

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ДОЛГОСРОЧНЫЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС, МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета долгосрочных нематериальных и материальных активов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. 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»).

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Амортизация долгосрочных активов – систематическое распределение амортизируемой стоимости долгосрочного актива по отчетным периодам срока его использования.

Первоначальная стоимость – стоимость приобретения или создания учетного объекта и прямые затраты на его доставку и приведение в состояние, необходимое для использования по назначению.

Срок использования долгосрочного актива представляет собой:

- 1) период времени, на протяжении которого субъект ожидает получать экономические выгоды от использования долгосрочного актива; или
- 2) количество единиц продукции, работ, услуг или других аналогичных единиц, которое субъект ожидает получить от использования долгосрочного актива.

Долгосрочные активы – активы, находящиеся во владении для использования на период, превышающий один год в деятельности субъекта или для передачи в использование третьим лицам.

Амортизируемые долгосрочные активы – долгосрочные активы, находящиеся в эксплуатации с установленным (ограниченным) сроком использования, по которым начисляется амортизация.

Долгосрочные материальные активы – долгосрочные активы в виде основных средств, земельных участков, незавершенных долгосрочных материальных активов и минеральных ресурсов.

Незавершенные долгосрочные материальные активы – долгосрочные материальные активы, приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки для использования по назначению, до передачи их в эксплуатацию.

Неамортизируемые долгосрочные активы – долгосрочные активы с не установленным (неограниченным) сроком использования или незавершенные.

Нематериальные активы – неденежные долгосрочные активы, не имеющие материальной формы, идентифицируемые и контролируемые субъектом.

Незавершенные нематериальные активы – приобретенные или находящиеся в процессе создания и подготовки к использованию по назначению нематериальные активы, а также нематериальные активы, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, которые нуждаются в подготовительных работах для использования по назначению.

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.

Учетный объект (элемент) долгосрочных активов – отдельный долгосрочный актив, предназначенный для обособленного использования или комплекс частей, подлежащих использованию как единое целое.

Минеральные ресурсы – долгосрочные материальные активы в форме капитализированных затрат поисково-разведочных работ (по подготовке к добыче), для которых продемонстрирована техническая осуществимость и коммерческая целесообразность.

Земельные участки – долгосрочные материальные активы в виде земельных участков, находящихся у субъекта на правах собственности или полученных в финансовую аренду (финансовый лизинг) для использования в деятельности субъекта.

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.

Справедливая стоимость – сумма, на которую долгосрочный актив может быть добровольно обменен при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами.

Остаточная стоимость – расчетная (предполагаемая) стоимость амортизируемого долгосрочного актива, которую субъект ожидает получить по истечении срока использования актива.

Общие положения

Признание и первоначальная оценка

5. Первоначальное признание долгосрочных активов осуществляется по учетным объектам (далее – 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).

6. 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; и
- 4) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно оценена.

7. 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.

8. 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.

Первоначальная стоимость долгосрочных активов отражается в учете как увеличение незавершенных долгосрочных активов с одновременным увеличением текущих обязательств и/или уменьшением активов, использованных для подготовки долгосрочных активов к

эксплуатации. Передача соответствующих объектов в эксплуатацию отражается как увеличение долгосрочных активов, находящихся в эксплуатации, и уменьшение незавершенных долгосрочных активов.

Пример 1. Субъект приобрел технологическое оборудование стоимостью 150 000 леев. Прямо относимые затраты включают: стоимость транспортных услуг - 7 500 леев, затраты на персонал, занятый на погрузке-разгрузке - 3 500 леев и затраты по вводу в действие и тестированию актива - 12 000 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает первоначальную стоимость объекта в сумме 173 000 леев (150 000 леев + 7 500 леев + 3 500 леев + 12 000 леев) – как увеличение незавершенных материальных активов с одновременным увеличением текущих обязательств и уменьшением активов, использованных при подготовке объекта к эксплуатации. При передаче объекта в эксплуатацию субъект отражает в учете увеличение основных средств и уменьшение незавершенных материальных активов.

9. Если нет необходимости в затратах на подготовку долгосрочных активов к использованию по назначению и когда дата поступления соответствующих объектов совпадает с датой начала их использования, первоначальная стоимость таких объектов отражается как одновременное увеличение используемых долгосрочных активов и текущих обязательств.

10. Приобретенные долгосрочные активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, оцениваются в национальной валюте путем пересчета иностранной валюты в порядке, установленном НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы». Курсовые валютные и суммовые разницы, возникающие после признания объекта, не изменяют его стоимость.

11. Первоначальная стоимость долгосрочных активов, самостоятельно созданных (разработанных, построенных) субъектом, 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 и т.д.

12. Долгосрочные активы могут быть получены в обмен на другие неденежные активы или на комбинацию неденежных и денежных активов. Подобные сделки рассматриваются как две операции: отчуждение актива, переданного в обмен, и приобретение актива, полученного в обмен.

Пример 2. Субъект передал технологическую установку, балансовая стоимость которой составляет 110 000 леев и договорная стоимость – 120 000 леев, в обмен на станок с договорной стоимостью в 140 000 леев. При этом субъект, помимо договорной стоимости уступаемой технологической установки, оплатил поставщику и 20 000 леев.

На основании приведенных в примере данных полученный в обмен станок признается по первоначальной стоимости в 140 000 леев, равной его договорной стоимости или договорной стоимости технологической установки (120 000 леев), увеличенной на сумму выплаченных денежных средств (20 000 леев). Субъект отразит первоначальную стоимость станка как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств.

13. Долгосрочные активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются, согласно действующему законодательству, по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа управления субъекта с включением, в необходимых случаях, прямо относимых затрат.

14. Долгосрочные 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.

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

16. 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.

Последующая оценка и амортизация

17. После первоначального признания долгосрочные активы оцениваются по балансовой стоимости (себестоимости).

18. 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».

19. 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».

20. Срок использования и остаточная стоимость каждого объекта определяется субъектом самостоятельно на дату передачи актива в использование, за исключением случаев, предусмотренных в п.45 настоящего стандарта. Остаточная стоимость некоторых объектов может быть незначительной, и соответственно, она считается равной нулю при начислении амортизации.

21. Амортизация, начисленная по объекту за отчетный период, отражается в учете как увеличение затрат и/или текущих расходов (например, амортизация технологического оборудования субъекта прямо или косвенно включается в производственную себестоимость продукции, а амортизация административного здания относится на текущие расходы).

22. При начислении амортизации долгосрочного актива могут быть использованы следующие методы: линейный метод, метод единиц производства, метод уменьшаемого остатка.

23. Линейный метод предусматривает равномерное распределение амортизируемой стоимости в течение срока использования объекта. Сумма амортизации за каждый отчетный период рассчитывается как соотношение между амортизируемой стоимостью объекта и количеством периодов (лет, месяцев, дней) в пределах срока использования объекта. Норма амортизации является постоянной в течение всего срока использования и рассчитывается как отношение между 100% и сроком использования (в годах, месяцах, днях). По истечении срока использования балансовая стоимость актива равна остаточной стоимости.

***Пример 3.** Первоначальная стоимость станка у субъекта составляет 60 000 леев, остаточная стоимость – 3 000 леев, срок использования – 5 лет.*

На основании приведенных в примере данных годовая норма амортизации составляет 20% (100 % : 5 лет), а сумма годовой амортизации – 11 400 леев [(60 000 леев - 3 000 леев) x 0,20]. Соответственно, месячная амортизация равна 950 леям (11 400 леев : 12 месяцев).

24. Метод единиц производства предусматривает расчет амортизации как произведение величины амортизации на единицу продукции (услуг) и объема произведенной продукции (оказанных услуг) за отчетный период. Величина амортизации на единицу продукции (услуг) рассчитывается как отношение между амортизируемой стоимостью и количеством единиц продукции (услуг).

***Пример 4.** Согласно оценкам субъекта, при помощи станка из примера 3 на протяжении срока использования могут быть произведены 500 000 деталей. Фактически за первый год эксплуатации было произведено 65 000 деталей, за второй год – 120 000, за третий – 140 000, за четвертый – 120 000, за пятый – 55 000 деталей.*

На основании приведенных в примере данных, амортизация, приходящаяся на одну деталь равна 0,114 лея (57 000 леев : 500 000 деталей). Результаты расчетов представлены в таблице 1.

Таблица 1

Расчет амортизации станка методом единиц производства

(в леях)

| Период | Первоначальная стоимость | Амортизация на единицу продукции | Количество произведенных деталей, ед. | Годовая амортизация | Накопленная амортизация | Балансовая стоимость |
|--------|--------------------------|----------------------------------|---------------------------------------|---------------------|-------------------------|----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5=3x4 | 6 | 7=2-6 |
| 1 | 60 000 | 0,114 | 65 000 | 7 410 | 7 410 | 52 590 |
| 2 | 60 000 | 0,114 | 120 000 | 13 680 | 21 090 | 38 910 |
| 3 | 60 000 | 0,114 | 140 000 | 15 960 | 37 050 | 22 950 |

| | | | | | | |
|---|--------|-------|---------|--------|--------|-------|
| 4 | 60 000 | 0,114 | 120 000 | 13 680 | 50 730 | 9 270 |
| 5 | 60 000 | 0,114 | 55 000 | 6 270 | 57 000 | 3 000 |

После изготовления 500 000 деталей, независимо от того, был ли достигнут этот результат за более короткий или длительный период, чем 5 лет, амортизация станка более не начисляется.

25. Метод уменьшаемого остатка основывается на применении постоянной нормы амортизации, которая в соответствии с учетными политиками субъекта может быть увеличена не более чем в два раза по сравнению с нормой, предусмотренной линейным методом. Начисление амортизации методом уменьшаемого остатка осуществляется следующим образом:

1) в первый отчетный период увеличенная норма амортизации применяется в отношении первоначальной стоимости объекта;

2) в последующие периоды (за исключением последнего) увеличенная норма амортизации применяется в отношении балансовой стоимости объекта на конец предыдущего периода;

3) в последний отчетный период сумма амортизации определяется как разница между балансовой стоимостью объекта на конец предыдущего периода и его остаточной стоимостью.

Пример 5. Используя данные примера 3, предположим, что субъект использует метод уменьшаемого остатка с увеличением нормы амортизации станка в 2 раза.

На основании приведенных в примере данных, увеличенная норма амортизации составляет 40% (20% x 2). Результаты расчета амортизации методом уменьшаемого остатка представлены в таблице 2.

Таблица 2

Расчет амортизации станка методом уменьшаемого остатка

(в леях)

| Период | Первоначальная стоимость | Норма амортизации, % | Основа расчета амортизации | Годовая амортизация | Накопленная амортизация | Балансовая стоимость |
|--------|--------------------------|----------------------|----------------------------|--------------------------------|-------------------------|----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | $5 = [(3 \times 4) : 100] * 2$ | 6 | $7 = (2 - 6)$ |
| 1 | 60 000 | 40 | 60 000 | 24 000 | 24 000 | 36 000 |
| 2 | 60 000 | 40 | 36 000 | 14 400 | 38 400 | 21 600 |
| 3 | 60 000 | 40 | 21 600 | 8 640 | 47 040 | 12 960 |
| 4 | 60 000 | 40 | 12 960 | 5 184 | 52 224 | 7 776 |
| 5 | 60 000 | 40 | | $7 776 - 3 000 = 4 776$ | 57 000 | 3 000 |

* Это правило не применяется в последнем отчетном периоде

26. Субъект самостоятельно выбирает методы начисления амортизации и указывает их в своих учетных политиках. Избранные методы должны отражать модель (схему) получения субъектом экономических выгод от использования долгосрочных активов.

27. В случае существенного изменения модели получения будущих экономических выгод от использования объекта применяемый метод начисления амортизации должен быть изменен. Подобное изменение в бухгалтерской оценке отражается в учете в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события».

Пример 6. Используя данные примера 3, предположим, что субъект в течение первого года эксплуатации станка начислял амортизацию линейным методом. Через год выяснилось, что в последующие годы станок будет эксплуатироваться более интенсивно, и объем работ, выполняемых ежегодно с его использованием, возрастет. По этой причине субъект принял решение начислять амортизацию станка методом уменьшаемого остатка.

На основании приведенных в примере данных, годовая амортизация станка определяется в порядке, представленном в таблице 3.

Таблица 3

Корректировка начисляемой амортизации станка при переходе от линейного метода на метод уменьшаемого остатка

(в леях)

| Период | Первоначальная стоимость | Основа расчета амортизации | Годовая амортизация | Накопленная амортизация | Балансовая стоимость |
|--------|--------------------------|----------------------------|---------------------------------|-------------------------|----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6=(2-5) |
| 1 | 60 000 | 57 000 | $57\ 000 : 5 = 11\ 400$ | 11 400 | 48 600 |
| 2 | 60 000 | 48 600 | $50\% \times 48\ 600 = 24\ 300$ | 35 700 | 24 300 |
| 3 | 60 000 | 24 300 | $50\% \times 24\ 300 = 12\ 150$ | 47 850 | 12 150 |
| 4 | 60 000 | 12 150 | $50\% \times 12\ 150 = 6\ 075$ | 53 925 | 6 075 |
| 5 | 60 000 | | $6\ 075 - 3\ 000 = 3\ 075$ | 57 000 | 3 000 |

Амортизируемая стоимость после изменения метода начисления амортизации составляет 45 600 леев (48 600 леев - 3 000 леев). Увеличенная норма амортизации для оставшегося периода (4 года) составляет 50% [(100 % : 4 года) x 2]. Эта норма применяется к балансовой стоимости актива после первого года эксплуатации без вычитания остаточной стоимости и составляет 48 600 леев.

28. В соответствии с учетными политиками субъект начисляет амортизацию долгосрочного актива, начиная с даты передачи в использование или с первого дня месяца, следующего за месяцем передачи в использование. Соответственно, начисление амортизации объекта прекращается:

- 1) на дату истечения срока использования и/или выбытия объекта; или
- 2) начиная с первого дня месяца, следующего за месяцем истечения срока использования и/или выбытия объекта.

29. Обесценение долгосрочных активов отражается в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

30. Обесценение или потери объектов, права требования компенсации или полученная от третьих лиц компенсация, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих объектов, отражаются в учете по отдельности. Компенсация, предоставляемая третьими лицами в связи с обесценением, утратой или отчуждением долгосрочных активов, признается как доход на основе принципа начисления. Возмещения не признаются как уменьшение убытка от обесценения или затрат по восстановлению на основании принципа некомпенсирования.

Пример 7. Вследствие пожара произошло частичное разрушение здания. Согласно требованиям НСБУ «Обесценение активов» субъект признал убыток от обесценения данного объекта в сумме 50 000 леев. В соответствии с условиями договора, заключенного с этим субъектом, страховая компания обязана выплатить возмещение в сумме 45 000 леев. Фактическая стоимость услуг по восстановлению объекта, оказанных третьей стороной, составила 58 000 леев. Согласно учетным политикам субъекта убытки от обесценения учитываются на отдельном счете.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

- убыток от обесценения здания в сумме 50 000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обесценения долгосрочных материальных активов;
- затраты по восстановлению актива в сумме 58 000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;
- страховые возмещения в сумме 45 000 леев – как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Прекращение признания

31. Признание долгосрочного актива прекращается при его выбытии в случае:

- 1) ликвидации по причине физического и/или морального износа, разрушения вследствие стихийного бедствия и т.д.;
- 2) передачи (отчуждения, уступки) путем продажи, на основании договора финансового лизинга, обмена, дарения и т.д.

32. В случае выбытия долгосрочного актива субъект отражает в учете списание амортизации соответствующего объекта и убытков от обесценения, учтенных на отдельном счете, (если они имеются) одновременно с уменьшением стоимости объекта.

33. При ликвидации или отчуждении долгосрочных активов до истечения срока использования, недоамортизированная стоимость списывается как увеличение текущих расходов с одновременным уменьшением стоимости долгосрочных активов.

Пример 8. *Субъект располагает технологическим аппаратом, первоначальная стоимость которого составляет 18 000 леев, установленный срок использования – 10 лет, остаточная стоимость равна нулю. По причине морального устаревания аппарата субъект решает его ликвидировать после 8 лет эксплуатации, то есть на 2 года раньше истечения предполагаемого срока использования.*

На основании приведенных в примере данных при выбытии аппарата субъект отражает:

- накопленную амортизацию объекта в сумме 14 400 леев $[(18\ 000 \text{ леев} : 10 \text{ лет}) \times 8 \text{ лет}]$ – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости долгосрочных материальных активов;
- балансовую стоимость объекта в сумме 3 600 леев $(18\ 000 \text{ леев} - 14\ 400 \text{ леев})$ – как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

34. Расходы, связанные с выбытием долгосрочных материальных активов, отражаются в учете в соответствии с п.64-66 и 79-84 настоящего стандарта. Стоимость активов, полученных при выбытии долгосрочных активов, отражается в учете согласно требованиям п.67 настоящего стандарта.

35. Чистые поступления денежных средств или стоимость другой формы компенсации, которые подлежат получению от отчуждения долгосрочного актива, отражаются как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

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

Пример 9. *Субъект продал компьютер, первоначальная стоимость которого составляет 15 000 леев, срок использования – 5 лет, амортизация накопленная до даты продажи – 9 000 леев, остаточная стоимость равна нулю. Продажная цена объекта составляет:*

- вариант I - 8 000 леев;
- вариант II - 5 000 леев.

На основании приведенных в примере данных для обоих вариантов субъект отражает:

- накопленную амортизацию объекта в сумме 9 000 леев – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости долгосрочных материальных активов;
- балансовую стоимость объекта в сумме 6 000 леев $(15\ 000 \text{ леев} - 9\ 000 \text{ леев})$ – как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

Одновременно отражается увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов в сумме: 8 000 леев – для варианта I или 5 000 леев – для варианта II.

37. В отступление от требований п.31-36 настоящего стандарта продажа долгосрочных активов (технических установок, оборудования), которые были использованы подрядчиком для выполнения только определенного договора на строительство, отражается согласно НСБУ «Договоры на строительство».

Особенности учета нематериальных активов

38. Нематериальные активы включают изобретения, товарные знаки, лицензии, ноу-хау, франшизы, программное обеспечение, промышленные рисунки и модели, веб-сайты, права пользования долгосрочными материальными активами, полученные в виде вклада в уставный капитал, авторские права, права, вытекающие из охранных документов, другие нематериальные активы.

39. Первоначальное признание нематериальных активов осуществляется в порядке, установленном в п. 6 настоящего стандарта, за исключением особых правил, а именно:

- 1) нематериальные активы, хранящиеся на материальном объекте, как, например, носители информации (в случае программного обеспечения) или юридическая документация (в случае лицензии), признаются на дату приобретения права на использование данной информации;
- 2) нематериальные активы в виде охранных документов (например, право на использование патента или промышленного рисунка, созданного субъектом) признаются на дату их выдачи;

3) нематериальные активы, взаимосвязанные с другими долгосрочными активами, независимо от того, требуются или нет работы по подготовке к использованию по назначению, признаются на дату ввода в эксплуатацию другого долгосрочного актива, требующего подготовительных работ.

Пример 10. В мае 201X года субъект приобрел на 5-летний срок право на использование товарного знака продукта «X» стоимостью 35 000 леев и право на использование технологии производства стоимостью 40 000 леев. Производство соответствующего продукта невозможно без специального оборудования, которое было приобретено 1.06.201X года стоимостью 120 000 леев, но установлено и введено в эксплуатацию 15.08.201X года.

По данным примера, субъект в 201X году отражает в учете:

в мае:

– право на использование товарного знака продукта «X» в сумме 35 000 леев и право на использование технологии производства в сумме 40 000 леев – как одновременное увеличение незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

в июне:

– специальное оборудование в сумме 120 000 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;

в августе:

– ввод в эксплуатацию специального оборудования в сумме 120 000 леев – как увеличение основных средств и уменьшение незавершенных долгосрочных материальных активов;

– передачу права на использование товарного знака в сумме 35 000 леев и права на использование технологии производства в сумме 40 000 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов.

40. Затраты, прямо относимые на нематериальные активы, включают: плату за юридические и консультационные услуги, государственную пошлину за регистрацию объектов интеллектуальной собственности, затраты на оценку, затраты, связанные с подготовкой к использованию по назначению, затраты по займам, капитализируемые согласно НСБУ «Затраты по займам» и т.д.

Пример 11. На основании лицензионного договора, субъект приобрел на 5-летний срок право на использование промышленного рисунка стоимостью 80 000 леев. Плата за юридические и консультационные услуги составляет 800 леев, а затраты на оценку промышленного рисунка – 1 200 леев. Затраты на персонал, связанные с подготовкой промышленного рисунка к использованию по назначению, составляют 2 986 леев.

По данным примера, субъект отражает в учете:

– первоначальную стоимость нематериального актива в сумме 84 986 леев (80 000 леев + 800 леев + 1 200 леев + 2 986 леев) – как одновременное увеличение незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

– передачу права на использование промышленного рисунка в сумме 84 986 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов.

41. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных субъектом, включает фактически понесенные затраты (например, затраты, понесенные на разработку веб-сайтов, такие как затраты на персонал и другие затраты на создание веб-сайтов, получение доменного имени, представляют собой нематериальные активы в случае соблюдения условий, предусмотренных п.6 настоящего стандарта).

Пример 12. Субъект разработал собственными силами веб-сайт для размещения в сети Internet. Затраты на разработку веб-сайта включают:

– стоимость израсходованных материалов – 1 200 леев;

– затраты на персонал - 15 180 леев;

– амортизация компьютеров, использованных для разработки веб-сайта - 1 600 леев;

– дизайн веб-сайта, разработанный третьим лицом - 4 300 леев;

– плата за регистрацию доменного имени и другие услуги по размещению веб-сайта – 1 200 леев.

Созданный веб-сайт соответствует требованиям признания нематериальных активов, а исключительные права на его использование принадлежат субъекту.

По данным примера, субъект отражает в учете:

– затраты на разработку веб-сайта в сумме 23 480 леев (1 200 леев + 15 180 леев + 1 600 леев + 4 300 леев + 1 200 леев) – как увеличение незавершенных нематериальных активов и уменьшение запасов, увеличение амортизации основных средств и текущих обязательств;

– первоначальную стоимость переданного в пользование веб-сайта в сумме 23 480 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов

42. Последующие затраты, связанные с нематериальными активами, понесенные в течении срока использования (поддержание в действии охранных документов на объекты промышленной собственности, совершенствование или модернизация нематериальных активов), продление срока действия охранного документа и т.д.), которые не генерируют дополнительные экономические выгоды, отражаются как текущие расходы либо, если они существенны, как расходы будущих периодов.

43. Последующие затраты, связанные с нематериальными активами, которые генерируют дополнительные экономические выгоды, капитализируются и отражаются в учете как увеличение нематериальных активов и уменьшение запасов, увеличение амортизации основных средств и текущих обязательств.

Пример 13. После 3-х лет использования компьютерной программы субъект внес в нее существенные изменения. Балансовая стоимость компьютерной программы до усовершенствования составляла 6 000 леев, затраты на усовершенствование - 15 348 леев. После усовершенствования срок использования программы увеличился и составляет 5 лет.

По данным примера, субъект отражает в учете последующие затраты, понесенные в сумме 15 348 леев – как одновременное увеличение нематериальных активов и текущих обязательств. Балансовая стоимость компьютерной программы в данном случае составит 21 348 леев (6 000 леев + 15 348 леев). Годовая амортизация после капитализации последующих затрат составляет 4 270 леев ($21\,348 \text{ леев} : 5 \text{ лет}$) и отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов и амортизации нематериальных активов.

44. Амортизация нематериальных активов начисляется по амортизируемым объектам на основании амортизируемой стоимости и срока использования в соответствии с методами, предусмотренными в п.22-25 настоящего стандарта.

45. Срок использования нематериального актива устанавливается исходя из: предполагаемого срока использования, возможного морального устаревания (несоответствия таких долгосрочных активов новым требованиям), зависимости срока использования от действительности юридического права (в случае нематериальных активов, приобретенных у лицензиара, срок использования определяется сроком лицензионного договора), срока действия соответствующего охранного документа. Срок использования охранного документа (патента, авторского права и др.) может совпадать с периодом его правовой защиты, например, если правовой срок действия патента на изобретение составляет 5 лет, то срок использования патента может быть установлен 5 лет.

46. Если в результате использования нематериального актива субъект предполагает получать экономические выгоды за менее короткий период, чем ранее установленный, то срок использования соответствующего актива соответствует периоду получения экономических выгод. Так, если по своим свойствам и характеристикам патент может быть использован 10 лет, но будет генерировать экономические выгоды только в течение 8 лет, то срок его использования составит 8 лет.

47. В случае возобновления некоторых договорных или других юридических прав срок использования амортизируемых нематериальных активов определяется периодом, предусмотренным после возобновления.

48. Если в результате анализа существенных факторов субъект не может установить предполагаемое ограничение срока, в течение которого актив будет генерировать экономические выгоды, такие активы рассматриваются как неамортизируемые нематериальные активы. Неамортизируемые нематериальные активы не амортизируются, а подвергаются тесту на обесценение в соответствии с НСБУ «Обесценение активов».

49. В случае выявления факторов, приводящих к уменьшению экономических выгод от использования актива в ближайшем будущем, такой нематериальный актив переводится из

категории неамортизируемых долгосрочных активов в категорию амортизируемых долгосрочных активов. С данного момента субъект определяет срок использования и сумму амортизации для каждого отчетного периода.

Пример 14. *Субъект-производитель игристых вин владеет товарным знаком, стоимостью 78 000 леев. Поскольку срок действия свидетельства о регистрации товарного знака может быть продлен столько раз, сколько это необходимо, данный нематериальный актив признается неамортизируемым. 1 августа 201X руководство субъекта, в условиях ужесточения рыночной конкуренции, приняло решение прекратить производство игристых вин в течении четырех лет.*

Согласно учетным политикам, нематериальный актив в данном случае переводится из категории неамортизируемых нематериальных активов в категорию амортизируемых долгосрочных материальных активов. Для начисления амортизации субъект использует метод уменьшающегося остатка, увеличив годовую норму амортизации до 50% (25x2).

По данным примера, субъект отражает в учете амортизацию товарного знака в 201X году в сумме 16 250 леев (78 000 леев x 0,5 x 5 месяцев : 12 месяцев) - как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации нематериальных активов.

50. Выбытие нематериальных активов может иметь место в случае передачи (уступки) лицензиату исключительного права пользования нематериальными активами без сохранения права (титула) собственника субъектом-лицензиаром, расторжения договора лицензиаром или лицензиатом, истечения срока использования; модернизации нематериального актива с регистрацией охранного документа на новый долгосрочный актив и списания устаревшего. Субъект отражает в учете выбытие нематериальных активов в соответствии с требованиями п.31-36 настоящего стандарта.

Особенности учета долгосрочных материальных активов

51. 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.

52. Признание и первоначальная оценка долгосрочных материальных активов осуществляется в соответствии с п.5-16 настоящего стандарта.

53. Затраты, прямо относимые на долгосрочные материальные активы включают: затраты по транспортировке, погрузке, разгрузке, по подготовке места установки, по установке и монтажу, по тестированию и проверке функционирования объекта, по подготовке земельного участка к использованию по назначению (выравнивание, расчистка, снос старых построек, стоимость дренажа и т.д.), по оплате профессиональных гонораров (причитающихся архитекторам, инженерам и пр.), затраты по займам, капитализированные согласно НСБУ «Затраты по займам». Субъект учитывает эти затраты как увеличение стоимости незавершенных долгосрочных материальных активов с одновременным увеличением текущих обязательств и/или уменьшением использованных активов.

54. 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 15. *Субъект приобрел земельный участок с расположенным на нем зданием за 180 000 леев. Если бы эти объекты приобретались по отдельности, рыночная стоимость земельного участка составила бы 160 000 леев, а здания – 40 000 леев.*

На основании приведенных в примере данных для определения первоначальной стоимости каждого объекта в отдельности рассчитывается соотношение (коэффициент) между договорной стоимостью и общей справедливой стоимостью объектов, который составляет 0,9 (180 000 леев : 200 000 леев). Путем умножения рыночной стоимости каждого объекта на полученный коэффициент определяется первоначальная стоимость: земельного участка – 144 000 леев (160 000 леев x 0,9), здания - 36 000 леев (40 000 леев x 0,9).

Субъект учитывает первоначальную стоимость приобретенных объектов как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств.

55. 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.

***Пример 16.** Субъект, производящий офисную мебель, принял решение использовать в зале заседаний комплект мебели, фактическая себестоимость которого составляет 15 864 лея.*

На основании приведенных в примере данных первоначальная стоимость объекта, используемого для собственных нужд, равна фактической себестоимости комплекта произведенной мебели в сумме 15 864 лея и отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение запасов.

56. До начала или в процессе строительства или развития (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 17.** 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.

57. Последующие затраты на содержание, техническое обслуживание и ремонт долгосрочных материальных активов осуществляются с целью их поддержания в функциональном состоянии. Такие затраты (включая оплату труда персонала, стоимость потребленных материалов и замененных комплектующих частей), 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 **долгосрочные или** текущие расходы будущих периодов с последующим включением в состав текущих затрат и/или расходов согласно порядку, установленному учетными политиками субъекта.

58. Последующие затраты могут быть осуществлены в процессе ремонта или развития долгосрочного материального актива с целью улучшения его первоначальных характеристик и, соответственно, увеличения экономических выгод, ожидаемых от использования объекта. В частности увеличение экономических выгод может происходить в результате: продления срока использования объекта, роста производственной мощности, площади или других характеристик объекта, существенного улучшения качества производимой продукции (оказываемых услуг), продления интервалов между заменами составных частей объекта в пределах срока его использования, создания частей, не требующих замены в пределах срока использования объекта, существенного снижения первоначально предусмотренных эксплуатационных затрат и т.д. В

подобных ситуациях последующие затраты капитализируются путем их добавления к балансовой стоимости соответствующего объекта.

***Пример 18.** Субъект произвел модернизацию станка хозяйственным способом (в ремонтном подразделении), затратив на модернизацию 48 000 леев. Техническая экспертиза подтвердила увеличение срока использования станка на 4 года по сравнению со сроком, установленным при первоначальном признании.*

На основании приведенных в примере данных стоимость модернизации в сумме 48 000 леев капитализируется и отражается как увеличение долгосрочных материальных активов (стоимости станка) и уменьшение затрат вспомогательных производств.

59. 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.

60. Последующие затраты, которые способствуют увеличению ожидаемых экономических выгод от использования долгосрочных материальных активов, которые не отражены в балансе субъекта, отражаются как отдельные учетные объекты. В частности эта группа объектов включает последующие затраты, осуществленные за свой счет лизингополучателем (арендатором) с согласия лизингодателя (арендодателя) в отношении объектов, полученных в операционный лизинг (аренду/имущественный найм).

61. Амортизация основных средств начисляется по каждому учетному объекту согласно п.19-28 настоящего стандарта. Не начисляется амортизация: библиотечных фондов, фильмофондов, музейных и художественных объектов, зданий и сооружений, являющихся памятниками архитектуры и искусства, полностью амортизированных объектов, которые продолжают функционировать.

62. 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 (количества смен функционирования объекта, практикуемой субъектом программы ремонтных работ), моральное устаревание (износ) объекта, юридические ограничения относительно возможности использования объекта, такие как срок договора лизинга и т.д.

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

64. Субъект отражает в учете выбытие долгосрочных материальных активов в соответствии с требованиями п.31-37 настоящего стандарта. Фактические затраты, связанные с выбытием (на демонтаж и удаление объекта, восстановление участка и т.д.) согласно учетным политикам субъекта относятся на расходы или списываются за счет ранее созданного оценочного резерва.

65. 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.

66. 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. Фактические затраты, понесенные при выбытии долгосрочного материального актива, списываются за счет созданного оценочного резерва. Излишне созданная сумма оценочного резерва списывается на текущие доходы. Фактические затраты, превышающие сумму созданного оценочного резерва, учитываются как текущие расходы.

***Пример 19.** Субъект в соответствии с учетными политиками создал оценочный резерв в размере 30 000 леев на покрытие предполагаемых обязательных расходов по выбытию технологического оборудования. Фактические затраты, связанные с выбытием оборудования, составили 25 000 леев.*

На основании приведенных в примере данных при выбытии оборудования субъект отражает:

- расходы по выбытию оборудования в сумме 25 000 леев – как уменьшение оценочного резерва с одновременным увеличением краткосрочных обязательств и/или уменьшением используемых активов;
- излишне созданный оценочный резерв в сумме 5 000 леев (30 000 леев - 25 000 леев) – как уменьшение оценочного резерва и увеличение текущих доходов.

67. Пригодные активы (металлолом, запчасти, строительные материалы и т.д.), полученные при ликвидации объекта долгосрочных материальных активов, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов в пределах остаточной стоимости объекта. Если 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.

***Пример 20.** Субъект списал станок по причине полного физического износа и истечения срока использования. Первоначальная стоимость станка составляет 38 000 леев, сумма накопленной амортизации – 36 000 леев, остаточная стоимость - 2 000 леев, стоимость полученных материалов (металлолома):*

- вариант I – 2 300 леев;
- вариант II – 1 800 леев.

На основании приведенных в примере данных при выбытии станка субъект отражает в учете списание накопленной амортизации в сумме 36 000 леев и, одновременно, уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

В то же время для варианта I субъект оприходует полученные материалы в сумме 2 300 леев как увеличение запасов и одновременно:

- уменьшение долгосрочных материальных активов в пределах остаточной стоимости (2 000 леев), и
- увеличение текущих доходов в сумме 300 леев (2 300 леев - 2 000 леев).

Для варианта II субъект оприходует полученные материалы в сумме 1 800 леев как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов. Разница в 200 леев (2 000 леев - 1 800 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных материальных активов.

Особенности учета минеральных ресурсов

68. Минеральные ресурсы признаются в составе долгосрочных материальных активов после завершения поисково-разведочных работ если:

- 1) свойства вскрытых ресурсов соответствуют определению долгосрочных материальных активов;
- 2) объем вскрытых ресурсов идентифицирован, контролируем и для этого объема доказана техническая осуществимость и коммерческая целесообразность;
- 3) себестоимость ресурсов может быть определена достоверно.

Оценка минеральных ресурсов

69. При первоначальном признании минеральные ресурсы, подготовленные к добыче, оцениваются по себестоимости поисково-разведочных работ, которая включает:

- 1) затраты на выполнение работ по топографическому, геологическому, геохимическому, геофизическому исследованию земли, ее бурению в фазе разведки и вскрытия;
- 2) себестоимость услуг по определению технической осуществимости и коммерческой целесообразности минеральных ресурсов;
- 3) другие затраты, такие как амортизация стоимости права на добычу в период разведочных работ, потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые субъектом с правом добычи, сельскохозяйственному субъекту за использование его участка с целью добычи содержащихся в нем ресурсов, суммы страховых платежей и плата за аренду, найм, лизинг

основных средств, участвующих в выполнении поисково-разведочных работ, затраты по займам, капитализируемые согласно НСБУ «Затраты по займам».

70. До завершения поисково-разведочных работ их себестоимость отражается в учете в виде затрат по подготовке минеральных ресурсов к добыче как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств, амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов.

71. Попутные минеральные вещества (песок, гравий, глина и др.), полученные в результате выполнения поисково-разведочных работ, оцениваются по чистой стоимости реализации и приходятся как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов.

72. После завершения поисково-разведочных работ минеральные ресурсы переводятся в состав минеральных ресурсов к добыче, документально подтверждая их объем и себестоимость.

Пример 21. Во время выполнения поисково-разведочных работ для последующей добычи бутового камня сектора № 1 выделенного участка, субъектом понесены следующие затраты:

- услуги сторонних организаций – 500 000 леев;
- на персонал – 1 612 000 леев;
- амортизация основных средств – 285 000 леев;
- амортизация прав на добычу – 3 000 леев;
- горюче-смазочные материалы, запасные части и другие материалы – 1 920 000 леев;
- ремонт основных средств подрядным способом – 150 000 леев;
- электроэнергия – 480 000 леев;
- услуги вспомогательных производств – 364 000 леев;
- проценты за кредит, полученный от коммерческого банка – 140 000 леев;
- потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые сельскохозяйственному субъекту – 24 000 леев.

Стоимость песка, полученного при выполнении поисково-разведочных работ, оцененного по чистой стоимости реализации, составляет 80 000 леев. Объем бутового камня, рассчитанный к добыче и оформленный актом приема-передачи № 1 в 201X году равен 900 000 м³.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- признание поисково-разведочных затрат (по подготовке к добыче) минеральных ресурсов в сумме 5 478 000 леев как увеличение долгосрочных материальных активов и:
 - увеличение текущих обязательств – 2 906 000 леев (500 000 леев + 1 612 000 леев + 480 000 леев + 150 000 леев + 140 000 леев + 24 000 леев);
 - увеличение амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов – 288 000 леев (285 000 леев + 3 000 леев);
 - уменьшение запасов – 1 920 000 леев;
 - уменьшение затрат вспомогательных производств – 364 000 леев;
- оприходование попутных полезных минеральных веществ в сумме 80 000 леев – как увеличение запасов и уменьшение себестоимости поисково-разведочных работ;
- оприходование минеральных ресурсов в сумме 5 398 000 леев (5 478 000 леев – 80 000 леев) – как увеличение долгосрочных материальных активов (минеральные ресурсы к добыче) и уменьшение долгосрочных материальных активов (подготовка минеральных ресурсов к добыче).

73. После признания минеральных ресурсов в составе долгосрочных материальных активов по себестоимости они оцениваются в соответствии с п. 17 настоящего стандарта.

Амортизация минеральных ресурсов

74. Амортизация минеральных ресурсов, подготовленных к добыче, начисляется на основе их себестоимости и срока амортизации. В этих целях субъект применяет метод единиц производства или другой метод, установленный учетными политиками согласно п. 22-25 настоящего стандарта.

Пример 22. На основе данных примера 21 допустим, что в первый месяц добычи было добыто 5400 м³ бутового камня. Субъект начисляет амортизацию минеральных ресурсов методом единиц производства.

По данным примера, сумма начисленной амортизации минеральных ресурсов в первом месяце добычи составляет 32 388 леев $[(5\,398\,000 \text{ леев} : 900\,000 \text{ m}^3) \times 5\,400 \text{ m}^3]$ и учитывается как одновременное увеличение затрат основной деятельности и амортизации минеральных ресурсов.

Учет затрат по добыче

75. Затраты по добыче минеральных веществ включают:

- 1) прямые материальные затраты (горюче-смазочные материалы, доля стоимости автошин и аккумуляторных батарей), себестоимость и/или износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов и других материалов;
- 2) стоимость электроэнергии, прямо израсходованной при добыче полезных минеральных веществ, себестоимость сторонних услуг и вспомогательных производств;
- 3) затраты на персонал;
- 4) стоимость ремонта и обслуживания основных средств;
- 5) амортизация минеральных ресурсов, основных средств и нематериальных активов;
- 6) сумма оценочного резерва для расходов по ликвидации котлованов и восстановлению выделенного участка;
- 7) сумма распределенных косвенных производственных затрат;
- 8) сборы и налоги, предусмотренные законодательством за использование минеральных ресурсов;
- 9) другие затраты (платежи по страхованию персонала и основных средств, потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые сельскохозяйственному субъекту за использование его участка по решению уполномоченных органов, арендная плата и др.).

76. Затраты по добыче полезных минеральных веществ отражаются в учете как увеличение затрат по добыче и уменьшение затрат основной деятельности, увеличение текущих обязательств, амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов, увеличение оценочных резервов на ликвидацию и восстановление истощенного земельного участка.

77. Если в фазе добычи субъект получает два или более вида сопряженных полезных минеральных веществ (камень бутовый и песок, песок и гранит, гипс и камень бутовый, гравий и камень бутовый и др.), сумма затрат по добыче распределяется между этими видами продукции пропорционально их полученному объему (массе) или согласно другому методу, установленному учетными политиками субъекта.

78. Стоимость полезных минеральных веществ, которые не требуют переработки, отражаются в учете как продукция, а те, которые требуют переработки учитываются в соответствии с НСБУ «Запасы».

Выбытие минеральных ресурсов

79. Выбытие минеральных ресурсов имеет место в результате:

- 1) истечения срока договора;
- 2) истощения минеральных ресурсов до истечения срока договора;
- 3) других экономических фактов (ликвидации или реорганизации юридического лица, в распоряжении которого находится выделенный сектор (участок), расторжения договора из-за несоблюдения договорных условий, стихийных бедствий и др.).

80. При выбытии минеральных ресурсов субъект учитывает:

- 1) списание накопленной амортизации как одновременное уменьшение амортизации и стоимости минеральных ресурсов;
- 2) списание балансовой стоимости как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости минеральных ресурсов.

81. Для расходов по ликвидации горных выработок и восстановлению (рекультивации) выделенного участка может быть создан оценочный резерв, начиная с первого месяца добычи минеральных веществ. Сумма оценочного резерва определяется произведением объема (количества единиц) добытых полезных минеральных веществ и величины расходов по ликвидации и восстановлению участка на единицу предполагаемого объема этих веществ. Горная

выработка представляет собой конструкцию под землей или на поверхности земли в результате выполнения горных работ в форме углубления в массиве пород (буровые скважины, дороги в пределах выделенного участка, подземные помещения для временных складов, траншеи для водных сетей и др.).

82. Создание оценочного резерва для расходов по ликвидации и восстановлению учитывается как одновременное увеличение затрат основной деятельности или долгосрочных материальных активов и оценочного резерва.

83. Фактические расходы по ликвидации и восстановлению относятся на уменьшение ранее созданного оценочного резерва с одновременным уменьшением запасов, увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных активов и материальных активов и др. Расходы по ликвидации и восстановлению, превышающие величину начисленного оценочного резерва, отражаются в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, увеличения обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных активов и материальных активов.

Пример 23. В соответствии со сметой, составленной Агентством геологии и минеральных ресурсов, расходы по ликвидации котлованов и впадин и восстановлению истощенного участка составляют 6 200 000 леев. Оценочный объем бутового камня равен 1 300 000 м³. В первом месяце эксплуатации минеральных ресурсов добыто 2 800 м³ бутового камня. После истощения минеральных ресурсов, субъектом понесены фактические расходы по ликвидации и восстановлению участка в сумме 6 150 000 леев.

По данным примера, субъект отражает в учете:

– оценочный резерв для расходов по ликвидации и восстановлению созданный в первом месяце добычи, в сумме 13353,84 леев ($6\,200\,000 \text{ леев} : 1\,300\,000 \text{ м}^3 \times 2\,800 \text{ м}^3$) – как одновременное увеличение затрат по добыче полезных минеральных ресурсов и обязательств (оценочного резерва);

– фактические расходы по ликвидации и восстановлению в сумме 6 150 000 леев – как уменьшение созданного оценочного резерва, уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных активов и материальных активов.

– излишне созданный оценочный резерв в сумме 50 000 леев ($6\,200\,000 \text{ леев} - 6\,150\,000 \text{ леев}$) – как уменьшение оценочных резервов и увеличение текущих доходов.

84. Оценочный резерв по расходам на ликвидацию горных выработок и восстановлению выделенного участка на протяжении срока добычи полезных минеральных веществ уточняется при составлении бухгалтерского баланса аналогично другим оценочным резервам согласно НСБУ «Собственный капитал и обязательства».

Раскрытие информации

85. В финансовых отчетах субъекта раскрывается, как минимум, следующая информация о:

1) долгосрочных нематериальных активах:

a) применяемые методы начисления амортизации;

a) первоначальная стоимость (или иная стоимость, которая замещает первоначальную стоимость в финансовых отчетах), накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения на начало и конец отчетного периода, а также соответствующие изменения за отчетный период по каждой категории нематериальных активов;

b) стоимость амортизируемых нематериальных активов;

c) стоимость неамортизируемых нематериальных активов;

d) стоимость полностью амортизированных нематериальных активов, которые продолжают использоваться.

2) долгосрочных материальных активах:

a) применяемые методы начисления амортизации;

b) первоначальная стоимость (или иная стоимость, которая замещает первоначальную стоимость в финансовых отчетах), накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения на начало и конец отчетного периода, а также изменения за соответствующий отчетный период по каждой категории долгосрочных материальных активов;

- с) балансовая стоимость долгосрочных материальных активов, которые временно не используются;
 - д) первоначальная стоимость (или иная стоимость, которая замещает первоначальную в финансовых отчетах) полностью амортизированных объектов, которые продолжают функционировать;
 - е) последующие затраты, капитализированные в отчетном периоде;
 - ф) стоимость заложенных или ипотечных долгосрочных материальных активов или предоставленных в виде гарантии по определенным обязательствам субъекта.
- 3) минеральных ресурсах:
- а) используемые методы исчисления амортизации;
 - б) балансовая стоимость минеральных ресурсов, признанных на начало и конец отчетного периода;
 - с) метод создания оценочных резервов, включенных в затраты по добыче полезных минеральных веществ;
 - д) сумма начисленных и использованных оценочных резервов в отчетном периоде;
 - е) сумма начисленной и списанной амортизации минеральных ресурсов.

Переходные положения

86. Настоящий стандарт применяется с даты вступления в силу.

Дата вступления стандарта в силу

87. Настоящий стандарт вступает в силу 1 января 2014 года.