не более чем в два раза по сравнению с нормой, предусмотренной линейным методом).

Прекращение признания.

Признание долгосрочного актива прекращается при его выбытии в случае:

- 1) ликвидации по причине физического и/или морального износа,
- 2) разрушения вследствие стихийного бедствия;
- 3) продажи,
- 4) передачи на основании договора финансового лизинга,
- 5) обмена,
- 6) дарения
- 7) возврата собственникам имущества, полученного в хозяйственное ведение,
- 8) регистрации недостач, выявленных при проведении инвентаризации,
- 9) перевода долгосрочного актива в другие категории активов,
- 10) другого вида выбытия.

В случае выбытия долгосрочного актива субъект отражает в учете списание амортизации соответствующего объекта и убытков от обесценения, ~~учтенных на отдельном счете,~~ одновременно с уменьшением стоимости объекта.

При ликвидации или отчуждении долгосрочных активов до истечения срока использования, недоамортизированная стоимость списывается на 721 счет. На этом же счете отражаются затраты, связанные с выбытием долгосрочного актива.

Чистые поступления денежных средств или стоимость другой формы компенсации, которые подлежат получению от отчуждения долгосрочного актива, отражаются на 621 счете.

Результат (прибыль или убыток) от прекращения признания долгосрочных активов определяется как разница между доходами и расходами от выбытия соответствующих объектов.

Особенности учета долгосрочных материальных активов

Бухгалтерский учет долгосрочных активов.

Для учета долгосрочных материальных активов предназначена группа 12 счетов бухгалтерского учета.

121	Незавершенные долгосрочные материальные активы
122	Земельные участки
123	Основные средства
124	Амортизация основных средств
125	Минеральные ресурсы
126	Амортизация и обесценение минеральных ресурсов
127	Обесценение незавершенных долгосрочных материальных активов

128	Обесценение земельных участков
129	Обесценение основных средств

Долгосрочные материальные активы включают:

- ~~1) основные средства — здания, специальные сооружения, машины и оборудование, передаточные устройства, транспортные средства, инструменты, инвентарь, капитальные затраты по амелиорации земельных участков, прочие основные средства (капитальные инвестиции в основные средства, полученные в операционный лизинг, библиотечные фонды и т.д.), основные средства, полученные в финансовый лизинг;~~
- ~~2) земельные участки — незастроенные земельные участки, застроенные земельные участки, земельные участки с полезными ископаемыми;~~
- ~~3) незавершенные долгосрочные материальные активы — незавершенное строительство, оборудование подлежащее установке, оборудование и другие объекты до ввода в эксплуатацию, последующие капитальные вложения;~~
- ~~4) минеральные ресурсы.~~

Долгосрочные материальные активы включают:

- 1) незавершенные долгосрочные материальные активы — незавершенное строительство, оборудование подлежащее установке, оборудование и другие объекты до ввода в эксплуатацию, иные объекты, соответствующие определению основных средств, до момента передачи их в эксплуатацию, последующие затраты, связанные с объектами основных средств;
- 2) земельные участки — незастроенные земельные участки, застроенные земельные участки, земельные участки с полезными ископаемыми, находящимися на стадии разработки и подготовки к использованию и/или переданные в эксплуатацию, а также права на использование земельных участков;
- 3) основные средства — здания, а также права на их использование, специальные сооружения, машины и оборудование, передаточные устройства, транспортные средства, инвентарь, мебель, прочие основные средства (капитальные инвестиции в основные средства, полученные в операционный лизинг, библиотечные фонды и т.д.);
- 151 ст. 4) инвестиции в недвижимость — недвижимость, находящаяся в стадии строительства и/или эксплуатации, предназначенная для передачи в операционный лизинг, либо удерживаемая с целью прироста стоимости;
- 5) минеральные ресурсы - минеральные ресурсы в стадии подготовки к эксплуатации и/или переданные в эксплуатацию.

Основные средства – долгосрочные материальные активы, переданные в эксплуатацию, стоимость единицы которых превышает стоимостный предел, предусмотренный налоговым законодательством, или порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках.

Т.о. определен законодательный акт, устанавливающий ценовой предел для ОС (это – НК), а также в учетных политиках возможно прописать самостоятельно порог существенности для операции признания основных средств в финансовом учете.

В случае, когда субъект принимает решение об отчуждении долгосрочного материального актива (продажа, передача в качестве вноса в уставный капитал других организаций и др.)

без предварительной подготовки, он продолжает признавать данный объект в качестве основного средства до момента выбытия актива.

Выбывающее основное средство может быть перемещено в состав запасов только в случае, если необходима подготовка объекта к выбытию (переоборудование, перестройка и др.). Передача осуществляется по балансовой стоимости объекта на дату окончания работ по подготовке его к продаже.

В случае перевода объекта из состава запасов в категорию долгосрочных материальных активов, первоначальная стоимость объекта долгосрочного актива равняется балансовой стоимости соответствующих запасов, определенных в соответствии с НСБУ «Запасы», с включением, при необходимости, прямо относимых затрат.

Особенности учета земельных участков и основных средств.

Земельные участки и здания учитываются по отдельности, даже если приобретены по единой цене. В таком случае первоначальная стоимость распределяется между приобретенными объектами пропорционально справедливой стоимости каждого отдельного объекта.

Пример.

Фирма приобрела здание и земельный участок, размером 20 соток, на котором это здание установлено, за 8 000 000 леев. Если бы эти объекты приобретались отдельно, то за здание пришлось бы уплатить 3 500 000 леев, а за участок земли 5 000 000 леев.

Определить стоимость (здания и участка земли) ^{исл.} ~~Дано бухгалтерские~~
~~зачисл~~ $3500 : (3500 + 5000) * 8000 = 3294,118$

нова

До начала или в процессе строительства или благоустройства (реконструкции, модернизации, дополнительного оснащения и т.д.) долгосрочного материального актива могут осуществляться определенные побочные операции, которые не являются необходимой частью соответствующего процесса. Полученные доходы и понесенные при выполнении этих операций расходы не принимаются во внимание при определении стоимости актива и отражаются в отчете о прибыли и убытках того отчетного периода, когда они возникли.

Пример.

Субъект приобрел земельный участок, предназначенный для строительства здания, которое начнется через 4 месяца. Субъект решает, что данный участок будет использоваться как парковочная площадка, пока не начнется строительство здания. Расходы по устройству и функционированию парковки составили 8 400 леев, а полученные от клиентов доходы – 12 000 леев.

На основании приведенных в примере данных, субъект учитывает увеличение текущих расходов в сумме 8 400 леев и одновременное увеличение текущих обязательств и/или уменьшение использованных активов. В то же время, субъект отражает в учете

одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов в сумме 12 000 леев. Соответственно, эти доходы и расходы не влияют на стоимость земельного участка или здания, которое будет построено.

Последующие затраты.

Виды последующих затрат:

- 1) затраты на содержание, техническое обслуживание и ремонт долгосрочных материальных активов осуществляются с целью их поддержания в функциональном состоянии. Такие затраты, от которых не ожидается дополнительных экономических выгод, отражаются в учете как текущие затраты/расходы.

~~Когда указанные затраты являются значительными по сравнению с порогом существенности, установленным субъектом, они могут быть отнесены на текущие расходы будущих периодов с последующим включением в состав текущих затрат и/или расходов согласно порядку, установленному учетными политиками субъекта.~~

- 2) ремонт или благоустройство долгосрочного материального актива с целью улучшения его первоначальных характеристик и, соответственно, увеличения экономических выгод, ожидаемых от использования объекта. Подобные последующие затраты капитализируются путем их добавления к балансовой стоимости соответствующего объекта.

Индикаторы увеличения экономических выгод:

- продление срока использования объекта,
 - рост производственной мощности, площади или других характеристик объекта,
 - улучшение качества производимой продукции (оказываемых услуг),
 - продление интервалов между заменами составных частей объекта в пределах срока его использования,
 - снижение первоначально предусмотренных эксплуатационных затрат.
- 3) Последующие затраты, которые способствуют увеличению ожидаемых экономических выгод от использования неамортизируемых долгосрочных материальных активов, отражаются как отдельные учетные объекты.

В эту группу объектов включаются затраты:

- по амелиорации, осушению, обводнению земельных участков,
 - внутренние дороги и подъездные пути, асфальтированные тротуары,
 - стоимость укрепления берегов естественных водных бассейнов
 - и т.д.
- 4) Последующие затраты, которые способствуют увеличению ожидаемых экономических выгод от использования долгосрочных материальных активов, которые не отражены в балансе субъекта, отражаются как отдельные учетные объекты.

Эта группа объектов включает последующие затраты, осуществленные за свой счет лизингополучателем (арендатором) с согласия лизингодателя (арендодателя) в отношении объектов, полученных в операционный лизинг.

Компоненты основных средств, которые требуют замены через равные промежутки времени, могут признаваться отдельными основными средствами, если они отвечают определению основных средств. Новые компоненты оцениваются по справедливой стоимости и отображаются в учете как увеличение основных средств и уменьшение незавершенных материальных активов. Замененные компоненты оцениваются по справедливой стоимости и учитываются как увеличение запасов и уменьшение основных средств.

Componentele obiectelor de mijloace fixe care necesită înlocuire la intervale regulate de timp se recunosc ca imobilizări corporale în curs de execuție, dacă corespund definiției acestora. Valoarea componentelor noi utilizate se contabilizează ca majorare a mijloacelor fixe și diminuare a imobilizărilor corporale în curs de execuție. Componentele înlocuite se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a mijloacelor fixe.

Материалы и прочие активы, полученные в результате последующих затрат оцениваются по справедливой стоимости и учитываются как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, расходов и / или увеличение текущих доходов.

Materialele și alte bunuri obținute în urma efectuării costurilor ulterioare se evaluează la valoarea justă și se contabilizează ca majorare a stocurilor și diminuare a 16 imobilizărilor corporale, costurilor activităților de bază/auxiliare, cheltuielilor anticipate și/sau majorare a veniturilor curente.

Выбытие долгосрочных материальных активов.

Фактические затраты, связанные с выбытием долгосрочных активов (затраты на демонтаж и выведение из эксплуатации объекта, восстановление участка и т.д.) согласно учетным политикам субъекта относятся на текущие расходы или списываются за счет ранее созданного оценочного резерва.

Расходы, связанные с выбытием объекта, учитываются в том периоде, в котором они были понесены. Если не совпадают периоды, в которые были понесены расходы и признаны доходы от отчуждения объекта, существенные расходы по выбытию могут быть отражены в составе расходов будущих периодов. Такие расходы относятся на текущие расходы в период, когда имело место признание дохода от отчуждения объекта.

Создание оценочного резерва для покрытия существенных расходов, ожидаемых при выбытии долгосрочного материального актива, отражается в учете в соответствии с НСБУ «Собственный капитал и обязательства» и учетными политиками субъекта.

Задача 3.

Фирма взяла в аренду на 10 лет участок земли для использования в качестве стоянки для автомобилей. Условия аренды предусматривали снятие асфальтового покрытия и демонтаж навесов в конце срока аренды. Эти затраты составили 15 000 леев. Остаточная стоимость навесов составляет 20 000 леев. Демонтированные навесы были проданы за 40 000 леев.

а) Дать бухгалтерские записи для описанных операций.

б) Каковы будут проводки, если в начале эксплуатации был создан резерв на покрытие затрат по выбытию стоянки в размере 8 000 леев?

	Дт	Кт	Σ
а) Затраты на демонтаж	721	533(531)521	15000
	721	123	20.000
	234	621	40000
б) списание резерва	538	531, 533, 521	8000
	721	5 - - -	7000
	721 234	123 621	20000
			40000

Пригодные активы (металлолом, запчасти, строительные материалы и т.д.), полученные при ликвидации объекта долгосрочных материальных активов, оцениваются по справедливой стоимости ~~чистой—стоимости—реализации~~ и отражаются как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов в пределах остаточной стоимости объекта. Если справедливая стоимость ~~чистая—стоимость—реализации~~ фактически поступивших пригодных материалов превышает остаточную стоимость, то разница относится на текущие доходы. Если стоимость оприходованных пригодных активов меньше остаточной стоимости, разница отражается как текущие расходы.

Задача 4.

Фирма списывает в связи с полным износом здание. Балансовая стоимость здания составляет 250 000 леев. Начислена амортизация в размере 235 000 леев. В результате ликвидации здания оприходованы строительные материалы, справедливая стоимость которых составляет 50 000 леев.

- Дать бухгалтерские записи для данной операции
- Как изменятся бухгалтерские записи, если справедливая стоимость стройматериалов составляет 12 000 леев?

Дт. 211	Кт. 123	50 000
Дт. 123	Кт. 621	35 000 (50 - (250 - 235))
1) Дт. 124	Кт. 123	235 000
2) 211	123	12 000
721	123	*3 000

Амортизация.

Амортизация основных средств начисляется по каждому учетному объекту согласно общим правилам амортизации долгосрочных активов.

Предполагаемый срок использования объекта основных средств определяется субъектом, принимая во внимание:

- порядок использования объекта,
- его реальное состояние и предполагаемый физический износ, который зависит от условий эксплуатации,
- моральное устаревание объекта,
- юридические ограничения относительно возможности использования объекта, такие как срок договора лизинга
- и т.д.

Не начисляется амортизация:

- библиотечных фондов,
- фильмофондов,
- музейных и художественных объектов,
- зданий и сооружений, являющихся памятниками архитектуры и искусства,
- полностью амортизированных объектов, которые продолжают функционировать.

Начисление амортизации основных средств не прерывается для объектов, находящихся в ремонте, в резерве, на консервации или не используемых по иным мотивам.

Инвестиционная недвижимость.

Для учета инвестиционной недвижимости предназначена группа 15 счетов бухгалтерского учета.

151	Инвестиционная недвижимость
152	Амортизация и обесценение инвестиционной недвижимости

Инвестиционная недвижимость включает

- 1) земельные участки и здания, удерживаемые в целях прироста стоимости;
- 2) земельные участки и здания, предназначенные для использования в будущем в неопределенных целях;
- 3) земельные участки и здания, переданные в операционный лизинг на основании одного или нескольких договоров операционного лизинга;
- 4) земельные участки и здания, предназначенные для передачи в будущем в операционный лизинг на основании одного или нескольких договоров;
- 5) недвижимость в стадии строительства или благоустройства с целью использования в будущем в качестве инвестиционной недвижимости;
- 6) другие объекты недвижимости, которые подпадают под определение инвестиций в недвижимость.

В состав инвестиций в недвижимость не включаются:

- 1) объекты недвижимости, предназначенные для реализации в ходе обычной деятельности предприятия или находящиеся в процессе предпродажной реконструкции или благоустройства. Например, недвижимость, приобретенная исключительно для того, чтобы быть проданной в ближайшее время, которая является, с точки зрения бухгалтерского учета запасами;
- 2) объекты недвижимости, используемые владельцем, в том числе имущество, предназначенное для использования в будущем в качестве материальных активов;
- 3) объекты недвижимости, используемые работниками;
- 4) объекты недвижимости, которые предназначены в будущем для передачи другим лицам в рамках договоров финансового лизинга.

Для объектов инвестиционной недвижимости применяются общие правила признания, первоначальной и последующей оценки, амортизации, определения результатов выбытия, предусмотренных настоящим стандартом.

Убытки от обесценения инвестиций в недвижимость учитываются в соответствии с НСБУ „Обесценение активов”.

В случае, когда недвижимая собственность состоит из двух частей – одна, предназначена для передачи в операционный лизинг или для прироста её стоимости, а другая для производства ценностей, оказания услуг или для административных целей, классификация осуществляется следующим образом:

- 1) если каждая из этих частей может быть продана или передана в финансовый лизинг, субъект учитывает каждую составную часть отдельно – как инвестиционную недвижимость и как недвижимую собственность, используемую владельцем;

- 2) если каждая из этих частей не может быть продана по отдельности, тогда недвижимая собственность считается инвестиционной недвижимостью в том случае, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг, либо для административных целей.

Порог существенности для разграничения инвестиционной недвижимости от недвижимой собственности, используемой владельцем, устанавливается в учетных политиках субъекта.

Пример.

Субъект владеет зданием площадью 1000 м², из которой часть передана в операционный лизинг, а другая часть используется владельцем в качестве офиса. Части здания не могут быть проданы по отдельности. В учетных политиках субъекта порог существенности используемой владельцем площади в общей площади установлен в размере 20%. Первоначальная стоимость здания составляет 1 200 000 леев, остаточная стоимость незначительна, срок полезной эксплуатации установлен в 20 лет. Метод начисления амортизации прямолинейный.

Дать бухгалтерские записи. Рассмотреть варианты:

- а) владелец использует 300 м² - всё здание как ОС
б) владелец использует 100 м² - всё здание инв. нерв.

а) Дт 713 Кт 124 - 18000
Дт 711 (811) Кт 124 - 42000

б) Дт 713 Кт 152 - 6000
Дт 711 (811) Кт 152 - 54000

Если субъект - владелец недвижимой собственности переданной в операционный лизинг оказывает лизингополучателям дополнительные услуги, он рассматривает недвижимую собственность как инвестиционную недвижимость, если стоимость этих услуг не превышает порог существенности, установленный субъектом.

Пример.

Субъект владеет зданием с офисными помещениями, которое передано в операционный лизинг. Ежегодная стоимость договора лизинга составляет 100 000 леев. Лизингодатель обязуется оказывать лизингополучателю услуги по охране и обслуживанию здания в период действия договора, которые составляют 10 000 леев в год. Порог существенности, установленный в учетных политиках субъекта, составляет 15% от общей стоимости договора.

Перевод недвижимой собственности в/из категорию инвестиционной недвижимости осуществляется в случае:

- 1) прекращения использования владельцем долгосрочных материальных активов и дальнейшее владение ими с целью прироста стоимости или передачи в операционный лизинг, что приводит к переводу долгосрочных материальных активов в категорию инвестиционной недвижимости;

- 2) передачи в операционный лизинг недвижимой собственности предназначенной для продажи, что приводит к переводу ее из категории запасов в инвестиционную недвижимость;
- 3) начала использования владельцем инвестиционной недвижимости (в коммерческих, административных, производственных целях и т.д.), что приводит к ее переводу из категории инвестиционной недвижимости в категорию долгосрочных материальных активов;
- 4) начала процесса подготовки (благоустройства, реконструкции и т.д.) инвестиционной недвижимости для продажи, что приводит к переводу ее из категории инвестиционной недвижимости в категорию запасов;
- 5) других изменений назначения недвижимой собственности.

В случае, когда недвижимая собственность, используемая владельцем, переведена в категорию инвестиционной недвижимости, тогда первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости равна балансовой стоимости переданного долгосрочного материального актива, а накопленные амортизация и убытки от обесценения долгосрочного материального актива списываются. В этом случае субъект учитывает:

- 1) увеличение инвестиционной недвижимости и уменьшение долгосрочных материальных активов;
- 2) накопленную амортизацию, относящуюся к переведенной недвижимой собственности – как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов.
- 3) накопленные убытки от обесценения, относящиеся к переведенной недвижимой собственности – как одновременное уменьшение убытков от обесценения и долгосрочных материальных активов.

Пример.

Субъект 01.03.201X года передал в операционный лизинг здание, используемое до этой даты в административных целях, стоимость которой составила 900 000 леев, а сумма накопленной амортизации – 400 000 леев.

Дт 124 Кт 123 - 400 000

Дт 151 Кт 123 - 500.000

При переводе инвестиционной недвижимости в категорию долгосрочных материальных активов, первоначальной стоимостью долгосрочных материальных активов считается балансовая стоимость переведённой инвестиционной недвижимости. При этом субъект списывает накопленную амортизацию и убытки от обесценения переведенной инвестиционной недвижимости.

Если субъект, начинает процесс реконструкции существующей инвестиции в недвижимость, чтобы использовать в будущем в качестве инвестиционной собственности, то недвижимость остается составе инвестиционной недвижимости. Имущество не реклассифицируется в состав основных средств.

В соответствии с учетными политиками, перевод объектов недвижимости из/в категорию инвестиций в недвижимость может быть произведен по первоначальной стоимости или другой стоимости, которая ее заменяет. В этом случае амортизация/убытки от обесценения объектов недвижимости учитываются, соответственно, как уменьшение

амортизации/убытков от обесценения объекта, который реклассифицируется и увеличение амортизации/убытка от обесценения той категории недвижимости, в состав которой объект был передан.

Основные правила проведения и отражения операций реклассификации в 2019 году

Главное правило, относительно проведения операций реклассификации сформулировано в параграфе 34 НСБУ ИН:

«Перевод недвижимой собственности в/из категорию инвестиционной недвижимости осуществляется по балансовой стоимости переводимого объекта».

Однако, НСБУ не рассматривают целый ряд вопросов реклассификации, связанных с переводом инвестиционной недвижимости, оцениваемой в соответствии с учетными политиками по справедливой стоимости, из/в категории долгосрочных материальных активов и товара.

Если возникает подобная ситуация, следует руководствоваться положениями параграфа 8 НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события», который гласит:

«Если система нормативного регулирования не устанавливает методы ведения бухгалтерского учета по конкретному аспекту (проблеме) субъект вправе разработать соответствующий метод. В этом случае применяются в следующей последовательности положения:

- 1) Концептуальных основ финансовых отчетов;
- 2) Национальных стандартов бухгалтерского учета и МСФО (IFRS), в которых регулируются схожие аспекты;
- 3) других нормативных актов, относящихся к соответствующему или схожему аспекту».

Концептуальные основы финансовых отчетов не приняты пока в Молдове, НСБУ не прописывают методику реклассификации для указанных выше ситуаций, следовательно, следует применять положения Международных стандартов финансовой отчетности, а в частности МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость».

Теперь рассмотрим последовательно наиболее часто встречающиеся ситуации реклассификации, связанные с инвестиционной недвижимостью.

Ситуация 1.

Долгосрочный материальный актив, учитываемый по балансовой стоимости, реклассифицируется в инвестиционную недвижимость, учитываемую по себестоимости.

Руководствоваться следует главным правилом, сформулированным в параграфе 34 НСБУ ИН.

Пример.

В связи с завершением строительства нового офиса и переездом в него всех административных служб предприятия, помещения старого офиса решено сдавать в операционный лизинг. Учет долгосрочных материальных активов ведется по балансовой стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на себестоимости.

На дату перевода здание учитывается в составе основных средств предприятия и для него определены следующие показатели:

Первоначальная стоимость здания	-	850 000 леев
Накопленная амортизация	-	440 000 леев
Накопленные убытки от обесценения	-	75 000 леев

①т	кт	Σ
124	123	440000
123	123	75000
151	123	335000 (850 - 440 - 75)

Балансовая стоимость объекта в составе инвестиционной недвижимости после реклассификации будет определена в размере 335 000 леев. Т.к. инвестиционная недвижимость в данном примере учитывается по себестоимости, то на данное здание будет начисляться амортизация.

Ситуация 2.

Долгосрочный материальный актив, учитываемый по переоцененной стоимости, реклассифицируется в инвестиционную недвижимость, учитываемую по себестоимости.

Данная ситуация прямо не прописана в НСБУ ИН и руководствоваться следует параграфом 59 МСФО (IAS) 40:

«Если предприятие использует модель учета по фактическим затратам, то перевод объектов между категориями инвестиционного имущества, недвижимости, занимаемой владельцем и запасов не приводит к изменению балансовой стоимости переводимых объектов, а также стоимости этих объектов для целей оценки и раскрытия информации».

Иными словами, балансовая стоимость инвестиционного имущества будет рассчитана исходя из переоцененной стоимости долгосрочного материального актива, путем списания накопленного износа и накопленных убытков от обесценения.

Пример.

В связи с завершением строительства нового офиса и переездом в него всех административных служб предприятия, помещения старого офиса решено сдавать в операционный лизинг. Учет долгосрочных материальных активов ведется по переоцененной стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на себестоимости.

На дату перевода здание учитывается в составе основных средств предприятия и для него определены следующие показатели:

Переоцененная стоимость здания	-	1 045 000 леев
Накопленная амортизация	-	520 000 леев
Накопленные убытки от обесценения	-	75 000 леев
Сальдо переоценки	-	120 000 леев

①т	124	Км	123	-	520
①т	123	кт	123		75
①т	151	кт	123		450 (1045 - 520 - 75)

Первоначальная стоимость здания в составе инвестиционной недвижимости после реклассификации равна 450 000 леев. В дальнейшем будет начисляться амортизация объекта инвестиционной недвижимости.

Оставшееся сальдо переоценки в размере 120 000 леев согласно литере (ii) пункта (b) параграфа 62 МСФО (IAS) 40 остается в составе капитала (т.е. на счете бухгалтерского учета 343) до момента выбытия объекта инвестиционного имущества. В момент выбытия актива сальдо в размере 120 000 леев переносится на счет нераспределенной прибыли (т.е. на счет бухгалтерского учета 332) без отражения в отчете о прибыли и убытках.

Ситуация 3.

Долгосрчный материальный актив, учитываемый по балансовой стоимости, реклассифицируется в инвестиционную недвижимость, учитываемую по справедливой стоимости.

Переоценка от 151 км 621

Данная ситуация не прописана в НСБУ ИН и руководствоваться следует параграфом 61 МСФО (IAS) 40:

«Если недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, то предприятие должно применять положения МСФО (IAS) 16 до даты изменения предназначения объекта. Предприятие должно учитывать возникающую на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости по МСФО (IAS) 16 и ее справедливой стоимостью так же, как переоценку в соответствии с МСФО (IAS) 16»

Иными словами, первоначально следует произвести переоценку недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, а после этого проводки по реклассификации.

Вопрос на самом деле достаточно тонкий и чувствительный для предприятий, учитывающих инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости. Ведь в соответствии и НСБУ ИН все колебания справедливой стоимости инвестиционной недвижимости должны отражаться непосредственно в составе текущих доходов и расходов периода на 621 и 721 счетах бухгалтерского учета. Естественно, что после реформации баланса за текущий год, результаты увеличения или уменьшения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости будут отражены в составе нераспределенной прибыли предприятия, т.е. будут влиять на размеры прибыли, доступной для распределения между собственниками за текущий год.

Однако подход, требуемый МСФО, заставляет отражать превышение справедливой стоимости недвижимого имущества над балансовой в составе «Прочих элементов собственного капитала» (счет 343). Т.о. данное превышение будет отражено в составе нераспределенной прибыли, а, следовательно, и доступно для распределения между собственниками только после выбытия объекта недвижимости.

Пример.

В связи с завершением строительства нового офиса и переездом в него всех административных служб предприятия, помещения старого офиса решено сдавать в

операционный лизинг. Учет долгосрочных материальных активов ведется по балансовой стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на справедливой стоимости.

На дату перевода здание учитывается в составе основных средств предприятия и для него определены следующие показатели:

Первоначальная стоимость здания	-	850 000 леев
Накопленная амортизация	-	440 000 леев
Справедливая стоимость здания	-	1 045 000 леев

Для группы здания МСФО (IAS) 16 рекомендует производить переоценку в соответствии с пунктом (b) параграфа 35:

«Накопленная на дату переоценки амортизация основных вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива».

$$\begin{array}{lcl} \text{Дт } 124 & \text{Кт } 123 & - 440 \\ \text{Дт } 123 & \text{Кт } 343 & - 635 \quad (1045 - (850 - 440)) \\ \text{Дт } 151 & \text{Кт } 123 & - 1045 \end{array} \quad \text{Б.С.}$$

Оставшееся сальдо переоценки в размере 635 000 леев будет оставаться на 343 счете вплоть до момента выбытия здания (аналогично всем аспектам, изложенным при описании ситуации № 2).

Ситуация 4.

Долгосрочный материальный актив, учитываемый по переоцененной стоимости реклассифицируется в инвестиционную недвижимость, учитываемую по справедливой стоимости.

Как и в предыдущем разделе (ситуация №3) ситуация не прописана в НСБУ ИН и руководствоваться следует параграфом 61 МСФО (IAS) 40.

Однако не возникает необходимости производить переоценку объекта недвижимости, учитываемого в составе долгосрочных материальных активов, в связи с тем, что он уже переоценен в соответствии с требованиями параграфа 31 МСФО (IAS) 16:

«После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода».

Иными словами, учет долгосрочных материальных активов по переоцененной стоимости предполагает, что балансовая стоимость актива не существенно отличается от его

справедливой стоимости. И по этой же справедливой стоимости объект включается в состав инвестиционной недвижимости.

Несмотря на существенные отличия методологии учета инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости от метода учета по себестоимости, рассматриваемая сейчас операция реклассификации арифметически полностью повторяет ситуацию №2, когда переоцененный объект долгосрочных материальных активов реклассифицировался в инвестиционную недвижимость, учитываемую по себестоимости.

Пример.

В связи с завершением строительства нового офиса и переездом в него всех административных служб предприятия, помещения старого офиса решено сдавать в операционный лизинг. Учет долгосрочных материальных активов ведется по переоцененной стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на справедливой стоимости.

На дату перевода здание учитывается в составе основных средств предприятия и для него определены следующие показатели:

Первоначальная стоимость здания	-	1 045 000 леев
Накопленная амортизация	-	520 000 леев
Накопленные убытки от обесценения	-	75 000 леев
Сальдо переоценки	-	120 000 леев

DT 424 KT 123 - 520
DT 128 KT 128 - 75
DT 151 Km 123 - 450 (1045 - 520 - 75)

В дальнейшем амортизация объекта инвестиционной недвижимости начисляться не будет в соответствии с положениями НСБУ ИН.

Оставшееся сальдо переоценки в размере 120 000 леев будет оставаться на 343 счете вплоть до момента выбытия здания (аналогично всем аспектам, изложенным при описании ситуаций №2 и №3).

Ситуация 5.

Инвестиционная недвижимость, учитываемая по себестоимости, реклассифицируется в долгосрочный материальный актив, учитываемый по балансовой стоимости.

151 - ба → 123 де /с

Руководствоваться следует параграфом 37 НСБУ ИН, который гласит, что при переводе инвестиционной недвижимости в категорию долгосрочных материальных активов или запасов, первоначальной стоимостью долгосрочных материальных активов или запасов считается балансовая стоимость переведённой инвестиционной недвижимости.

«При применении метода оценки по себестоимости для оценки инвестиционной недвижимости, субъект списывает накопленную амортизацию и убытки от обесценения переведенной инвестиционной недвижимости. С момента перевода, недвижимая

собственность будет учитываться в соответствии с НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы» или НСБУ «Запасы»».

Пример.

Предприятие решает открыть собственный магазин в здании, которое ранее сдавалось в операционный лизинг и учитывалось в составе инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на себестоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект занимаемый собственником и отражения здания в составе долгосрочных материальных активов. Учет долгосрочных материальных активов ведется по балансовой стоимости в соответствии с НСБУ ДНММА.

На дату перевода здание учитывается в составе инвестиционной недвижимости и для него определены следующие показатели:

Первоначальная стоимость	-	850 000 леев
Накопленная амортизация	-	440 000 леев
Накопленные убытки от обесценения	-	75 000 леев

Дт	Кт	Σ
152.1	151	440
152.2	151	75
123	151	335

Данная стоимость 335 000 леев будет считаться первоначальной стоимостью здания. Весь дальнейший учет будет осуществляться в соответствии с НСБУ ДНММА.

Ситуация 6.

Инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости, реклассифицируется в долгосрочный материальный актив, учитываемый по балансовой стоимости.

Данная ситуация не нашла своего отражения в НСБУ ИН, поэтому следует руководствоваться параграфом 60 МСФО (IAS) 40:

«При переводе объекта из инвестиционного имущества, отражаемого по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, или запасов, в качестве предполагаемых фактических затрат на данный объект для последующего учета в соответствии с МСФО (IAS) 16 или МСФО (IAS) 2, должна выступать его справедливая стоимость на дату изменения его предназначения».

Иными словами, та справедливая стоимость, которая отражена в учете предприятия на дату реклассификации, будет в дальнейшем считаться первоначальной стоимостью объекта долгосрочных материальных активов.

Пример.

Предприятие решает открыть собственный магазин в здании, которое ранее сдавалось в операционный лизинг и учитывалось в составе инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на справедливой стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект занимаемый собственником и отражения здания в составе долгосрочных материальных активов. Учет долгосрочных материальных активов ведется по балансовой стоимости в соответствии с НСБУ ДНММА.

На дату перевода здание учитывается в составе инвестиционной недвижимости и для него определены следующие показатели:

Справедливая стоимость - 1 045 000 леев

Данная стоимость 1 045 000 леев будет считаться первоначальной стоимостью долгосрочного материального актива «Здание». Весь дальнейший учет будет осуществляться в соответствии с НСБУ ДНММА.

Ситуация 7.

Инвестиционная недвижимость, учитываемая по себестоимости, реклассифицируется в долгосрочный материальный актив, учитываемый по переоцененной стоимости.

В данной ситуации при отражении перевода инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой собственником, следует последовательно применять положения параграфа 37 НСБУ ИН, цитата из которого приведена при описании ситуации № 5, и параграфа 39 МСФО (IAS) 16:

«Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале под заголовком «прирост стоимости от переоценки»».

151 с/ст → 123 ОС пер.

Пример.

Предприятие решает открыть собственный магазин в здании, которое ранее сдавалось в операционный лизинг и учитывалось в составе инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на себестоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект занимаемый собственником и отражения здания в составе долгосрочных материальных активов. Учет долгосрочных материальных активов ведется по переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16.

На дату перевода здание учитывается в составе инвестиционной недвижимости и для него определены следующие показатели:

Первоначальная стоимость - 850 000 леев
 Накопленная амортизация - 440 000 леев
 Накопленные убытки от обесценения - 75 000 леев
 Справедливая стоимость - 1 045 000 леев

<i>Dr</i>	<i>Kr</i>	<i>Σ</i>
152.1	151	440
152.2	151	75
153	151	335
123	343	710
		- <i>перенесено</i> <i>(1045 - 335)</i>

Таким образом, здание будет учтено в составе долгосрочных материальных активов по переоцененной стоимости, основанной на справедливой стоимости в размере 1 045 000 леев. Дальнейший учет здания будет осуществляться в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Ситуация 8.

Инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости, реклассифицируется в долгосрочный материальный актив, учитываемый по переоцененной стоимости.

151 справ → 123 пер

Данная ситуация не нашла своего отражения в НСБУ ИН, поэтому, как и в ситуации № 6 следует руководствоваться параграфом 60 МСФО (IAS) 40.

Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, которая отражена в учете предприятия на дату реклассификации, будет в дальнейшем считаться переоцененной стоимостью объекта долгосрочных материальных активов. Особенность данной ситуации состоит в том, что в составе прочих элементов собственного капитала на счете 343 будет отсутствовать сальдо, связанное с переоценкой.

Пример.

Предприятие решает открыть собственный магазин в здании, которое ранее сдавалось в операционный лизинг и учитывалось в составе инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на справедливой стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания в объект занимаемый собственником и отражения здания в составе долгосрочных материальных активов. Учет долгосрочных материальных активов ведется по переоцененной стоимости в соответствии с с МСФО (IAS) 16.

На дату перевода здание учитывается в составе инвестиционной недвижимости и для него определены следующие показатели:

Справедливая стоимость - 1 045 000 леев

Дт 123 Кт 151 - 1045

Данная стоимость 1 045 000 леев будет считаться переоцененной стоимостью здания. Весь дальнейший учет будет осуществляться в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Ситуация 9.

Товар реклассифицируется в инвестиционную недвижимость, учитываемую по себестоимости.

217 → 151 с/с

Руководствоваться следует параграфом 36 НСБУ ИН:

«При переводе актива из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости, первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости равна балансовой стоимости переведенных запасов».

Иными словами, себестоимость здания, определенная для него как для товара в соответствии НСБУ «Запасы», после реклассификации будет считаться первоначальной стоимостью этого же здания, но уже как инвестиционной недвижимости.

Пример.

В связи с отсутствием спроса на рынке торговли недвижимостью, здание, предназначенное для продажи, решено сдавать в операционный лизинг.

Данная ситуация требует реклассификации здания из категории запасов в объект инвестиционной недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на себестоимости.

На дату перевода здание учитывается в составе запасов и для него определены следующие показатели:

Себестоимость стоимость здания - 850 000 леев

Т.к. инвестиционная недвижимость в данном примере учитывается по себестоимости, то на данное здание после реклассификации будет начисляться амортизация.

Дт 151 Кт 217 - 850 (пер. амортиз.)

Ситуация 10.

Товар реклассифицируется в инвестиционную недвижимость, учитываемую по справедливой стоимости.

Данная ситуация не нашла своего отражения в НСБУ ИН, поэтому следует руководствоваться параграфом 63 МСФО (IAS) 40:

«При переводе объекта из запасов в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, разница между справедливой стоимостью недвижимости на дату перевода и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе прибыли или убытка».

Иными словами, в момент реклассификации следует определить справедливую стоимость актива и разницу между этой справедливой стоимостью и себестоимостью этого же актива, пока он находился в составе запасов, отразить как прибыль или убыток периода.

Лучше сразу же разобраться с вопросом о моменте признания дохода/расхода, связанного с превышением/уменьшением справедливой стоимости актива над его себестоимостью. Когда признается этот доход/расход, когда объект еще находится в составе запасов (а это означает доходы/расходы операционной деятельности), или когда он уже находится в составе инвестиционной недвижимости (а это – доходы/расходы, связанные с долгосрочными активами)?

Параграф 64 МСФ (IAS) 40 определяет, что:

«Порядок учета перевода объекта из запасов в категорию инвестиционного имущества, которое будет отражаться по справедливой стоимости, соответствует порядку учета продажи запасов».

Иными словами, выбытие недвижимости из состава запасов осуществляется по себестоимости, которая соответствует текущей оценке запасов в соответствии с учетными политиками предприятия (специфической идентификации, ФИФО или средневзвешенной стоимости). Следовательно, увеличение/уменьшение стоимости до справедливой осуществляется уже после операций реклассификации.

Пример.

В связи с отсутствием спроса на рынке на рынке торговли недвижимостью, здание, предназначенное для продажи, решено сдавать в операционный лизинг.

стиционной

Данная ситуация требует реклассификации здания из категории запасов в объект недвижимости. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на справедливой стоимости.

Дт 751 Кт 217 - 850
Дт 151 Кт 621 - 195

На дату перевода здание учитывается в составе запасов и для него определены следующие показатели:

Себестоимость стоимость здания как товара - 850 000 леев

Справедливая стоимость здания - 1 045 000 леев

Т.к. инвестиционная недвижимость в данном примере учитывается по справедливой стоимости, то на данное здание после реклассификации не будет начисляться амортизация.

Ситуация 11.

Инвестиционная недвижимость, учитываемая по себестоимости реклассифицируется в товар.

Руководствоваться следует параграфом 37 НСБУ ИН (см. ситуацию №5).

Пример.

Руководство компании решило продать здание, ранее сдаваемое в операционный лизинг. В связи с этим начато проведение косметического ремонта для подготовки здания к продаже. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на себестоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания из категории инвестиционной недвижимости в запасы.

ИН с/с → 217

На дату перевода здание учитывается в составе инвестиционной недвижимости и для него определены следующие показатели:

Первоначальная стоимость - 850 000 леев

Накопленная амортизация - 440 000 леев

Накопленные убытки от обесценения - 75 000 леев

Дт	Кт	Σ
152.1	151	440
152.2	151	75
217	151	335

Дальнейший учет здания производится в соответствии с НСБУ «Запасы».

Ситуация 12.

Инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости реклассифицируется в товар.

Данная ситуация прямо не прописана в НСБУ ИН, руководствоваться следует параграфом 60 МСФО (IAS) 40 (см. ситуацию №6).

Таким образом справедливая стоимость имущества на момент реклассификации будет считаться себестоимостью товара после реклассификации.

Пример.

Руководство компании решило продать здание, ранее сдаваемое в операционный лизинг. В связи с этим начато проведение косметического ремонта для подготовки здания к продаже. Согласно учетным политикам предприятия инвестиционная недвижимость учитывается по методу, основанному на справедливой стоимости.

Данная ситуация требует реклассификации здания из категории инвестиционной недвижимости в запасы.

На дату перевода здание учитывается в составе инвестиционной недвижимости и для него определены следующие показатели:

Справедливая стоимость здания 1 045 000 леев

-

ИИ снр 217 151 - 1045

Дальнейший учет здания производится в соответствии с НСБУ «Запасы».