



П Р И К А З
об утверждении Национальных стандартов бухгалтерского учета

№ 118 от 06.08.2013

Мониторул Официал № 233-237/1533 от 22.10.2013

Мониторул Официал № 177-181/1224 от 16.08.2013

* * *

Во исполнение положений [Закона о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27 апреля 2007 года](#) (Официальный монитор Республики Молдова, 2007 г., № 90-93, ст.399), с последующими изменениями и дополнениями, и [Постановления Правительства Республики Молдова № 1507 от 31 декабря 2008 года](#) «Об утверждении Плана развития бухгалтерского учета и аудита в корпоративном секторе на 2009-2014 годы» (Официальный монитор Республики Молдова, 2009 г., № 10-11, ст.31), с последующими изменениями и дополнениями,

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить Национальные стандарты бухгалтерского учета с их вступлением в силу с 1 января 2014 года, опубликованием в Официальном мониторе Республики Молдова и размещением на официальной странице Министерства финансов:

1) Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ):

[НСБУ Представление финансовых отчетов](#)

[НСБУ Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события](#)

[НСБУ Долгосрочные нематериальные и материальные активы](#)

[НСБУ Инвестиционная недвижимость](#)

[НСБУ Договоры лизинга](#)

[НСБУ Обеспечение активов](#)

[НСБУ Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции](#)

[НСБУ Запасы](#)

[НСБУ Собственный капитал и обязательства](#)

[НСБУ Доходы](#)

[НСБУ Расходы](#)

[НСБУ Договоры на строительство](#)

[НСБУ Затраты по займам](#)

[НСБУ Курсовые валютные и суммовые разницы](#)

[НСБУ Аффилированные стороны и договоры простого товарищества](#)

[НСБУ Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве](#)

2) Методических указаний

[Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг](#)

[Методические указания о бухгалтерском учете для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность](#)

[Пкт.1 изменен Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013, в силу 01.01.2014]

[Пкт.1 изменен Приказом Мин.Фин. N 146 от 16.10.2013, в силу 01.01.2014]

1¹. Национальные стандарты бухгалтерского учета и Методические указания, упомянутые в п.1, рекомендуются к применению субъектами с 1 января 2014 г. и обязательны – с 1 января 2015 г. Субъекты, которые решат применять Национальные стандарты бухгалтерского учета и Методические указания, упомянутые в п.1 начиная с 1 января 2014 г., не будут применять Национальные стандарты бухгалтерского учета, упомянутые в п.2.

[Пкт.1¹ введен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

2. С 1 января 2015 г., признать утратившими силу:

1) Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ):

[НСБУ 1](#) «Учетная политика»

[НСБУ 2](#) «Товарно-материальные запасы»

[НСБУ 3](#) «Состав затрат и расходов предприятия»

[НСБУ 4](#) «Особенности учета на предприятиях малого бизнеса»

[НСБУ 5](#) «Представление финансовых отчетов»

[НСБУ 6](#) «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях»

[НСБУ 7](#) «Отчет о движении денежных средств»

[НСБУ 8](#) «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода, существенные ошибки и изменение учетной политики»

[НСБУ 9](#) «Учет затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы»

[НСБУ 10](#) «События, произошедшие после даты составления финансовых отчетов»

[НСБУ 11](#) «Строительные подряды»

[НСБУ 12](#) «Учет налога на доход»

[НСБУ 13](#) «Учет нематериальных активов»

[НСБУ 14](#) «Финансовая информация по сегментам»

[НСБУ 16](#) «Учет долгосрочных материальных активов»

[НСБУ 17](#) «Учет аренды (лизинга)»

[НСБУ 18](#) «Доход»

[НСБУ 19](#) «Вознаграждения работникам»

[НСБУ 20](#) «Учет субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

[НСБУ 21](#) «Последствия изменений курсов обмена валют»

[НСБУ 22](#) «Объединения предприятий»

[НСБУ 23](#) «Затраты по займам»

[НСБУ 24](#) «Раскрытие информации о связанных сторонах»

[НСБУ 25](#) «Учет инвестиций»

[НСБУ 26](#) «Учет пенсионных планов»

[НСБУ 27](#) «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия»

[НСБУ 28](#) «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия»

[НСБУ 31](#) «Отражение в финансовых отчетах доли участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности»

[НСБУ 62](#) «Простая система учета»

2) Комментарии по применению Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ):

[КНСБУ 1](#) Комментарии по применению НСБУ 1 «Учетная политика»

[КНСБУ 7](#) Комментарии по применению НСБУ 7 «Отчет о движении денежных средств»

[КНСБУ 11](#) Комментарии по применению НСБУ 11 «Строительные подряды»

[КНСБУ 13](#) Комментарии по применению НСБУ 13 «Учет нематериальных активов»

[КНСБУ 14](#) Комментарии по применению НСБУ 14 «Финансовая информация по сегментам»

[КНСБУ 16](#) Комментарии по применению НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов»

[КНСБУ 18](#) Комментарии по применению НСБУ 18 «Доход»

[КНСБУ 23](#) Комментарии по применению НСБУ 23 «Затраты по займам»

[КНСБУ 24](#) Комментарии по применению НСБУ 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»

[КНСБУ 25](#) Комментарии по применению НСБУ 25 «Учет инвестиций»

[КНСБУ 27](#) Комментарии по применению НСБУ 27 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия»

[КНСБУ 28](#) Комментарии по применению НСБУ 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия»

[КНСБУ 31](#) Комментарии по применению НСБУ 31 «Отражение в финансовых отчетах доли участия в совместно контролируемой предпринимательской деятельности»

3) Концептуальные основы подготовки и представления финансовых отчетов, утвержденные [приказами министра финансов № 174 от 25.12.1997 г., № 16 от 29.01.1999 г., № 41 от 30.03.1999 г., № 32 от 03.03.2000 г., № 120 от 15.12.2000 г., № 30 от 05.03.2001 г., № 59 от 04.06.2001 г., № 68 от 25.06.2001 г., № 109 от 28.11.2001 г., № 55 от 05.06.2002 г., № 63 от 24.06.2002 г., № 64 от 04.07.2002 г., № 104 от 27.11.2002 г., № 115 от 18.12.2002 г., № 21 от 07.03.2003 г., № 68 от 19.11.2003 г., № 80 от 19.12.2003 г., № 34 от 21.05.2004 г., № 43 от 12.07.2004 г., № 92 от 29.12.2004 г., № 9 от 27.01.2005 г., № 2 от 10.01.2006 г., № 61 от 08.08.2006 г., № 81 от 26.09.2007 г., № 61 от 23.06.2008 г., № 116 от 26.12.2008 г.](#) (Официальный монитор Республики Молдова № 88-91 от 30.12.1997 г., № 35-38 от 15.04.1999 г., № 27-28 от 09.03.2000 г., № 163-165 от 29.12.2000 г., № 35-38 от 29.03.2001 г., № 59-61 от 29.03.2001 г., № 73-74 от 05.07.2001 г., № 147-149 от 06.12.2001 г., № 75 от 13.06.2002, № 91-94 от 27.06.2002 г., № 135-136 от 03.10.2002 г., № 170-172 от 13.12.2002 г., № 178-181 от 27.12.2002 г., № 59 от 28.03.2003 г., № 234 от 24.11.2003 г., № 1-5 от 01.01.2004 г., № 83-87 от 28.05.2004 г., № 119-122 от 23.07.2004 г., № 1-4 от 07.01.2005 г., № 46-50 от 25.03.2005 г., № 20 от 31.01.2006 г., № 138-141 от 01.09.2006 г., № 157-160 от 05.10.2007 г., № 112-114 от 27.06.2008 г., № 237-240 от 31.12.2008 г.).

[Пкт.2 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Примечание: См. Опечатку из Monitorul Oficial № 39-45 от 20.02.2015, стр.168 (из пункта 2 исключается текст «№ 89 от 28.10.2002»)

ЗАМ. МИНИСТРА ФИНАНСОВ

Виктор БАРБЭНЯГРЭ

Кишинэу, 6 августа 2013 г.

№ 118.

Примечание: Национальные стандарты бухгалтерского учета опубликованы в Мониторул Официал № 233-237/1533 от 22.10.2013

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении формы и порядка составления финансовых отчетов общего назначения (далее – финансовые отчеты).

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регламентирует порядок составления и представления полных и упрощенных финансовых отчетов субъектов, применяющих Национальные стандарты бухгалтерского учета.

4. Настоящий стандарт не регламентирует порядок составления финансовых отчетов:

1) субъектов публичного интереса и других субъектов, которые применяют МСФО (МСФО (IFRS) 1 «Представление финансовой отчетности»);

2) некоммерческих организаций (Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в некоммерческих организациях);

3) публичных учреждений (Нормы, установленные Министерством финансов).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Движение денежных средств – поступления и/или выбытия денежных средств и денежных документов.

Изменения собственного капитала – увеличения и уменьшения элементов собственного капитала.

Финансовые отчеты – комплект отчетов, которые содержат информацию о финансовом положении, финансовых результатах, изменениях собственного капитала и движении денежных средств субъекта за отчетный период.

Финансовые результаты – отношение между доходами и расходами субъекта, представленными в отчете о прибыли и убытках.

Финансовое положение – отношение между активами, собственным капиталом и обязательствами субъекта, представленными в балансе.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой актив признается в балансе после вычета накопленных амортизации и убытков от обесценения.

Цель и состав финансовых отчетов

6. Цель финансовых отчетов заключается в представлении полезной информации, необходимой для принятия экономических решений широким кругом пользователей, таких как: собственники (акционеры, участники), кредиторы, клиенты, работники, публичные учреждения и общественность. Для осуществления этой цели финансовые отчеты представляют информацию о:

1) активах;

2) собственном капитале;

3) обязательствах;

4) доходах и расходах;

5) движении денежных средств.

7. В зависимости от установленных в [Законе о бухгалтерском учете](#) критериев и информационных потребностях пользователей субъект может составлять:

1) полные финансовые отчеты; или

2) упрощенные финансовые отчеты.

8. Полные финансовые отчеты включают:

1) баланс;

2) отчет о прибыли и убытках;

3) отчет об изменениях собственного капитала;

4) отчет о движении денежных средств;

5) примечания к финансовым отчетам.

9. Упрощенные финансовые отчеты включают:

- 1) баланс;
- 2) отчет о прибыли и убытках;
- 3) пояснительная записка.

Основополагающие принципы и качественные характеристики

10. Финансовые отчеты составляются в соответствии со следующими основополагающими принципами:

1) *непрерывность деятельности* – предусматривает составление финансовых отчетов исходя из предположения, что субъект будет работать в нормальном режиме в течение, как минимум, 12 месяцев после отчетной даты без намерения или необходимости ликвидации или существенного сокращения объема деятельности. В случае, когда финансовые отчеты не составлены на основе принципа непрерывности деятельности нужно представлять основу составления финансовых отчетов и причину, по которой субъект не может продолжить свою деятельность;

2) *метод начисления* – предусматривает признание элементов финансовых отчетов, за исключением элементов отчета о движении денежных средств, по мере их возникновения, независимо от момента получения/выплаты денежных средств или другой формы компенсации;

3) *разграничение имущества и обязательств* – предусматривает раскрытие в финансовых отчетах только информацию об имуществе и обязательствах субъекта, которые должны быть учтены обособлено от имущества и обязательств собственников и других субъектов;

4) *некомпенсирование* – заключается в обособленном отражении в финансовых отчетах активов и обязательств, доходов и расходов. Взаимопогашение активов и обязательств или доходов и расходов не допускается за исключением случаев, когда взаимопогашение разрешено Национальными стандартами бухгалтерского учета;

5) *последовательность представления* – предполагает сохранение порядка представления и классификации элементов финансовых отчетов от одного отчетного периода к другому, за исключением случаев, когда:

а) в результате существенного изменения в характере деятельности субъекта или в результате анализа показателей финансовых отчетов другое представление или классификация элементов финансовых отчетов является более уместным с учетом методов и способов учетных политик, разработанных согласно [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#);

б) в Национальных стандартах бухгалтерского учета был изменен порядок представления элементов финансовых отчетов.

11. Информация финансовых отчетов должна соответствовать следующим качественным характеристикам:

1) *понятность* – информация должна быть классифицирована, охарактеризована и представлена в понятном и сжатом виде;

2) *релевантность* – информация должна быть важной для пользователей и помогать им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки;

3) *достоверность* – информация должна быть полной, нейтральной и без существенных ошибок;

4) *сопоставимость* – финансовые отчеты должны содержать сопоставимую информацию, относящуюся к предыдущему периоду для всех отчетных элементов текущего отчетного периода, если Национальными стандартами бухгалтерского учета не разрешено иное.

12. Для того, чтобы информация финансовых отчетов соответствовала качественным характеристикам, предусмотренным в п.11, необходимо:

- 1) установить баланс между качественными характеристиками финансовой информации;
- 2) информация должна быть своевременной для принятия решений пользователями;
- 3) выгоды, извлекаемые из использования информации, должны превышать затраты на их получение.

Формы и содержание финансовых отчетов

Общие правила

13. Финансовые отчеты составляются по формам, представленным в приложениях к настоящему стандарту.

14. Финансовые отчеты составляются и представляются ежегодно. При изменении отчетной даты и представлении финансовых отчетов за период больше или меньше одного года субъект должен раскрывать:

- 1) период, охватываемый финансовыми отчетами;
- 2) причину установления отчетного периода больше или меньше одного года; и
- 3) факт, что информация финансовых отчетов не полностью сопоставима (например, для вновь созданных субъектов первым отчетным периодом считается период с даты государственной регистрации субъекта по 31 декабря того же календарного года. В случае, если государственная регистрация субъекта имела место после 1 октября, первым отчетным периодом считается период со дня государственной регистрации по 31 декабря следующего календарного года).

15. Финансовые отчеты включают показатели деятельности всех размещенных на территории Республики Молдова филиалов, представительств и подразделений субъекта.

16. Финансовые отчеты составляются на основе бухгалтерской информации после отражения результатов инвентаризации для подтверждения наличия и состояния активов и пассивов.

17. Финансовые отчеты должны быть выделены и обособлены от другой информации, представленной в одном и том же документе, например, в годовом отчете субъекта или в проспекте эмиссии ценных бумаг.

18. Субъект должен четко выделить финансовые отчеты и в особом порядке отразить следующую информацию:

- 1) наименование субъекта и другие идентификационные элементы;
- 2) отчетная дата или период, охватываемый финансовыми отчетами;
- 3) основной вид деятельности;
- 4) форма собственности;
- 5) организационно-правовая форма;
- 6) единица измерения.

19. Ошибки, выявленные при составлении финансовых отчетов, исправляются в соответствии с [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#).

20. Составление и представление финансовых отчетов включают следующие этапы:

- 1) осуществление подготовительных работ, предшествующих составлению финансовых отчетов, такие как: общая инвентаризация элементов бухгалтерского учета, списание расходов и доходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду, определение и отражение курсовых валютных разниц, составление корректировочных записей, определение текущей доли долгосрочных активов и обязательств и др.;
- 2) заполнение форм финансовых отчетов;
- 3) составление примечаний /пояснительной записки к финансовым отчетам;
- 4) утверждение, подписание и представление финансовых отчетов;

5) реформация баланса.

Баланс

Общие правила

21. Баланс представляет финансовое положение субъекта и включает информацию об остатках, имеющихся на отчетную дату по:

1) *активам* – экономические ресурсы, идентифицируемые и контролируемые субъектом как результат прошлых экономических фактов, от использования которых ожидается получение экономических выгод;

2) *собственному капиталу* – остаточная величина в активах субъекта после вычета обязательств;

3) *обязательствам* – настоящая задолженность субъекта, возникшая вследствие прошлых экономических фактов, погашение (списание) которых приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды.

22. В балансе всего активов равен сумме итогов собственного капитала и обязательств.

23. Активы представлены в балансе в порядке роста их ликвидности, а обязательства на основе роста срока погашения.

24. В зависимости от степени ликвидности активы подразделяются на:

1) оборотные активы, представляют собой активы, которые предположительно будут израсходованы в течении нормального цикла деятельности, проданы или получены в течении 12 месяцев или представляющие собой денежные средства;

2) долгосрочные активы, которые включают все остальные активы, за исключением оборотных активов.

25. Нормальный цикл деятельности для субъекта представляет собой период времени между моментом приобретения активов, предназначенных для обработки, и моментом превращения их в денежные средства. Когда для субъекта этот цикл не определен, продолжительность его считается 12 месяцев. Запасы, которые проданы, израсходованы, переработаны, и дебиторская задолженность, погашенная как часть нормального цикла деятельности в период, превышающий 12 месяцев с отчетной даты, считаются оборотными активами (например сырье, материалы, незавершенное производство, которое требует выдержки и хранения на винодельческом предприятии, фрукты и соки, сульфитированные или замороженные на консервном заводе).

26. В зависимости от срока погашения обязательства подразделяются на:

1) текущие обязательства, включающие обязательства, которые ожидаются, что будут погашены или списаны в течение 12 месяцев с отчетной даты;

2) долгосрочные обязательства, включающие все остальные обязательства, за исключением текущих обязательств.

27. Коммерческие обязательства и обязательства персоналу, учтенные как составная часть нормального цикла деятельности, представляют собой текущие обязательства, если даже они могут быть погашены в период, превышающий 12 месяцев после отчетной даты.

28. На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочных активов и долгосрочных обязательств, которая отражается в балансе, соответственно в составе оборотных активов и/или текущих обязательств.

29. Дебиторская задолженность, обязательства и денежные средства в иностранной валюте пересчитываются и отражаются в балансе в соответствии с [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

30. Баланс составляется по форме, представленной в приложении 1.

Активы

31. По строке 010 «Нематериальные активы» отражается балансовая стоимость находящихся в использовании и незавершенных нематериальных активов, определяемая в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#).

Пример 1. Субъект на отчетную дату располагает следующей информацией:

- стоимость незавершенных нематериальных активов – 78000 леев;
- стоимость используемых нематериальных активов – 450000 леев;
- сумма накопленной амортизации – 85000 леев;
- потери от обесценения – 24000 леев.

Согласно данным примера, субъект отражает по стр.010 «Нематериальные активы» баланса балансовую стоимость нематериальных активов в сумме 419000 леев (78000 леев + 450000 леев – 85000 леев – 24000 леев).

[Пкт.31 изменен Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013, в силу 01.01.2014]

32. По строке 020 «Незавершенные долгосрочные материальные активы» отражаются затраты по созданию долгосрочных материальных активов и/или подготовке к использованию до даты принятия их в эксплуатацию, которые определяются в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#).

33. По строкам 030 «Земельные участки» и 040 «Основные средства» отражается балансовая стоимость земельных участков, собственных основных средств и полученных в финансовый лизинг и/или в хозяйственное ведение и находящихся в эксплуатации.

Пример 2. У субъекта на отчетную дату имеются следующие данные:

- первоначальная стоимость основных средств – 4500000 леев;
- накопленная амортизация – 870000 леев;
- потери от обесценения – 390000 леев.

Согласно данным примера, субъект отражает по стр.040 «Основные средства» балансовую стоимость основных средств в сумме 3240000 леев (4500000 леев – 870000 леев – 390000 леев).

34. По строке 050 «Минеральные ресурсы» отражается балансовая стоимость минеральных ресурсов, находящихся в процессе добычи, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#).

35. По строке 060 «Долгосрочные биологические активы» отражается балансовая стоимость рабочих и продуктивных животных (волов, лошадей, коров, овец, свиней, коз), многолетних насаждений (садов, виноградников, садовых и виноградных питомников и др.), которая определяется в соответствии с [НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#).

36. По строкам 070 «Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» и 080 «Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны» отражается стоимость долгосрочных инвестиций (купленных акций, долей участия, купленных облигаций, займов выданных, других долгосрочных инвестиций), которая определяется согласно [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#) и [НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»](#).

37. По строке 090 «Инвестиционная недвижимость» отражается балансовая стоимость инвестиционной недвижимости, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#).

38. По строке 100 «Долгосрочная дебиторская задолженность» указывается стоимость дебиторской задолженности со сроком погашения, превышающим 12 месяцев с отчетной даты, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

39. По строке 110 «Долгосрочные авансы, выданные» отражается сумма выданных авансов со сроком погашения, превышающим 12 месяцев с отчетной даты, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

40. По строке 120 «Прочие долгосрочные активы» отражается сумма долгосрочных расходов будущих периодов, стоимость отсроченных активов по подоходному налогу и других долгосрочных активов.

41. По строке 130 «Итого долгосрочных активов» отражается общая стоимость долгосрочных активов, рассчитанная следующим образом: стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120.

42. По строкам 140 «Материалы», 150 «Оборотные биологические активы», 160 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», 170 «Незавершенное производство и продукция» и 180 «Товары» отражается балансовая стоимость указанных запасов, которая определяется согласно [НСБУ «Запасы»](#) и [НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#).

43. По строке 190 «Коммерческая дебиторская задолженность» отражается стоимость текущей дебиторской задолженности покупателей и клиентов внутри страны и из-за рубежа, а так же дебиторской задолженности по полученным векселям, которая определяется согласно [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

Пример 3. У субъекта на отчетную дату имеются следующие сведения: дебиторская задолженность покупателей и клиентов внутри страны – 658000 леев, из-за рубежа – 392000 леев, сумма оценочных резервов (поправок) по безнадежной дебиторской задолженности – 45000 леев.

Согласно данным примера, субъект отражает по стр.190 «Коммерческая дебиторская задолженность» баланса сумму 1005000 леев (658000 леев + 392000 леев – 45000 леев).

44. По строке 200 «Дебиторская задолженность аффилированных сторон» отражается сумма текущей дебиторской задолженности аффилированных сторон, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#) и [НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»](#).

45. По строке 210 «Текущие авансы, выданные» отражается сумма авансов, выданных поставщикам активов и услуг на срок, не превышающий 12 месяцев, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

46. По строкам 220 «Дебиторская задолженность бюджета» и 230 «Дебиторская задолженность персонала» отражается сумма дебиторской задолженности бюджета и персонала, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

47. По строке 240 «Прочая дебиторская задолженность» отражается сумма дебиторской задолженности по аренде, лизингу, найму, процентам, роялти и другим начисленным доходам, предстоящей дебиторской задолженности, а так же суммы прочей дебиторской задолженности, например начисленная текущая дебиторская задолженность страховых компаний по страховым возмещениям, дебиторская задолженность органов социального страхования, дебиторская задолженность по предъявленным и признанным претензиям, дебиторская задолженность по другим операциям.

48. По строкам 250 «Денежные средства в кассе и на текущих счетах» и 260 «Прочие элементы денежных средств» отражается общая сумма денежных средств, находящихся в кассе и, соответственно, на текущих счетах в национальной и иностранной валюте, денежных средств на других банковских счетах, в пути и стоимость денежных документов (марок государственной пошлины, почтовых марок, оплаченных проездных билетов, путевок на лечение и отдых).

49. По строкам 270 «Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны» и 280 «Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны» отражается стоимость купленных ценных бумаг, банковских депозитов, выданных займов и других инвестиций в неаффилированные и аффилированные стороны, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

50. По строке 290 «Прочие оборотные активы» отражается сумма текущих расходов будущих периодов и стоимость прочих оборотных активов.

51. По строке 300 «Итого оборотных активов» указывается общая стоимость оборотных активов, рассчитанная следующим образом: стр.140 + стр.150 + стр.160 + стр.170 + стр.180 + стр.190 + стр.200 + стр.210 + стр.220 + стр.230 + стр.240 + стр.250 + стр.260 + стр.270 + стр.280 + стр.290.

52. По строке 310 «Всего активов» отражается общая стоимость долгосрочных и оборотных активов субъекта, рассчитанная следующим образом: стр.130 + стр.300.

Собственный капитал

53. По строке 320 «Уставный и добавочный капитал» отражается стоимость уставного, добавочного, неоплаченного, незарегистрированного и изъяттого капитала, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

Пример 4. На отчетную дату у субъекта имеются следующие данные об остатках:

- уставного капитала – 1350000 леев;
- добавочного капитала – 160000 леев;
- неоплаченного капитала – 240000 леев;
- изъяттого капитала – 180000 леев;

Согласно данным примера, субъект отражает по строке 320 «Уставный и добавочный капитал» баланса, сумму 1090000 леев (1350000 леев + 160000 леев – 240000 леев – 180000 леев).

54. По строке 330 «Резервы» указывается общая сумма резервного капитала, уставных резервов и других резервов, созданных субъектом.

55. По строке 340 «Поправки результатов прошлых лет» отражается результат, полученный в прошлые годы, но выявленный в отчетном периоде: прибыль – положительными цифрами, убыток – со знаком минус (в скобках).

56. По строке 350 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» отражается сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#), а также результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету.

57. По строке 360 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» отражается сумма чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода (в скобках), которая определяется в отчете о прибыли и убытках.

58. По строке 370 «Использованная прибыль отчетного периода» отражается в скобках сумма прибыли, использованной в отчетном периоде для оплаты дивидендов, создания резервов или в других целях в соответствии с решением уполномоченного органа управления субъектом.

59. По строке 380 «Прочие элементы собственного капитала» отражается сумма прочих элементов собственного капитала, таких как сумма разниц от переоценки долгосрочных активов субъектов, применяющих модель переоценки в соответствии с МСФО, полученных субсидий субъектами с публичной собственностью от органов центрального и местного публичного управления и списанные (после выполнения договорных условий), в соответствии с [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

60. По строке 390 «Итого собственный капитал» указывается итог всех элементов собственного капитала, рассчитанный следующим образом: стр.320 + стр.330 + стр.340 + стр.350 + стр.360 + стр.370 + стр.380.

Обязательства

61. По строке 400 «Долгосрочные кредиты банков» отражается общая сумма банковских кредитов, полученных на период, превышающий 12 месяцев с отчетной даты.

62. По строке 410 «Долгосрочные займы» отражается общая сумма полученных долгосрочных займов, включая стоимость выпущенных и размещенных облигаций, выданных векселей на срок, превышающий 12 месяцев с отчетной даты.

63. По строке 420 «Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу» отражается сумма долгосрочных обязательств, относящаяся к основной (возмещаемой) стоимости по операциям финансового лизинга, которая определяется в соответствии с [НСБУ «Договоры лизинга»](#).

64. По строке 430 «Прочие долгосрочные обязательства» указывается сумма коммерческих обязательств, доходов будущих периодов, целевых финансирований и поступлений, оценочных резервов и других долгосрочных обязательств сроком погашения (списания), превышающим 12 месяцев с отчетной даты.

[Пкт.64 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

65. По строке 440 «Итого долгосрочных обязательств» отражается общая сумма долгосрочных обязательств субъекта, которая определяется следующим образом: стр.400 + стр.410 + стр.420 + стр.430.

66. По строке 450 «Краткосрочные кредиты банков» указывается сумма полученных банковских кредитов, включая соответствующую сумму процентов, со сроком погашения, не превышающим 12 месяцев с отчетной даты.

67. По строке 460 «Краткосрочные займы» отражается сумма полученных займов, включая суммы процентов, со сроком погашения, не превышающим 12 месяцев с отчетной даты.

68. По строке 470 «Коммерческие обязательства» указывается сумма обязательств субъекта поставщикам по приобретенным активам и полученным услугам, подлежащим оплате или принятию в зачет в срок до 12 месяцев с отчетной даты.

69. По строке 480 «Обязательства аффилированным сторонам» отражается сумма обязательств субъекта дочерним и ассоциированным предприятиям, простым товариществам и другим аффилированным сторонам, которая определяется в соответствии с положениями [НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»](#).

70. По строке 490 «Текущие авансы, полученные» отражается сумма полученных авансов на срок, не превышающий 12 месяцев с отчетной даты.

71. По строке 500 «Обязательства персоналу» указывается сумма обязательств субъекта персоналу по оплате труда и другим операциям (например, командировки, компенсация некоторых расходов без получения авансов, использование личного имущества персонала в служебных целях).

72. По строке 510 «Обязательства по социальному и медицинскому страхованию» указываются обязательства субъекта органам социального и медицинского страхования (включая индивидуальное страхование), определяемые в соответствии с действующим законодательством.

73. По строке 520 «Обязательства бюджету» указывается сумма обязательств бюджету по налогам и сборам, а также соответствующие санкции, определяемые в соответствии с действующим законодательством.

74. По строке 530 «Текущие доходы будущих периодов» отражается сумма доходов будущих периодов, подлежащих отнесению на текущие доходы в последующие 12 месяцев.

75. По строке 540 «Обязательства собственникам» отражается сумма обязательств субъекта по начисленным дивидендам и другим операциям по расчетам с собственниками.

76. По строке 550 «Текущие целевые финансирование и поступления» отражаются суммы денежных средств и стоимость полученных (подлежащих получению) активов для

реализации специальных миссий на срок, не превышающий 12 месяцев с отчетной даты, определяемые в соответствии с [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

77. По строке 560 «Текущие оценочные резервы» указывается сумма оценочных резервов, которые подлежат использованию в срок до 12 месяцев с отчетной даты и определяемую в соответствии с положениями [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

78. По строке 570 «Прочие текущие обязательства» отражается сумма предстоящих обязательств, обязательств субъекта страховым компаниям по страхованию ценностей и персонала, обязательства по имуществу, полученному в хозяйственное ведение, обязательств по торговым санкциям и других текущих обязательств.

79. По строке 580 «Итого текущих обязательств» указывается общая сумма текущих обязательств субъекта, рассчитанная следующим образом: стр.450 + стр.460 + стр.470 + стр.480 + стр.490 + стр.500 + стр.510 + стр.520 + стр.530 + стр.540 + стр.550 + стр.560 + стр.570.

80. По строке 590 «Всего пассивов» отражается общая сумма собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств субъекта, которая определяется следующим образом: стр.390 + стр.440 + стр.580.

Отчет о прибыли и убытках

81. Отчет о прибыли и убытках характеризует финансовые результаты субъекта за отчетный период и содержит информацию относительно:

1) *доходов* – прирост экономических выгод, отраженных в течение отчетного периода, в виде поступлений активов или увеличения их стоимости или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников;

2) *расходов* – уменьшение экономических выгод, отраженных в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала, за исключением связанных с его распределением между собственниками;

3) *финансовых результатов* – прибыль (убыток), рассчитанный как разница между доходами и расходами отчетного периода.

82. Доходы и расходы, относящиеся к одним и тем же экономическим операциям, отражаются в отчете о прибыли и убытках в том же отчетном периоде (например, балансовая и продажная стоимость реализованных ценностей признаются одновременно в одном отчетном периоде).

83. В том случае, когда за отчетный период не были отражены доходы, но были понесены расходы, которые необходимо признать в соответствии с [НСБУ «Расходы»](#), они отражаются в отчете о прибыли и убытках в том отчетном периоде, когда были понесены. Если за отчетный период были отражены доходы, которые необходимо признать в соответствии с [НСБУ «Доходы»](#), но не были понесены расходы, их необходимо отразить в отчете о прибыли и убытках в том отчетном периоде, в котором они были заработаны.

84. Отчет о прибыли и убытках составляется на основе классификации расходов по назначению (функциям) по форме, представленной в приложении 2.

85. По строке 010 «Доходы от продаж» отражаются доходы от продаж, полученные от операционной деятельности. Они включают доходы:

- 1) от реализации продукции/товаров;
- 2) от оказания услуг и/или выполнения работ;
- 3) по договорам на строительство;
- 4) по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма);
- 5) в виде дивидендов, долевого участия и/или процентов, которые для субъекта являются операционной деятельностью.

Сумма доходов от продаж, признанных за отчетный период, корректируется на стоимость продукции и товаров, возвращенных от покупателей и/или уменьшения цен на реализованную продукцию, товары и/или оказанные услуги в том же отчетном периоде, когда имела место поставка.

86. По строке 020 «Себестоимость продаж» отражается балансовая стоимость реализованной продукции/товаров, себестоимость оказанных услуг /выполненных работ в ходе операционной деятельности субъекта, отнесенная на расходы и увязанная с доходами, отраженными по стр.010. Себестоимость продаж включает:

- 1) балансовую стоимость реализованной продукции/товаров;
- 2) себестоимость оказанных услуг и/или выполненных работ;
- 3) себестоимость работ по договорам на строительство;
- 4) себестоимость услуг по договорам операционного и финансового лизинга (аренды, имущественного найма);
- 5) прочие расходы, относящиеся к операционной деятельности, увязанные с доходами от продаж (например, затраты основной деятельности субъектов микрофинансирования, инвестиционных субъектов).

Себестоимость продаж, учтенная за отчетный период, корректируется на балансовую стоимость продукции/товаров, возвращенных покупателями в отчетном периоде, в котором они были поставлены.

87. По строке 030 «Валовая прибыль (валовой убыток)» отражается разница между доходами от продаж и себестоимостью продаж, рассчитанная следующим образом: стр.010 – стр.020.

***Пример 5.** В 201X году субъект продал 2870 единиц продукции, себестоимость единицы которой составила 45 леев, а продажная цена за единицу – 60 леев. В этом же отчетном периоде были возвращены 185 единиц продукции.*

По данным примера, субъект отражает в отчете о прибыли и убытках:

- по стр.010 «Доходы от продаж» сумму 161100 леев (2870 единиц × 60 леев – 185 единиц × 60 лей);
- по стр.020 «Себестоимость продаж» сумму 120825 лей (2870 единиц × 45 леев – 185 единиц × 45 леев);
- по стр.030 «Валовая прибыль (валовой убыток)» валовую прибыль в сумме 40275 леев (161100 леев – 120825 леев).

88. По строке 040 «Другие доходы от операционной деятельности» отражаются доходы, возникающие в процессе осуществления операционной деятельности, но которые не могут быть отнесены к доходам от продаж. К ним относятся доходы:

- 1) от выбытия других оборотных активов (кроме доходов, отраженных по стр.010);
- 2) в виде штрафов, пени и других санкций;
- 3) от возмещения материального ущерба, причиненного субъекту;
- 4) от списания обязательств, с истекшим сроком исковой давности;
- 5) от субсидий и/или использования средств специального назначения;
- 6) от излишков активов, выявленных в результате инвентаризации;
- 7) от других операций, относящихся к операционной деятельности.

***Пример 6.** В 201X году субъект отразил в учете следующие доходы от операционной деятельности:*

- от продажи материалов – 18990 леев;
- излишки товаров, выявленных в результате инвентаризации – 1200 леев;
- начисление материального ущерба, подлежащего возмещению виновным лицом – 7290 леев;
- от списания коммерческих обязательств, с истекшим сроком исковой давности – 17500 леев;
- от аннулирования налоговых санкций за прошлые периоды согласно решению судебной инстанции – 3500 леев.

По данным примера, субъект отражает по стр.040 «Другие операционные доходы» отчета о прибыли и убытках за 201X год сумму 48480 леев (18990 леев + 1200 леев + 7290 леев + 17500 леев + 3500 леев).

89. По строке 050 «Расходы на реализацию» отражаются расходы по реализации продукции/товаров, оказанию услуг и/или выполнению работ, которые определяются в соответствии с НСБУ «Расходы».

90. По строке 060 «Административные расходы» отражаются расходы по содержанию и управлению субъекта в целом, которые определяются в соответствии с НСБУ «Расходы».

91. По строке 070 «Другие расходы операционной деятельности» отражаются расходы, связанные с осуществлением операционной деятельности субъекта, но которые не могут быть отнесены к себестоимости продаж, расходам на реализацию или административным расходам. Они определяются в соответствии с [НСБУ «Расходы»](#) и в основном включают расходы по:

1) выбытию (реализации, передаче третьим лицам, списанию и т.п.) других оборотных активов, кроме расходов, отраженных по строке 020;

2) штрафам, пеням и другим санкциям;

3) процентам за полученные кредиты и займы и по договорам финансового лизинга;

4) недостачам и потерям от порчи активов, выявленным при инвентаризации;

5) косвенным производственным затратам, не включенным в себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг (выполненных работ);

6) бракованной продукции и аннулированным производственным заказам и др.

Пример 7. В 201X году субъектом были понесены расходы, связанные с операционной деятельностью:

- от продажи материалов – 11270 леев;

- недостача товаров, выявленная в результате инвентаризации – 7200 леев;

- восстановление обязательств перед поставщиком, ранее списанных в связи с истечением срока исковой давности – 5645 леев;

- начисление пени за несоблюдение сроков поставки товаров – 450 леев.

По данным примера, субъект отражает по стр.070 «Другие расходы операционной деятельности» отчета о прибыли и убытках за 201X год сумму 24565 леев (11270 леев + 7200 леев + 5645 леев + 450 леев).

92. По строке 080 «Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами от операционной деятельности за отчетный период, рассчитанная следующим образом: стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070.

93. По строке 090 «Результат от других видов деятельности: прибыль (убыток)» отражается разница между доходами и расходами других видов деятельности за отчетный период.

Доходы других видов деятельности включают доходы, связанные с долгосрочными активами, кроме излишков активов, выявленных при инвентаризации; в виде дивидендов и/или долевого участия в других субъектах (кроме отраженных по строке 010); в виде процентов (кроме отраженных по строке 010); от положительных курсовых валютных разниц; от безвозмездно поступивших активов; восстановление убытков от обесценения; компенсаций для возмещения чрезвычайных убытков; других экономических фактов, которые не относятся к операционной деятельности.

Расходы других видов деятельности включают расходы с долгосрочными активами, финансовые и чрезвычайные расходы, которые определяются в соответствии с [НСБУ «Расходы»](#).

94. По строке 100 «Прибыль (убыток) до налогообложения» указывается финансовый результат до налогообложения, рассчитанный следующим образом: стр.080 + стр.090.

95. По строке 110 «Расходы по подоходному налогу» отражаются расходы по подоходному налогу, которые определяются в соответствии с [НСБУ «Расходы»](#).

96. По строке 120 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» указывается финансовый результат после налогообложения, определенный как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и расходами по подоходному налогу, следующим образом: стр.100 – стр.110. Этот показатель должен совпадать с соответствующим показателем строки 360 баланса.

Отчет об изменениях собственного капитала

97. Отчет об изменениях собственного капитала характеризует наличие и изменение элементов собственного капитала в течение отчетного периода и содержит информацию относительно:

1) *уставного и добавочного капитала* – уставный капитал, добавочный капитал, неоплаченный капитал, незарегистрированный капитал и изъятый капитал;

2) *резервов* – резервный капитал, уставные резервы и прочие резервы;

3) *нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)* – поправки результатов прошлых лет, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет, чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, использованная прибыль отчетного периода и результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету.

4) *прочих элементов собственного капитала, которые не включены в подп.1)–3).*

98. Элементы собственного капитала определяются в соответствии с [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

99. В отчете об изменениях собственного капитала по каждому элементу указывается остаток на начало отчетного периода, увеличения и уменьшения в течение периода и остаток на конец отчетного периода, который определяется следующим образом:

$$\begin{array}{r} \text{Остаток на} \\ \text{конец} \\ \text{отчетного} \\ \text{периода} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Остаток на} \\ \text{начало} \\ \text{отчетного} \\ \text{периода} \end{array} + \text{Увеличения} - \text{Уменьшения}$$

100. Остатки на начало отчетного периода по поправкам результатов прошлых лет, чистой прибыли (убытку) отчетного периода и использованной прибыли отчетного периода всегда равны нулю вследствие реформации баланса за предыдущий отчетный период.

101. Остатки элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода, представленные в отчете об изменениях собственного капитала, должны быть идентичны остаткам соответствующих элементов из баланса.

102. Величина элементов, увеличивающих собственный капитал, таких как уставный капитал, незарегистрированный капитал, резервы, чистая прибыль отчетного периода, отражается в отчете об изменениях собственного капитала обычным образом (без скобок). Величина элементов, уменьшающих собственный капитал, таких как неоплаченный капитал, изъятый капитал, использованная прибыль отчетного периода, чистый убыток отчетного периода, отражается в отчете об изменениях собственного капитала со знаком минус (в скобках).

103. Отчет об изменениях собственного капитала составляется по форме, представленной в приложении 3.

104. По строке 010 «Уставный капитал» отражаются остатки и изменения долей в уставном капитале, выпущенных собственными акциями или других инструментов собственного капитала по стоимости, указанной в учредительных и/или иных документах, зарегистрированных согласно действующему законодательству.

Пример 8. Общество с ограниченной ответственностью, уставный капитал которого на начало года составил 10800 леев, осуществило в течение 201X года следующие хозяйственные операции: в январе 201X года был уменьшен уставный капитал на 3200 леев путем погашения доли, которая была приобретена обществом у своего участника и не была отчуждена в течение 6 месяцев с момента ее приобретения; в апреле 201X года уставный капитал был увеличен на 18300 леев путем пропорционального увеличения долей в уставном капитале за счет прибыли прошлых лет.

На основании данных примера субъект отражает по стр.010 «Уставный капитал» из отчета об изменениях собственного капитала за 201X год:

- в гр.4 – остаток уставного капитала на начало отчетного периода в сумме 10800 леев;

- в гр.5 – увеличение уставного капитала в сумме 18300 леев;

- в гр.6 – уменьшение уставного капитала в сумме 3200 леев;

- в гр.7 – остаток уставного капитала на конец отчетного периода в сумме 25900 леев (10800 леев + 18300 леев – 3200 леев).

105. По строке 020 «Добавочный капитал» отражаются остатки и изменения соответствующие:

1) эмиссионному доходу, представляющему собой разницы между стоимостью вкладов собственников в уставный капитал субъекта и номинальной стоимостью долей в уставном капитале (акций, других инструментов собственного капитала);

2) разнице между изъятой стоимостью и номинальной стоимостью или отчужденной стоимостью собственных долей (акций), которые были изъяты и в последующем аннулированы или отчуждены.

Пример 9. При создании акционерного общества были размещены 5000 простых акций номинальной стоимостью 10 леев/акция по цене 12 леев/акция.

На основании данных примера субъект отражает в отчете об изменениях собственного капитала:

- по стр.010 «Уставный капитал» увеличение уставного капитала (гр.5) и его остаток на конец отчетного периода (гр.7) в сумме 50000 леев (5000 акций × 10 леев);

- по стр.020 «Добавочный капитал» увеличение добавочного капитала (гр.5) и его остаток на конец отчетного периода (гр.7) в сумме 10000 леев (5000 акций × 2 лея).

106. По строке 030 «Неоплаченный капитал» отражаются в скобках остатки и изменения дебиторской задолженности собственников относительно:

1) вкладов в уставный капитал;

2) дополнительных вкладов на покрытие убытков прошлых лет.

107. По строке 040 «Незарегистрированный капитал» отражаются остатки и изменения незарегистрированного капитала по номинальной стоимости:

1) акций, выпущенных при создании акционерного общества, которые еще не были зарегистрированы в порядке, установленном законодательством;

2) долей в уставном капитале (акций, других инструментов собственного капитала), относящихся к увеличению уставного капитала до государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта.

Пример 10. Участники общества с ограниченной ответственностью 10.12.201X года приняли решение увеличить уставный капитал с 5400 леев до 28000 леев. Участники внесли 15.12.201X года сумму 22600 леев в счет увеличения долей в уставном капитале. Государственная регистрация изменения уставного капитала общества была осуществлена 10.01.201X+1 года.

На основании данных примера, общество отражает по стр.030 «Неоплаченный капитал» отчета об изменениях собственного капитала за 201X год:

- в гр.5 – увеличение незарегистрированного капитала в сумме 22600 леев;

- в гр.7 – остаток незарегистрированного капитала на конец отчетного периода в сумме 22600 леев.

108. По строке 050 «Изъятый капитал» отражаются в скобках остатки и изменения долей в уставном капитале (акций, других инструментов собственного капитала), приобретенных или выкупленных субъектом у своих собственников.

Пример 11. Акционерное общество в августе 201X года выкупило у акционеров 350 собственных акций по цене 100 леев/акция, из которых 120 акций были перепроданы в ноябре того же года по цене 115 леев/акция.

На основании данных примера, субъект отражает в отчете об изменениях собственного капитала за 201X год:

- по стр.050 «Изъятый капитал» в скобках:
 - в гр.5 – увеличение изъятого капитала в сумме 35000 леев (350 акций × 100 леев);
 - в гр.6 – уменьшение изъятого капитала в сумме 12000 леев (120 акций × 100 леев);
 - в гр.7 – остаток изъятого капитала на конец отчетного периода в сумме 23000 леев (35000 леев – 12000 леев).
- по стр.020 «Добавочный капитал»:
 - в гр.5 – увеличение добавочного капитала в сумме 1800 леев [120 акций × (115 леев – 100 леев)];
 - в гр.7 – остаток добавочного капитала в сумме 1800 леев.

109. По строке 060 «Итого уставный и добавочный капитал» отражается итог, который определяется следующим образом: стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050.

110. По строке 070 «Резервный капитал» отражаются остатки и изменения резервов, формирование которых предусмотрено действующим законодательством.

Пример 12. Остаток резервного капитала общества с ограниченной ответственностью на начало 201X года составил 14000 леев. В феврале 201X года общество отчислило в резервный капитал чистую прибыль 201X-1 года в сумме 7800 леев. В сентябре 201X года за счет резервного капитала был увеличен уставный капитал общества на 15000 леев, государственная регистрация соответствующего изменения была осуществлена в том же месяце.

На основании данных примера, субъект отражает по стр.070 «Резервный капитал» отчета об изменениях собственного капитала за 201X год:

- в гр.4 – остаток резервного капитала на начало отчетного периода в сумме 14000 леев;
- в гр.5 – увеличение резервного капитала в сумме 7800 леев;
- в гр.6 – уменьшение резервного капитала на 15000 леев;
- в гр.7 – остаток резервного капитала на конец отчетного периода в сумме 6800 леев (14000 леев + 7800 леев – 15000 леев).

111. По строке 080 «Уставные резервы» отражаются остатки и изменения резервов, сформированных в соответствии с уставом субъекта, за исключением резервов, указанных по стр.070 отчета об изменениях собственного капитала.

112. По строке 090 «Прочие резервы» отражаются остатки и изменения резервов, сформированных в соответствии с решением уполномоченного органа управления субъекта, за исключением резервов, указанных по стр.070 и стр.080 из отчета об изменениях собственного капитала.

113. По строке 100 «Итого резервы» отражается итог, который определяется следующим образом: стр.070 + стр.080 + стр.090.

114. По строке 110 «Поправки результатов прошлых лет» отражаются остатки и изменения суммы прибыли (убытка), возникшей вследствие исправления ошибок, допущенных в предыдущие годы, которая определяется в соответствии с НСБУ «Учетные политики, изменения бухгалтерских оценок, ошибки и последующие события».

115. По строке 120 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» отражаются остатки и изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

прошлых лет. Остаток на начало отчетного периода определяется после реформации баланса за предыдущий год согласно п.165, 166 настоящего стандарта.

116. По строке 130 «Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода» отражается обычным образом чистая прибыль или в скобках – чистый убыток текущего отчетного периода.

117. По строке 140 «Использованная прибыль отчетного периода» отражается в скобках прибыль отчетного года, использованная в течение этого года согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, а по строке 150 «Результат от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету» отражается финансовый результат, признанный при переходе на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету.

118. По строке 160 «Итого нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается итог, который определяется следующим образом: стр.110 + стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150.

119. По строке 170 «Прочие элементы собственного капитала» отражаются остатки и изменения общей суммы элементов собственного капитала, которые не были включены в строки 010–160 отчета об изменениях собственного капитала.

120. По строке 171 «Разницы от переоценки» отражаются остатки и изменения разниц от переоценки долгосрочных активов у субъектов, применяющих модель переоценки согласно МСФО (IFRS).

121. По строке 172 «Субсидии субъектам с публичной собственностью» отражаются остатки и изменения субсидий, полученных государственными, муниципальными и другими аналогичными субъектами, в том числе публичными учреждениями с финансовой автономией, от органов публичной власти, переведенных в собственный капитал (после выполнения договорных условий) согласно [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

122. По строке 180 «Всего собственный капитал» отражается итог элементов собственного капитала, который определяется следующим образом: стр.060 + стр.100 + стр.150 + стр.160 + стр.170.

Отчет о движении денежных средств

Общие правила

123. Отчет о движении денежных средств характеризует остатки и движение денежных средств за отчетный период и содержит информацию относительно:

1) *денежных средств* – денежные средства в национальной и иностранной валюте в кассе и на текущих счетах;

2) *денежных переводов в пути* – денежные средства, внесенные в кассы банков, почтовых отделений или переданные инкассаторам для их последующего зачисления на текущие счета субъекта либо для перевода получателям;

3) *денежные документы* – марки государственной пошлины, почтовые марки, оплаченные проездные билеты, путевки на лечение и отдых и др.

124. В отчет о движении денежных средств не включается:

1) внутреннее перемещение денежных средств (например, снятие денежных средств с текущих счетов, открытие аккредитива, пополнение банковских карточек субъекта, переводы денежных средств с одного текущего счета на другой, приобретение/продажа иностранной валюты);

2) бартерные операции (обмен активами/услугами);

3) конвертация долгов в уставный капитал;

4) амортизация и убытки от обесценения долгосрочных активов и др.

125. Отчет о движении денежных средств составляется на основе кассового метода учета, в соответствии с которым:

- 1) поступление денежных средств отражается по сумме их фактического поступления в кассу и на текущие счета;
- 2) денежные выплаты – по сумме фактической оплаты из кассы с текущих счетов;
- 3) денежные документы – по стоимости фактически поступивших и выбывших денежных документов.

126. Отчет о движении денежных средств составляется по прямому методу, согласно которому поступление и выбытие денежных средств определяется на основе данных счетов учета денежных средств.

127. Элементы отчета о движении денежных средств разделены отдельно на операционную, инвестиционную и финансовую деятельности, с отдельным представлением курсовых валютных разниц.

128. Отчет о движении денежных средств составляется по форме, представленной в приложении 4.

Движение денежных средств от операционной деятельности

129. По строке 010 «Поступления от продаж» отражаются денежные средства, включая косвенные налоги, полученные от:

- 1) покупателей, клиентов за проданную продукцию/товары и/или оказанные услуги /выполненные работы;
- 2) лизингополучателей за активы, переданные в операционный и финансовый лизинг (аренду, имущественный найм), а также проценты от финансового лизинга;
- 3) в форме авансов, полученных в счет будущих поставок продукции/товаров и/или услуг.

130. По строке 020 «Денежные выплаты за приобретенные запасы и услуги» отражаются выплаты денежных средств, включая косвенные налоги, выплаченные:

- 1) поставщикам и подрядчикам за приобретенные запасы и услуги;
- 2) лизингодателям за активы, полученные в операционный и финансовый лизинг (аренду, имущественный найм), кроме процентов;
- 3) в форме авансов, предоставленных в счет будущих покупок запасов и услуг.

131. По строке 030 «Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования» отражаются денежные средства, выплаченные:

- 1) работникам в счет оплаты труда и других операций (за исключением предоставленных займов и выплаченных дивидендов);
- 2) органам социального и медицинского страхования в виде взносов обязательного государственного социального и медицинского страхования работодателей и работников.

132. По строке 040 «Проценты выплаченные» отражаются проценты, выплаченные в виде денежных средств за отчетный период по:

- 1) полученным кредитам и займам, независимо от того если они признаны как текущие расходы или капитализированы в соответствии с [НСБУ «Затраты по займам»](#);
- 2) активам, полученным в финансовый лизинг;
- 3) облигациям, векселям и другим долговым обязательствам.

133. По строке 050 «Выплата подоходного налога» отражаются выплаты денежных средств в бюджет, относящихся к подоходному налогу, от предпринимательской деятельности, в том числе по уплате данного налога в рассрочку.

134. По строке 060 «Прочие поступления» отражаются суммы поступлений денежных средств, полученные от операционной деятельности и не отраженные по строке 010. Эти суммы включают поступления денежных средств от:

- 1) продажи других оборотных активов;
- 2) штрафов, пени и других санкций;
- 3) гонораров и комиссионных;
- 4) авансов, возвращенных подотчетными лицами;
- 5) финансирования и поступлений специального назначения;

- 6) субсидий, премий и спонсорства;
- 7) роялти, относящегося к операционной деятельности;
- 8) приобретения денежных документов с последующей их оплатой;
- 9) возмещения материального ущерба, нанесенного субъекту (за исключением ущерба от чрезвычайных событий) и др.

135. По строке 070 «Прочие выплаты» отражаются суммы прочих выплат денежных средств, от операционной деятельности, и не отраженных по строкам 020–050. Эти суммы включают денежные выплаты в виде:

- 1) штрафов, пени и других санкций;
- 2) авансов, выданных подотчетным лицам;
- 3) подоходного налога физических лиц, налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов и сборов, а также санкции за нарушение действующего законодательства;
- 4) денежных документов, использованных в отчетном периоде с последующей их оплатой;
- 5) роялти, относящегося к операционной деятельности и др.

136. По строке 080 «Чистое движение денежных средств от операционной деятельности» отражается разница между денежными средствами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от операционной деятельности, рассчитанная следующим образом: стр.010 – стр.020 – стр.030 – стр.040 – стр.050 + стр.060 – стр.070.

Движение денежных средств от инвестиционной деятельности

137. По строке 090 «Поступления от продажи долгосрочных активов» отражаются денежные средства, поступившие в отчетном периоде от продажи долгосрочных активов, а также авансы, полученные в счет последующей продажи таких активов.

138. По строке 100 «Выплаты на приобретение долгосрочных активов» отражаются денежные суммы, выплаченные с целью приобретения и/или создания долгосрочных активов, а также авансы, выданные для их приобретения.

139. По строке 110 «Проценты полученные» отражаются проценты, полученные в виде денежных сумм, по выданным займам, депозитным счетам и другим финансовым инвестициям, за исключением процентных начислений, отраженных по строке 010.

140. По строке 120 «Дивиденды полученные» отражаются дивиденды, полученные в виде денежных сумм от долей участия (акций) в уставном капитале других субъектов.

141. По строке 130 «Прочие поступления (выплаты)» отражается разница между денежными суммами, поступившими и выплаченными от инвестиционной деятельности, не включенными в строки 090–120.

142. По строке 140 «Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности» отражается разница между денежными суммами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от инвестиционной деятельности, рассчитанная следующим образом: стр.090 – стр.100 + стр.110 + стр.120 ± стр.130.

Движение денежных средств от финансовой деятельности

143. По строке 150 «Поступления в виде кредитов и займов» отражаются денежные суммы, поступившие в форме кредитов и займов, в том числе от размещения собственных облигаций, векселей и других долговых обязательств.

144. По строке 160 «Выплаты по кредитам и займам» отражаются денежные выплаты в счет погашения кредитов и займов (за исключением процентных начислений), оплаты долговых обязательств и др.

145. По строке 170 «Выплаты дивидендов» отражаются денежные суммы, выплаченные владельцам в виде дивидендов.

146. По строке 180 «Поступления от операций с капиталом» отражаются денежные суммы, поступившие от эмиссии собственных акций, увеличения долей участия, продажи

собственных долей участия в уставном капитале (акций), выкупленных ранее у владельцев.

147. По строке 190 «Прочие поступления (выплаты)» отражается разница между денежными суммами, поступившими и выплаченными от финансовой деятельности, не включенными в строки 150–180. Они включают:

1) денежные поступления:

а) в виде роялти, за исключением сумм, отраженных по строке 060;

б) от изменения других элементов собственного капитала;

с) для покрытия чрезвычайных убытков и т.д.;

2) денежные выплаты:

а) по роялти, за исключением сумм, отраженных по строке 070;

б) с целью выкупа доли участия и собственных акций субъекта;

с) в результате убытков от чрезвычайных событий (например: хищение и экспроприация денежных средств, пожар, наводнение, политические события, из-за которых денежные средства были уничтожены).

148. По строке 200 «Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности» отражается разница между денежными суммами, поступившими и выплаченными в отчетном периоде от финансовой деятельности, рассчитанная следующим образом: стр.150 – стр.160 – стр.170 + стр.180 ± стр.190.

149. По строке 210 «Всего чистое движение денежных средств» отражается движение денежных средств в отчетном периоде от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, рассчитанное следующим образом: ± стр.080 ± стр.140 ± стр.200.

150. По строке 220 «Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы» отражается чистая величина положительных и отрицательных курсовых валютных разниц на отчетную дату.

151. По строке 230 «Остаток денежных средств на начало отчетного периода» отражается остаток денежных средств на счетах и денежных документов на начало отчетного периода. Указанный остаток должен соответствовать итоговому остатку денежных средств, отраженных в строках 250 и 260 гр.4 баланса.

152. По строке 240 «Остаток денежных средств на конец отчетного периода» отражается остаток денежных средств на счетах и денежных документов учета денежных средств на конец отчетного периода, рассчитанный следующим образом: ± стр.210 ± стр.220 + стр.230. Полученный остаток должен соответствовать итоговому остатку денежных средств, отраженных в строках 250 и 260 гр. 5 баланса.

[Пкт.153 утратил силу согласно [Приказу Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

154. Для проверки правильности расчета чистого движения денежных средств от операционной деятельности может быть использован косвенный метод в соответствии с МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Примечания к финансовым отчетам

155. Примечания к финансовым отчетам включают приложения и объяснительную записку.

156. Приложения содержат информацию, которая детализирует элементы финансовых отчетов, и включают:

1) общие сведения (приложение 6);

2) информация, требуемая Национальными стандартами бухгалтерского учета (приложение 7);

3) информационная справка о доходах и расходах, классифицированных по натуре (приложение 8);

4) информационная справка об отношениях с нерезидентами (приложение 9).

157. Объяснительная записка содержит дополнительную информацию, которая не включена в финансовые отчеты и приложения к ним. Объем, структура и форма представления объяснительной записки устанавливается каждым субъектом самостоятельно в зависимости от его величины, организационно-правовой формы, сферы деятельности и информационных потребностей пользователей финансовых отчетов.

158. Кроме информации, предусмотренной [Законом о бухгалтерском учете](#), Национальными стандартами бухгалтерского учета и другими нормативными актами, объяснительная записка должна включать следующие разделы:

1) информация о соответствии финансовых отчетов Национальным стандартам бухгалтерского учета;

2) раскрытие учетных политик;

3) анализ экономическо-финансовой деятельности субъекта;

4) прочая информация.

159. В разделе «Информация о соответствии финансовых отчетов Национальным стандартам бухгалтерского учета» объяснительной записки представляется следующая информация:

1) подтверждение факта соответствия финансовых отчетов положениям Национальным стандартам бухгалтерского учета;

2) отклонения от основополагающих принципов и качественных характеристик, причины и эффекты влияния каждого отклонения на имущественное и финансовое положение субъекта;

3) Национальные стандарты бухгалтерского учета, впервые примененные субъектом в течение отчетного периода.

160. В разделе «Раскрытие учетных политик» представляется информация относительно:

1) методов признания и оценки элементов финансовых отчетов, использованных субъектом;

2) изменений, внесенных в учетные политики в течение отчетного периода.

161. Раздел «Анализ экономико-финансовой деятельности субъекта» содержит анализ данных из финансовых отчетов и другую дополнительную информацию, которая релевантна для понимания финансовых отчетов и для принятия экономических решений пользователями. Этот раздел включает:

1) основные финансовые показатели, которые характеризуют результаты и финансовое положение субъекта, такие, например, как рентабельность, уровень обязательств, чистые оборотные средства, доля истекших обязательств, ликвидность и др.;

2) важнейшие факторы, то есть причины, которые спровоцировали существенные изменения основных финансовых показателей по сравнению с предыдущим периодом;

3) сущность инвестиционной, финансовой, дивидендной политик и т.д.;

4) информацию, не предусмотренную Национальными стандартами бухгалтерского учета, как, например, добавленная стоимость, производственная мощность, доля рынка сбыта, состояние окружающей среды, в которой субъект осуществляет свою деятельность и др.

162. В разделе «Прочая информация» раскрывается дополнительная информация, которая не была представлена в разделах 1) и 2) из п.160 настоящего стандарта, но является существенной и релевантной для пользователей.

Пример 13. *Акционерное общество располагало на начало 201X года добавочным капиталом в сумме 28400 леев, сформированным за счет эмиссионного дохода. В течение отчетного периода, согласно решению общего собрания акционеров, этот источник финансирования был направлен на покрытие убытков прошлых лет. Также, в связи с аннулированием выкупленных у акционеров акций, были отнесены на добавочный капитал отрицательные разницы от аннулирования изъятых акций в сумме 18200 леев. Величина*

добавочного капитала на начало и конец отчетного периода превышает порог существенности, предусмотренный в учетных политиках субъекта.

На основании данных примера субъект представляет в объяснительной записке к финансовым отчетам следующую информацию:

- на начало отчетного периода остаток добавочного капитала в сумме 28400 леев представляет собой эмиссионный доход, сформированный по причине превышения фактической стоимости вкладов учредителей по сравнению с номинальной стоимостью акций, размещенных при создании общества. В течение отчетного периода эта часть добавочного капитала была полностью использована на покрытие убытков прошлых лет;

- в течение отчетного периода имело место уменьшение добавочного капитала в сумме 18200 леев по причине превышения цены выкупа аннулированных акций над их номинальной стоимостью. На конец отчетного периода эта разница формирует отрицательный остаток добавочного капитала.

Утверждение, подписание и представление финансовых отчетов

163. Финансовые отчеты утверждаются общим собранием собственников и/или другим уполномоченным органом в соответствии с действующим законодательством.

164. Финансовые отчеты подписываются и представляются пользователям в соответствии с положениями [Закона о бухгалтерском учете](#).

Реформация баланса

165. После утверждения и представления финансовых отчетов субъект реформирует баланс посредством списания:

1) использованной прибыли отчетного периода на чистую прибыль (чистый убыток) текущего отчетного периода;

2) поправок результатов прошлых лет, выявленных в отчетном периоде на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет;

3) чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет;

4) результата от перехода на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

166. В балансе следующего отчетного периода показатели строк 340, 360 и 370 не имеют сальдо.

Переходные положения

167. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу. Информация предыдущего отчетного периода переносится в предусмотренные настоящим стандартом формы финансовых отчетов в соответствии с Методическими рекомендациями по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета.

Дата вступления в силу

168. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

БАЛАНС
на _____ 20__

№	Актив	Код строк	Сальдо на	
			начало отчетного периода	конец отчетного периода
1	2	3	4	5

1.	Долгосрочные активы			
	Нематериальные активы	010		
	Незавершенные долгосрочные материальные активы	020		
	Земельные участки	030		
	Основные средства	040		
	Минеральные ресурсы	050		
	Долгосрочные биологические активы	060		
	Долгосрочные финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	070		
	Долгосрочные финансовые инвестиции в аффилированные стороны	080		
	Инвестиционная недвижимость	090		
	Долгосрочная дебиторская задолженность	100		
	Долгосрочные авансы, выданные	110		
	Прочие долгосрочные активы	120		
	Итого долгосрочных активов (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120)	130		
2.	Оборотные активы			
	Материалы	140		
	Оборотные биологические активы	150		
	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы	160		
	Незавершенное производство и продукция	170		
	Товары	180		
	Коммерческая дебиторская задолженность	190		
	Дебиторская задолженность аффилированных сторон	200		
	Текущие авансы, выданные	210		
	Дебиторская задолженность бюджета	220		
	Дебиторская задолженность персонала	230		
	Прочая дебиторская задолженность	240		
	Денежные средства в кассе и на текущих счетах	250		
	Прочие элементы денежных средств	260		
	Текущие финансовые инвестиции в неаффилированные стороны	270		
	Текущие финансовые инвестиции в аффилированные стороны	280		
	Прочие оборотные активы	290		
	Итого оборотных активов (стр.140 + стр.150 + стр.160 + стр.170 + стр.180 + стр.190 + стр.200 + стр.210 + стр.220 + стр.230 + стр.240 + стр.250 + стр.260 + стр.270 + стр.280 + стр.290)	300		
	Всего активов (стр.130 + стр.300)	310		
	Пассив			
3.	Собственный капитал			
	Уставный и добавочный капитал	320		
	Резервы	330		
	Поправки результатов прошлых лет	340	x	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	350		
	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	360	x	
	Использованная прибыль отчетного периода	370	x	

	Прочие элементы собственного капитала	380		
	Итого собственный капитал (стр.320 + стр.330 + стр.340 + стр.350 + стр.360 + стр.370 + стр.380)	390		
4.	Долгосрочные обязательства			
	Долгосрочные кредиты банков	400		
	Долгосрочные займы	410		
	Долгосрочные обязательства по финансовому лизингу	420		
	Прочие долгосрочные обязательства	430		
	Итого долгосрочных обязательств (стр.400 + стр.410 + стр.420 + стр.430)	440		
5.	Текущие обязательства			
	Краткосрочные кредиты банков	450		
	Краткосрочные займы	460		
	Коммерческие обязательства	470		
	Обязательства аффилированным сторонам	480		
	Текущие авансы, полученные	490		
	Обязательства персоналу	500		
	Обязательства по социальному и медицинскому страхованию	510		
	Обязательства бюджету	520		
	Текущие доходы будущих периодов	530		
	Обязательства собственникам	540		
	Текущие целевые финансирование и поступления	550		
	Текущие оценочные резервы	560		
	Прочие текущие обязательства	570		
	Итого текущих обязательств (стр.450 + стр.460 + стр.470 + стр.480 + стр.490 + стр.500 + стр.510 + стр.520 + стр.530 + стр.540 + стр.550 + стр.560 + стр.570)	580		
	Всего пассивов (стр.390 + стр.440 + стр.580)	590		

[Приложение 1 изменено [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Приложение 2

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛИ И УБЫТКАХ
с _____ по _____ 20__

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы от продаж	010		
Себестоимость продаж	020		
Валовая прибыль (валовой убыток) (стр.010 – стр.020)	030		
Другие доходы от операционной деятельности	040		
Расходы на реализацию	050		
Административные расходы	060		
Другие расходы операционной деятельности	070		
Результат от операционной деятельности: прибыль (убыток)	080		

(стр.030 + стр.040 – стр.050 – стр.060 – стр.070)			
Результат от других видов деятельности: прибыль (убыток)	090		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.080 + стр.090)	100		
Расходы по подоходному налогу	110		
Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода (стр.100 – стр.110)	120		

Приложение 3

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

с _____ по _____ 20__

№	Показатели	Код стр.	Остаток на начало отчетного периода	Увеличение	Уменьшение	Остаток на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6	7
1	Уставный и добавочный капитал					
	Уставный капитал	010				
	Добавочный капитал	020				
	Неоплаченный капитал	030	()	()	()	()
	Незарегистрированный капитал	040				
	Изъятый капитал	050	()	()	()	()
	Итого уставный и добавочный капитал (стр.010 + стр.020 + стр.030 + стр.040 + стр.050)	060				
2	Резервы					
	Резервный капитал	070				
	Уставные резервы	080				
	Прочие резервы	090				
	Итого резервы (стр.070 + стр.080 + стр.090)	100				
3	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)					
	Поправки результатов прошлых лет	110				
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	120				
	Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода	130	x			
	Использованная прибыль отчетного периода	140	x	()	()	()
	Результат по переходу на новые нормативные акты по бухгалтерскому учету	150				
	Итого нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (стр.110 + стр.120 + стр.130 + стр.140 + стр.150)	160				
4	Прочие элементы собственного капитала, из них	170				
	Разницы от переоценки	171				
	Субсидии субъектов с публичной	172				

собственностью					
Всего собственный капитал (стр.060 + стр.100 + стр.160 + стр.170)	180				

[Приложение 3 изменено [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Приложение 4

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
с _____ по _____ 20__

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Движение денежных средств от операционной деятельности			
Поступления от продаж	010		
Денежные выплаты за приобретенные запасы и услуги	020		
Выплаты работникам, органам социального и медицинского страхования	030		
Проценты выплаченные	040		
Выплата подоходного налога	050		
Прочие поступления	060		
Прочие выплаты	070		
Чистое движение денежных средств от операционной деятельности (стр.010 – стр.020 – стр.030 – стр.040 – стр.050 + стр.060 – стр.070)	080		
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности			
Поступление от продажи долгосрочных активов	090		
Выплаты на приобретение долгосрочных активов	100		
Проценты полученные	110		
Дивиденды полученные	120		
Прочие поступления (выплаты)	130		
Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности (стр.090 – стр.100 + стр.110 + стр.120 ± стр.130)	140		
Движение денежных средств от финансовой деятельности			
Поступления в виде кредитов и займов	150		
Выплаты по кредитам и займам	160		
Выплаты дивидендов	170		
Поступления от операций с капиталом	180		
Прочие поступления (выплаты)	190		
Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности (стр.150 – стр.160 – стр.170 + стр.180 ± стр.190)	200		
Всего чистое движение денежных средств (± стр.080 ± стр.140 ± стр.200)	210		
Положительные (отрицательные) курсовые валютные разницы	220		
Остаток денежных средств на начало отчетного периода	230		

Остаток денежных средств на конец отчетного периода (± стр.210 ± стр.220 + стр.230)	240		
---	-----	--	--

[Приложение 5 исключено [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Приложение 6

Общие сведения

1. Регистрационное удостоверение субъекта, выданное Государственной регистрационной палатой.
Регистрационный номер _____ Дата регистрации _____ Серия _____ Номер _____
2. Уставный капитал, зарегистрированный Государственной регистрационной палатой:
дата « ____ » _____, сумма _____ леев, в том числе:
 - 1) доля государства _____ леев,
 - 2) доли участия до 20% _____ леев.
 Последующие изменения:
 - а) « ____ » _____, сумма _____ леев, в том числе доля государства _____ леев.
 - б) « ____ » _____, сумма _____ леев, в том числе доля государства _____ леев.
3. Субъекты, деятельность которых требует наличия лицензии, указывают:
Действующая лицензия:
 - 1) Номер _____, дата выдачи _____
Срок действия _____
Вид деятельности _____
Орган, выдавший лицензию _____
 - 2) Номер _____, дата выдачи _____
Срок действия _____
Вид деятельности _____
Орган, выдавший лицензию _____
 - 3) Номер _____, дата выдачи _____
Срок действия _____
Вид деятельности _____
Орган, выдавший лицензию _____
4. Среднесписочная численность работников за отчетный период _____ человек, в том числе по категориям:
 - 1) административный персонал _____ человек,
 - 2) рабочие _____ человек.
5. Численность работников на 31 декабря 20____ человек.
6. Оплата труда работников субъекта в отчетном периоде _____ леев.
7. Оплата труда членов административных советов, органов управления и надзора и других обязательств, возникших или принятых в связи с пенсиями нынешних членов или бывших членов этих органов, по категориям _____ леев.
8. Авансы и кредиты, выданные членам органов, указанным в пункте 7 _____ леев, в том числе возмещенные _____ леев.
9. Стоимость долгосрочных и оборотных активов, числящихся в качестве залога¹ _____ леев.
 - 1) по залоговой стоимости _____ леев;
 - 2) по балансовой стоимости _____ леев.
10. Количество простых акций на конец отчетного периода _____ единиц.
11. Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода на одну простую акцию:
 - 1) прибыль _____ леев _____ бань;

2) убыток _____ леев _____ бань.

12. Начисленные дивиденды в расчете на одну простую акцию за отчетный период:

- 1) выплаченные _____ леев _____ бань;
- 2) планируемые к выплате _____ леев _____ бань.

13. Наличие иностранной валюты, пересчитанной на национальную валюту Республики Молдова – всего _____ леев, в том числе (наименование и код валюты):

- 1) _____
- 2) _____
- 3) _____

14. Связанные денежные средства – всего _____ леев.

¹ В строках, где приводятся залоговые суммы, во всех графах через дробь приводится:

- а) в числителе – залоговая стоимость;
- б) в знаменателе – балансовая стоимость.

Приложение 7

Информация, требуемая Национальными стандартами бухгалтерского учета

1. В приложении раскрывается минимальная информация, предусмотренная Национальными стандартами бухгалтерского учета и представленная в п.3. В зависимости от особенностей деятельности и собственных информационных потребностей в приложение может быть включена дополнительная информация об элементах (объектах) учета субъекта.

2. Структура, объем и форма представления информации в приложении устанавливается каждым субъектом самостоятельно.

3. В приложении раскрывается как минимум следующая информация относительно:

1) долгосрочных нематериальных активов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#)):

а) 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;

б) стоимость амортизируемых нематериальных активов;

в) стоимость неамортизируемых нематериальных активов;

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

2) долгосрочных материальных активов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#)):

а) 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;

б) балансовая стоимость долгосрочных материальных активов, которые временно не используются;

в) первоначальная стоимость (или иная стоимость, которая замещает первоначальную в финансовых отчетах) полностью амортизированных объектов, которые продолжают использоваться;

г) последующие затраты, капитализированные в отчетном периоде;

д) стоимость заложенных или ипотечных долгосрочных материальных активов или предоставленных в виде гарантии по определенным обязательствам субъекта.

3) минеральных ресурсов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#)):

а) балансовая стоимость минеральных ресурсов, признанных на начало и конец отчетного периода;

- b) сумма начисленных и использованных оценочных резервов в отчетном периоде;
- c) сумма начисленной и списанной амортизации минеральных ресурсов.
- 4) информации об инвестиционной недвижимости, оцененной по методу справедливой стоимости ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#)):
 - a) увеличения от приобретения, модернизации или объединения бизнеса;
 - b) стоимостные разницы от изменения справедливой стоимости;
 - c) перевод в/из состава запасов и недвижимой собственности, используемой владельцем;
- 5) инвестиционной недвижимости, оцененной по методу себестоимости ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#)):
 - a) первоначальная стоимость, накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения на начало и конец отчетного периода;
 - b) изменения балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на конец отчетного периода от:
 - увеличений от приобретения, модернизации или объединения бизнеса;
 - начисленной амортизации и признанных и восстановленных убытков от обесценения за отчетный период;
 - перевод в/из запасы и недвижимость, используемая владельцем.
 - b) финансового лизинга у лизингополучателя ([НСБУ «Договоры лизинга»](#)):
 - a) балансовая стоимость полученных в лизинг активов на конец отчетного периода;
 - b) величина текущих и долгосрочных лизинговых обязательств на конец отчетного периода;
 - c) сумма лизинговых процентов, признанная как текущие расходы и/или капитализированная в отчетном периоде;
 - d) сумма условной лизинговой платы, признанная как текущие расходы;
 - e) сумма начисленной амортизации и сумма обесценения полученных в лизинг активов, признанные в отчетном периоде;
 - f) остаточная стоимость, гарантированная лизингодателям согласно договорам лизинга, действительным на конец отчетного периода.
 - 7) операционного лизинга у лизингополучателя ([НСБУ «Договоры лизинга»](#)):
 - a) сумма лизинговых платежей, признанных как текущие расходы, с выделением минимальных лизинговых платежей, условной лизинговой платы и платежей сублизинга;
 - b) сумма затрат на ремонт принятых в лизинг активов с выделением затрат, понесенных за свой счет и компенсированных за счет лизинговых платежей;
 - c) расходы по возврату полученных в лизинг активов, понесенных за свой счет.
 - 8) финансового лизинга у лизингодателя ([НСБУ «Договоры лизинга»](#)):
 - a) сумма дебиторской задолженности по лизингу на конец отчетного периода;
 - b) доходы и расходы будущих периодов по лизингу на конец отчетного периода;
 - c) сумма доходов и расходов будущих периодов по лизингу, списанных на текущие доходы и, соответственно, расходы отчетного периода;
 - d) сумма лизинговых процентов, признанных как текущие доходы;
 - e) сумма условной лизинговой платы, признанной как текущие доходы.
 - 9) операционного лизинга у лизингодателя ([НСБУ «Договоры лизинга»](#)):
 - a) сумма лизинговых платежей и условной лизинговой платы, признанных как текущие доходы;
 - b) сумма затрат на ремонт переданных в лизинг активов с выделением затрат, понесенных за свой счет и компенсированных за счет лизинговых платежей;
 - c) расходы по возврату переданных в лизинг активов, понесенных за свой счет.
 - 10) обесценения активов ([НСБУ «Обесценение активов»](#)):
 - a) остаток убытков от обесценения на начало и конец отчетного периода;
 - b) суммы признанных или восстановленных убытков от обесценения в течение отчетного периода.
 - 11) дебиторской задолженности ([НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#)):
 - a) балансовая стоимость каждой группы дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода;
 - b) текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности;
 - c) величина безнадежной дебиторской задолженности, учтенной и списанной в отчетном периоде;

d) величина оценочных резервов (поправок) по безнадежной дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода.

12) финансовых инвестиций ([НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#)):

a) балансовая стоимость каждой группы инвестиций на начало и конец отчетного периода;

b) разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций, списанная на текущие расходы или доходы;

c) разница между первоначальной (балансовой) и справедливой стоимостью ценных бумаг, котируемых на финансовом рынке, списанная на текущие расходы или доходы;

d) величина доходов от инвестиций в виде процентов, дивидендов и т.д.;

e) текущая доля долгосрочных финансовых инвестиций;

f) стоимость финансовых инвестиций, переклассифицированных из текущих финансовых инвестиций в долгосрочные финансовые инвестиции.

13) запасов ([НСБУ «Запасы»](#)):

a) общая балансовая стоимость запасов на начало и конец отчетного периода;

b) стоимость поступивших и выбывших запасов в течение отчетного периода;

c) балансовая стоимость запасов, отраженных по чистой стоимости реализации;

d) разницы между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации запасов, признанных как текущие расходы и/или текущие доходы.

e) балансовая стоимость запасов, заложенных в счет обязательств.

14) собственного капитала ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#)):

a) балансовая стоимость элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода;

b) величина и причины существенных изменений элементов собственного капитала в отчетном периоде;

c) стоимость изъятых долей участия, отраженных как изъятый капитал на конец отчетного периода;

d) сумма начисленных дивидендов в отчетном периоде;

e) величина (размер) дивидендов на одну акцию акционерного общества.

15) финансовых, коммерческих и начисленных обязательств ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#)):

a) балансовая стоимость каждой категории (группы) обязательств на начало и конец отчетного периода;

b) сумма обязательств, списанных в отчетном периоде;

c) сумма обязательств перед аффилированными и неаффилированными сторонами.

16) субсидий ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#)):

a) балансовая стоимость субсидий на начало и конец отчетного периода;

b) величина полученных и списанных субсидий в отчетном периоде;

c) величина возвращенных субсидий в отчетном периоде и/или подлежащих возврату в будущем отчетном периоде и причины их возврата.

17) оценочных резервов ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#)):

a) балансовая стоимость оценочных резервов на начало и конец отчетного периода;

b) дополнительные оценочные резервы, созданные в отчетном периоде, включая увеличение существующих оценочных резервов;

c) суммы использованных оценочных резервов в отчетном периоде;

d) суммы аннулированных оценочных резервов в отчетном периоде.

18) доходов ([НСБУ «Доходы»](#)):

a) сумма каждой существенной категории доходов, признанных в текущем периоде, включая доходы, поступившие от продажи продукции и товаров, оказания услуг, процентов, периодических платежей, дивидендов;

b) сумма доходов от бартерных сделок, включенных в каждую существенную категорию доходов.

19) расходов ([НСБУ «Расходы»](#)):

a) суммы расходов, сгруппированных по назначению (функциям);

b) сумма расходов основной деятельности, сгруппированных по сущности (элементам);

c) сущность и сумма расходов, имеющих существенный размер, а именно:

- сумма любого уменьшения балансовой стоимости запасов, признанная как расходы в отчетном периоде;

- сумма расходов, понесенных в отчетном периоде за счет оценочных резервов;
- сумма убытков от списания безнадежной дебиторской задолженности;
- сумма убытков от выбытия долгосрочных материальных активов;
- сумма убытков от выбытия инвестиций;
- сумма расходов, связанных с реструктуризацией субъекта.

20) договоров на строительство ([НСБУ «Договоры на строительство»](#)):

- a) сумма договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
- b) методы, использованные для определения договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
- c) сумма дебиторской задолженности по договорным работам;
- d) сумма обязательств заказчикам, возникших в результате договорных работ;
- e) накопленная сумма по договорам, находящимся в стадии выполнения на отчетную дату по:

- понесенным затратам;
- признанным доходам;
- признанной прибыли;
- полученным авансам;
- удержаниям за выполненные работы, которые не оплачены в соответствии с условиями договора до установленной даты или пока не будут устранены недостатки.

21) затрат по займам ([НСБУ «Затраты по займам»](#)):

- a) сумма затрат по займам, капитализированная в отчетном периоде;
- b) сумма затрат по займам, признанная как текущие расходы;
- c) ставка капитализации, использованная для определения суммы затрат по займам, подлежащих капитализации;
- d) суммы, полученные от временного вложения займов;
- e) сумма обязательств, относящихся к непогашенным в установленный срок процентам.

22) курсовых валютных и суммовых разниц ([НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#)):

- a) сумма доходов и расходов по курсовым валютным разницам;
- b) стоимость элементов учета, выраженных в иностранной валюте;
- c) последствия значительных колебаний валютного курса, зарегистрированные после отчетной даты;
- d) сумма доходов и расходов по суммовым разницам.

23) аффилированных сторон ([НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»](#)):

- a) остаток дебиторской задолженности, инвестиций и обязательств, относящихся к аффилированным сторонам на начало и конец отчетного периода;
- b) предоставленные и полученные гарантии;
- c) расходы, признанные в течение текущего отчетного периода относительно безнадежной дебиторской задолженности аффилированных сторон, в том числе оценочные резервы по безнадежной дебиторской задолженности;
- d) компенсации ключевому управленческому персоналу в виде основной и дополнительной заработной платы, иные виды стимулирующих и компенсационных выплат, вознаграждения по окончании трудового договора и т.д.

24) участия в простом товариществе ([НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»](#)):

- a) балансовая стоимость собственных активов и обязательств, относящихся к операциям без совместных активов;
- b) понесенные расходы и доходы или финансовые результаты, полученные в результате деятельности простого товарищества;
- c) доля субъекта в совместных активах, классифицированных в соответствии с их характерными признаками;
- d) доля субъекта в различных обязательствах и расходах, понесенных совместно;
- e) финансовый результат, полученный от использования доли субъекта в совместных активах.

25) сельскохозяйственной деятельности ([НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#)):

- a) балансовая стоимость долгосрочных и оборотных биологических активов и сельскохозяйственной продукции, выраженной в количественном выражении на начало и на конец отчетного периода;
- b) доходы и расходы, связанные с выбытием биологических активов;

- с) вид, площадь и балансовая стоимость многолетних насаждений;
- д) площадь и стоимость земельных участков, занятых однолетними культурами;
- е) остаток биологических активов (количество голов и живой вес) на отчетную дату предыдущего и текущего периодов и изменения в течение этого периода;
- ф) объем и себестоимость сельскохозяйственной продукции, производительность на 1 га, 1 фуражной коровы;
- г) затраты, от которых не были получены сельскохозяйственная продукция и дополнительные биологические активы;
- h) сумма полученных и использованных субсидий в текущем отчетном периоде.

[Приложение 7 изменено [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Приложение 8

**Информационная справка
о доходах и расходах, классифицированных по натуре**

Показатели	Код стр.	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы от продаж	010		
Другие доходы от операционной деятельности	020		
Доходы от других видов деятельности	030		
Всего доходы (стр.010 + стр.020 + стр.030)	040		
Изменение запасов	050		
Себестоимость продаж	060		
Расходы по запасам	070		
Расходы на персонал по оплате труда	080		
Взносы обязательного государственного социального и медицинского страхования	090		
Расходы по амортизации и обесценению долгосрочных активов	100		
Другие расходы	110		
Расходы других видов деятельности	120		
Всего расходы (стр.050 + стр.060 + стр.070 + стр.080 + стр.090 + стр.100 + стр.110 + стр.120)	130		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.040 – стр.130)	140		
Расходы по подоходному налогу	150		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр.140 – стр.150)	160		

Приложение 9

**Информационная справка
об отношениях с нерезидентами**

Таблица 1

**Долгосрочные дебиторская задолженность, финансовые инвестиции
и обязательства, связанные с учредителями нерезидентами**

Показатели	Код	Остаток	Изменения в отчетном периоде	Остаток
------------	-----	---------	------------------------------	---------

	строки	на начало отчетного периода	Поступления/ увеличения	Выбытия/ уменьшения	Курсовые валютные разницы	на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6	7
Долгосрочные дебиторская задолженность и финансовые инвестиции – всего						
Коммерческая дебиторская задолженности, <i>в том числе по странам:</i>						
-						
-						
-						
Авансы выданные, <i>в том числе по странам:</i>						
-						
-						
-						
Предоставленные займы и дебиторская задолженность по финансовому лизингу, <i>в том числе по странам:</i>						
-						
-						
-						
Прочие дебиторские задолженности и финансовые инвестиции, <i>в том числе по странам:</i>						
-						
-						
-						
Долгосрочные обязательства – всего						
Коммерческие обязательства, <i>в том числе по странам:</i>						
-						
-						
-						
Авансы						

полученные, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Банковские кредиты, займы и обязательства по финансовому лизингу, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Прочие обязательства, в том числе по странам:						
-						
-						
-						

Таблица 2

Долгосрчные дебиторская задолженность, финансовые инвестиции и обязательства, связанные с нерезидентами, за исключением учредителей

Показатели	Код строки	Остаток на начало отчетного периода	Изменения в отчетном периоде			Остаток на конец отчетного периода
			Поступления/увеличения	Выбытия/уменьшения	Курсовые валютные разницы	
1	2	3	4	5	6	7
Долгосрчные дебиторская задолженность и финансовые инвестиции – всего						
Коммерческая дебиторская задолженность, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Авансы выданные, в том числе по странам:						
-						
-						
-						

Займы, предоставленные и дебиторская задолженность по финансовому лизингу, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Депозиты, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Прочие дебиторские задолженности и финансовые инвестиции, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Долгосрочные обязательства – всего						
Коммерческие обязательства, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Авансы полученные, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Банковские кредиты, займы и обязательства по финансовому лизингу, в том числе по странам:						
-						
-						
-						
Прочие обязательства, в том числе по странам:						

-									
-									
-									
Депозиты, в том числе по странам:									
-									
-									
-									
Другие дебиторские задолженности и финансовые инвестиции, в том числе по странам:									
-									
-									
-									
Текущие обязательства – всего									
Коммерческие обязательства, в том числе по странам:									
-									
-									
-									
Авансы полученные, в том числе по странам:									
-									
-									
-									
Банковские кредиты, займы и обязательства по финансовому лизингу, в том числе по странам:									
-									
-									
-									
Прочие обязательства, в том числе по странам:									
-									
-									
-									

[Таблица 4 изменена [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Таблица 5

**Финансовые инвестиции за рубежом
и участие нерезидентов в уставном капитале**

Показатели	Код строки	Остаток на начало отчетного периода	Поступления/ увеличения	Выбытия/ уменьшения	Остаток на конец отчетного периода
1	2	3	4	5	6
Финансовые инвестиции					
Доли участия и акции до 10%, включительно, в уставном капитале субъектов нерезидентов, <i>в том числе по странам:</i>					
-					
-					
-					
Доли участия и акции свыше 10% в уставном капитале субъектов нерезидентов, <i>в том числе по странам:</i>					
-					
-					
-					
Уставный капитал					
Доли участия и акции до 10%, включительно, <i>в том числе по странам:</i>					
-					
-					
-					
Доли участия и акции свыше 10%, <i>в том числе по странам:</i>					
-					
-					
-					

Таблица 6

Доходы и расходы по операциям с нерезидентами

Показатели	Код строки	Отчетный период	
		предыдущий	текущий
1	2	3	4
Доходы – всего			
Доходы, связанные с ценностями, приобретенными и проданными за рубеж, без пересечения государственной границы Республики Молдова, <i>в том числе по странам:</i>			

-			
-			
-			
Доходы в виде процентов от других видов деятельности, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Доходы в виде дивидендов и участия в других субъектах, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Доходы от списания обязательств с истекшим сроком исковой давности, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Прочие доходы, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Расходы – всего			
Расходы, связанные с ценностями, приобретенными и проданными за рубеж, без пересечения государственной границы Республики Молдова, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Расходы по процентам, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Расходы и оценочные резервы по безнадежной дебиторской задолженности и прочей безнадежной задолженности, в том числе по странам:			
-			
-			
-			
Прочие расходы, в том числе по странам:			
-			
-			
-			

Таблица 7

Ценности нерезидентов, зарегистрированные на забалансовых счетах

Показатели	Код строки	Остаток на начало отчетного периода	Поступления/увеличения	Выбытия/уменьшения	Остаток на конец отчетного периода
------------	------------	-------------------------------------	------------------------	--------------------	------------------------------------

1	2	3	4	5	6
Ценности, полученные по договорам комиссии, в том числе по странам:					
-					
-					
-					
Ценности, полученные для переработки, в том числе по странам:					
-					
-					
-					
Ценности, полученные от переработанных материалов, в том числе по странам:					
-					
-					
-					

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «УЧЕТНЫЕ ПОЛИТИКИ, ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ, ОШИБКИ И ПОСЛЕДУЮЩИЕ СОБЫТИЯ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС, МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и МСФО (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка выбора, применения и изменения учетных политик, изменения в бухгалтерских оценках, исправление ошибок и учета событий после отчетной даты и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется при выборе учетных политик, изменении в бухгалтерских оценках, исправлении ошибок и учете событий после отчетной даты.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Перспективное применение – применение новой учетной политики к экономическим фактам, которые возникли после даты ее утверждения и признания последствий изменений бухгалтерской оценки в текущем и будущих периодах, подвергшихся изменению.

Отчетная дата – последний день отчетного периода, на который составляются финансовые отчеты.

Дата подписания финансовых отчетов – дата, на которую финансовые отчеты подписываются уполномоченными законодательством лицами.

Бухгалтерские ошибки – пропуски или неверное представление информации в бухгалтерском учете и/или в финансовых отчетах субъекта.

Бухгалтерские оценки – прогнозы и предположения, допущенные субъектом для оценки элементов (объектов) учета в условиях неопределенности.

Последующие события – события, благоприятные или неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и датой подписания финансовых отчетов.

Изменение в бухгалтерских оценках – корректировка балансовой стоимости актива, обязательства или величины периодического потребления актива, которая происходит вследствие оценки текущего состояния активов и обязательств, а также из прогнозирования ожидаемых будущих выгод и обязательств.

Учетные политики – принципы, основы, допущения, правила и специфические практики, применяемые субъектом для ведения бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Порог значимости (существенности) – предварительно установленный субъектом критерий для определения необходимости представления или исправления информации в финансовых отчетах, учитывая возможность влияния этих представлений или исправлений на экономические решения пользователей.

Ретроспективный пересчет – корректировка признания, оценки и представления стоимости элементов (объектов) учета, таким образом, как если бы ошибки предыдущего периода никогда не существовали.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета – совокупность законодательных и нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов ([Закон о бухгалтерском учете](#), постановления Правительства, Национальные стандарты бухгалтерского учета, Методические указания и другие нормативные акты, утвержденные уполномоченными законодательством органами).

Учетные политики

Выбор и применение учетных политик

5. Учетные политики выбираются каждым субъектом самостоятельно и утверждаются на каждый отчетный период органом (лицом), ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов.

Вновь созданный субъект утверждает учетные политики до представления финансовых отчетов за первый отчетный период.

6. Учетные политики оформляются распорядительным документом (решение, распоряжение, приказ и др.), изданным органом (лицом), ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов, и применяются всеми подразделениями субъекта начиная с первого дня отчетного периода, следующего за периодом, в котором учетные политики были утверждены. Учетные политики вновь созданного субъекта применяются с даты его государственной регистрации.

7. Учетные политики выбираются субъектом на основе системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая предусматривает разные варианты признания, оценки и учета элементов (объектов) бухгалтерского учета (например, метод начисления амортизации долгосрочных активов, метод текущей оценки запасов, метод признания доходов от оказания услуг).

8. 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.

9. В учетных политиках не включаются одновариантные способы, поскольку они являются единственными и обязательными для применения (например, состав и порядок формирования первоначальной стоимости долгосрочных и оборотных активов, порядок отражения запасов в финансовых отчетах, порядок учета курсовых валютных разниц, которые являются одновариантными способами и не должны быть включены в учетные политики).

10. При выборе и применении учетных политик необходимо соблюдать основополагающие принципы и качественные характеристики информации финансовых отчетов, предусмотренные в [Законе о бухгалтерском учете](#) и Национальных стандартах бухгалтерского учета.

11. Учетные политики раскрываются в финансовых отчетах в порядке, предусмотренном настоящим стандартом и [НСБУ «Представление финансовых отчетов»](#).

12. Учетные политики должны выбираться и применяться последовательно для подобных экономических фактов в течение отчетного периода, а также от одного отчетного периода к другому.

Изменения учетных политик

13. Изменение учетных политик допускается лишь тогда, когда это:

- 1) требуется системой нормативного регулирования бухгалтерского учета;
- 2) приводит к более уместной и надежной информации об экономических фактах субъекта.

14. Не являются изменениями учетных политик:

- 1) принятие учетных политик к экономическим фактам, которые отличаются по существу от ранее происходивших;
- 2) принятие учетных политик к экономическим фактам, которые не происходили ранее или были не существенными.

15. Изменения учетных политик применяются перспективно:

- 1) с даты, предусмотренной в Национальных стандартах бухгалтерского учета и в других нормативных актах, введенных в действие или измененных;
- 2) с начала следующего отчетного периода или с другой даты, установленной органом (лицом), ответственным за ведение бухгалтерского учета и составление финансовых отчетов.

16. Изменения учетных политик утверждаются в порядке, установленном в п.5 настоящего стандарта.

17. В зависимости от информационных потребностей пользователей субъект может применять ретроспективно изменения учетных политик в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Изменения бухгалтерских оценок

18. Бухгалтерские оценки применяются для определения стоимости элементов (объектов) бухгалтерского учета в случаях неопределенности относительно будущих условий или событий (например, могут требоваться изменения в отношении: сроков использования амортизируемых долгосрочных материальных активов и их остаточной стоимости, величины оценочного резерва по гарантиям, предоставленным клиентам, справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, чистой стоимости реализации запасов).

19. Бухгалтерские оценки основываются на самой свежей и надежной информации, которой располагает субъект. Использование обоснованных бухгалтерских оценок является важной частью подготовки финансовых отчетов и не ставит под сомнения степень их надежности.

20. Бухгалтерские оценки могут потребовать пересмотра вследствие изменения обстоятельств, на которых они основывались, в результате появления новой информации или накопления опыта.

21. Пересмотр бухгалтерских оценок обуславливает их изменения, которые не рассматриваются как бухгалтерские ошибки или изменения учетных политик.

22. Изменения в применяемой субъектом базе (способе, методе) оценки активов и обязательств является изменением учетных политик, а не изменением бухгалтерской оценки. Когда трудно отличить изменение учетных политик от изменения бухгалтерской оценки, соответствующее изменение рассматривается как изменение бухгалтерской оценки.

23. Влияние изменения бухгалтерской оценки признается перспективно, начиная с даты изменения оценки и не оказывает влияния на предыдущие отчетные периоды.

24. Влияние изменения бухгалтерской оценки, за исключением изменения, указанного в п.25 настоящего стандарта, отражается в учете как доходы или расходы/затраты:

1) отчетного периода, в котором имеет место изменение, если оно влияет только на данный период;

Пример 1. Субъект, в соответствии со своими учетными политиками, создает оценочный резерв по безнадежной дебиторской задолженности в размере 3% от остатка коммерческой дебиторской задолженности. На конец 201X года субъект увеличил предыдущую бухгалтерскую оценку резерва на 0,5%. Остаток дебиторской задолженности по коммерческим счетам на эту дату составляет 345000 леев.

В приведенной в данном примере ситуации изменение бухгалтерской оценки влияет только на результаты 201X года. Субъект корректирует оценочный резерв по безнадежной дебиторской задолженности на конец 201X года на сумму в 1725 леев $[(345000 \text{ леев} \times 0,5) : 100]$, которая отражается как одновременное увеличение текущих расходов и поправок (оценочного резерва) по безнадежной дебиторской задолженности.

2) отчетного периода, в котором имеет место изменение, и будущих отчетных периодов, если оно влияет и на них.

Пример 2. Субъект ввел в действие на начало 201X года технологическое оборудование первоначальной стоимостью в 240000 леев. Срок использования оборудования был установлен в 8 лет и остаточная стоимость – 9600 леев. В соответствии с учетными политиками амортизация технологического оборудования рассчитывается линейным методом. На конец 201X+2 года субъект изменил (уменьшил) срок использования оборудования с 8 лет до 7 лет.

В приведенной в данном примере ситуации, изменение бухгалтерской оценки влияет на результаты 201X+3, 201X+4, 201X+5 и 201X+6 годов. До изменения срока использования годовая сумма амортизации оборудования составляла 28800 леев $[(240000 \text{ леев} - 9600 \text{ леев}) : 8 \text{ лет}]$. На конец 201X+2 года амортизация оборудования составила 86400 леев $(28800 \text{ леев} \times 3 \text{ года})$. После изменения срока использования субъект ежегодно начисляет амортизацию оборудования в сумме 36000 леев $[(240000 \text{ леев} - 86400 \text{ леев} - 9600 \text{ леев}) : 4 \text{ года}]$, которая отражается в учете как одновременное увеличение затрат и амортизации долгосрочных материальных активов.

25. Изменение бухгалтерской оценки, которое прямо влияет на обязательства или собственный капитал субъекта, признается путем одновременной корректировки стоимости активов, обязательств и соответствующих элементов собственного капитала в том отчетном периоде, в котором изменение имело место.

Пример 3. В ноябре 201X года в общественном месте субъект начал строительство павильона для продажи товаров. При получении разрешения на использование места расположения сроком на 4 года субъект принял на себя обязательство демонтировать павильон по истечении указанного срока. Первоначальная оценка затрат по выбытию павильона составляет 24000 леев. В феврале 201X+1 года до

ввода павильона в эксплуатацию уполномоченными органами были выдвинуты и приняты субъектом дополнительные требования по восстановлению места расположения после демонтажа павильона. Соответственно, затраты по выбытию павильона были переоценены в 38000 леев. В соответствии со своими учетными политиками субъект капитализирует оценочные затраты по выбытию долгосрочных материальных активов.

На основании приведенных в примере данных, субъект в 201X году создает долгосрочный оценочный резерв на покрытие затрат по выбытию этого объекта в сумме 24000 леев, который отражается как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и долгосрочных обязательств (оценочных резервов). В 201X+1 году субъект отражает в учете влияние изменения бухгалтерской оценки в сумме 14000 леев (38000 леев – 24000 леев) как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и долгосрочных обязательств (оценочных резервов).

Бухгалтерские ошибки

26. Бухгалтерские ошибки могут возникнуть при отражении в учете и раскрытии учетных элементов (объектов) в результате:

- 1) неправильного применения положений системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и учетных политик;
- 2) допущения ошибок в расчетах;
- 3) неотражения, многократного отражения и/или неправильной интерпретации экономических фактов;
- 4) мошенничества и хищений.

Пример 4. При составлении финансовых отчетов за 201X год было выявлено, что субъект неправильно применил положения [НСБУ «Затраты по займам»](#), поскольку не капитализировал проценты и другие затраты по займам в сумме 1938000 леев, прямо относящиеся к строительству административного здания. Эта сумма была ошибочно отражена как текущие расходы. Здание было введено в эксплуатацию в сентябре 201X года, срок использования здания составляет 50 лет, остаточная стоимость равна нулю. Субъект применяет линейный метод начисления амортизации основных средств, начиная с первого дня месяца, следующего за месяцем передачи объекта в использование.

Из приведенных в примере данных следует, что были допущены следующие бухгалтерские ошибки:

- занижение первоначальной стоимости объекта долгосрочных материальных активов на 1938000 леев;
- занижение начисленной за 3 месяца 201X года амортизации объекта долгосрочных материальных активов и накопленной амортизации на 9690 леев $[(1938000 \text{ леев} : 50 \text{ лет}) : 12 \text{ месяцев}] \times 3 \text{ месяца}$;
- завышение текущих расходов и занижение финансового результата (прибыли или убытков) отчетного периода до налогообложения на 1928310 леев (1938000 леев – 9690 леев).

27. Не рассматриваются в качестве ошибок изменения учетных политик и бухгалтерских оценок, излишки и недостатки активов и обязательств, выявленные при инвентаризации, суммы штрафов, пени и возмещений причиненного ущерба, убытки от забракованной продукции, произведенной в предыдущие годы, суммы списанных безнадежных дебиторских задолженностей и списанных обязательств с истекшим сроком, отклонения фактической себестоимости активов от нормативной, премии, начисленные к выплате в текущем отчетном периоде по результатам деятельности субъекта в предыдущие годы, убытки от возврата активов, поставленных в предыдущие годы, суммы дисконтов и снижений цен предоставленных/полученных в отчетном периоде за поставки/закупки, осуществленные в предыдущие годы.

28. Исправление ошибок обуславливается тем, являются ли они существенными или несущественными.

29. Бухгалтерская ошибка рассматривается как существенная, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовых отчетов.

30. Субъект самостоятельно оценивает существенность ошибок, принимая во внимание их характер и величину в сравнении с порогом существенности. Порог существенности устанавливается в учетных политиках субъекта в качестве единого критерия, применяемого для всех элементов финансовых отчетов или нескольких критериев для отдельных групп элементов. Порог существенности определяется в абсолютной или относительной величине, будь то фиксированная сумма или в процентах от величины элемента (группы элементов) из финансовых отчетов.

Пример 5. Субъект установил в своих учетных политиках порог существенности в абсолютной величине равной 16000 леев.

Из приведенных в примере данных следует, что ошибки, величина которых превысит 16000 леев, будут признаны существенными.

31. Финансовые отчеты не считаются соответствующими национальным стандартам бухгалтерского учета, если они содержат существенные или несущественные ошибки, намеренно совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств.

Пример 6. Субъект установил в своих учетных политиках на 201X год следующие критерии существенности, выраженные в процентах для:

- элементов баланса – 2% от общей стоимости активов на конец отчетного периода;

- элементов отчета о прибыли и убытках – 5% от суммы доходов от продаж, полученных в отчетном периоде.

Указанные критерии применяются к величине общей стоимости активов и, соответственно, доходов от продаж, определенной до исправления ошибки.

При составлении финансовых отчетов за 201X год до их подписания было выявлено, что субъект не отразил в учете доходы в сумме 68970 леев, полученные в результате исполнения договора на оказание услуг. До выявления ошибки доходы от продаж за 201X год составили 1356927 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект классифицирует выявленную ошибку как существенную, поскольку она составляет 5,08% $[(68970 \text{ леев} : 1356927 \text{ леев}) \times 100\%]$ от доходов от продаж, определенных до исправления ошибки. Финансовые отчеты субъекта будут соответствовать национальным стандартам бухгалтерского учета только в случае исправления допущенной ошибки.

32. Порядок исправления ошибок зависит от периода, в котором они были допущены и периода их выявления:

1) ошибка, допущенная и выявленная в том же отчетном периоде, корректируется исправительными записями в месяц ее выявления;

2) ошибка, допущенная в текущем отчетном периоде и выявленная после окончания этого периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последнем месяце данного периода;

3) ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде и выявленная до окончания текущего отчетного периода (но после подписания финансовых отчетов за период, в который допущена ошибка), корректируется исправительными записями в месяце ее выявления;

4) ошибка, допущенная в каком-либо предыдущем отчетном периоде, выявленная после окончания текущего отчетного периода, но до подписания финансовых отчетов, корректируется исправительными записями в последнем месяце данного периода.

33. Исправление ошибки, допущенной и выявленной в текущем отчетном периоде, осуществляется следующим образом:

1) в случае выявления ошибочной корреспонденции бухгалтерских счетов – аннулируется ошибочная корреспонденция путем сторнировочной или обратной записи в соответствии с учетными политиками субъекта с одновременным отражением правильной бухгалтерской записи;

2) если ошибочно отраженная в учете сумма больше, чем правильная сумма – разница аннулируется путем сторнировочной или обратной записи в соответствии с учетными политиками субъекта;

3) в случае отсутствия бухгалтерской записи – составляется соответствующая бухгалтерская запись;

4) если ошибочно отраженная в учете сумма меньше, чем правильная сумма – разница отражается дополнительной бухгалтерской записью в той же корреспонденции счетов.

Пример 7. В августе 201X года субъект приобрел за 2800000 леев земельный участок, назначение которого еще не было определено. Участок ошибочно был отражен в составе долгосрочных материальных активов, хотя в соответствии с требованиями [НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#) он должен был быть отражен как объект инвестиционной недвижимости. Допущенная ошибка была выявлена в октябре того же года при передаче земельного участка в операционный лизинг.

На основании приведенных в примере данных субъект в октябре 201X года исправляет ошибку путем:

- сторнирования увеличения долгосрочных материальных активов и текущих обязательств в сумме 2800000 леев;

- увеличения инвестиционного имущества и текущих обязательств в сумме 2800000 леев.

34. Исправление ошибок, допущенных в предыдущих отчетных периодах, осуществляется следующим образом:

1) в случае выявления ошибки, которая обуславливает возникновение прибыли предыдущих периодов – отражается как увеличение дебиторской задолженности или других активов, уменьшение обязательств, амортизации или обесценения активов с одновременным увеличением поправок результатов предыдущих периодов;

Пример 8. В июне 201X+1 года субъект выявил, что в первоначальную стоимость партии товаров в количестве 1800 единиц, приобретенных в декабре 201X года, не были включены затраты по транспортировке в сумме 11700 леев. Эта сумма была ошибочно отнесена на текущие расходы. На 31 декабря 201X года в остатке находились (не были проданы) 1200 единиц из этой партии.

На основании приведенных в примере данных субъект в июне 201X+1 года отражает исправление допущенной в предыдущем отчетном периоде ошибки в сумме 7800 леев ($11700 \text{ леев} : 1800 \text{ единиц} \times 1200 \text{ единиц}$) как увеличение запасов и поправок результатов предыдущих периодов.

2) в случае выявления ошибки, которая обуславливает возникновение убытка предыдущих периодов – отражается уменьшение поправок результатов предыдущих периодов с одновременным уменьшением дебиторской задолженности или других активов, увеличением обязательств, амортизации или обесценения активов.

35. Исправление ошибок, допущенных в предыдущие отчетные периоды, не обуславливает изменение и повторное представление финансовых отчетов за предыдущие годы, а также не требует корректировки сравнительной информации, представленной в финансовых отчетах за текущий отчетный период. В случае существенной ошибки сравнительная информация, откорректированная путем ретроспективного пересчета, представляется в примечаниях к финансовым отчетам, если влияние ретроспективного пересчета является существенным.

36. Исправление бухгалтерских ошибок оформляется документально согласно положениям [Закона о бухгалтерском учете](#).

События после отчетной даты

37. События после отчетной даты включают все события, имеющие место между отчетной датой и датой подписания финансовых отчетов, которые повлияли или могут повлиять на финансовое положение, финансовые результаты или на движения денежных средств субъекта.

Пример 9. В соответствии с учетными политиками общества с ограниченной ответственностью отчетный период совпадает с календарным годом, а финансовые отчеты подписываются руководителем. Финансовые отчеты за 201X год были подписаны 7 марта 201X+1 года и были представлены общему собранию участников общества, которое утвердило их 20 марта 201X+1 года.

На основании данных примера отчетной датой считается 31 декабря 201X года, а датой подписания финансовых отчетов – 7 марта 201X+1 года.

38. События после отчетной даты включают:

- 1) корректирующие события после отчетной даты – события, которые подтверждают, условия, существовавшие на отчетную дату;
- 2) некорректирующие события после отчетной даты – события, которые свидетельствуют о возникших после отчетной даты условиях.

Корректирующие события после отчетной даты

39. Субъект должен корректировать суммы, признанные в финансовых отчетах для отражения корректирующих событий после отчетной даты. Данные события подтверждают то, что на отчетную дату актив или обязательство существовало уже, но после этой даты возникли обстоятельства, которые оказывают существенное влияние на их величину.

40. Корректирующие события после отчетной даты учитываются путем изменения (корректировки) элементов (объектов) учета (активов, капитала, обязательств, доходов, расходов) или путем регистрации элементов, которые ранее не были признаны. Бухгалтерские проводки, относящиеся к корректирующим событиям после отчетной даты, отражаются в последний день отчетного периода.

41. Примерами корректирующих событий после отчетного периода являются:

1) разрешение судебного спора после отчетной даты, подтверждающее наличие у субъекта обязательства на отчетную дату. Субъект корректирует ранее признанный оценочный резерв, относящийся к данному судебному спору, или признает новый оценочный резерв;

2) объявление несостоятельности одного из клиентов, произошедшее после отчетной даты, факт, подтверждающий существование на отчетную дату убытка по его дебиторской задолженности. В таком случае субъект должен откорректировать балансовую стоимость коммерческой дебиторской задолженности на отчетную дату на сумму дебиторской задолженности покупателя, признанного несостоятельным, путем создания (корректировки) оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности;

Пример 10. Согласно данным бухгалтерских документов остаток коммерческой дебиторской задолженности субъекта на 31 декабря 201X года составляет 300000 леев. В январе 201X+1 года один из клиентов субъекта, дебиторская задолженность которого равна 50000 леев, был признан несостоятельным. Остаток оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности на 31 декабря 201X года составляет 38000 леев. Финансовые отчеты были подписаны 10 февраля 201X+1 года.

На основании данных примера, на 31 декабря 201X года субъекту следует дополнительно создать оценочный резерв по безнадежной дебиторской задолженности на сумму 12000 леев (50000 леев – 38000 леев), который отражается как одновременное

увеличение текущих расходов и оценочного резерва по безнадежной дебиторской задолженности.

3) продажа запасов после отчетной даты, свидетельствующее о том, что чистая стоимость реализации на конец отчетного периода была определена неправильно;

Пример 11. Субъект отразил на 31 декабря 201X года разницу между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации товаров (мобильных телефонов) в размере 30000 леев. Стоимость мобильных телефонов на 31 декабря 201X составляла 800000 леев, а их чистая стоимость реализации – 770000 леев. 5 февраля 201X+1 года мобильные телефоны были проданы за 750000 леев. Финансовые отчеты были подписаны 5 марта 201X+1 года.

На основании данных примера субъект отражает:

31 декабря 201X года:

- разницу между стоимостью и чистой стоимостью реализации мобильных телефонов на сумму 50000 леев [30000 леев (800000 леев – 770000 леев) + 20000 леев (770000 леев – 750000 леев)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

5 февраля 201X+1 года:

- продажную стоимость мобильных телефонов на сумму 750000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;

- балансовую стоимость проданных мобильных телефонов на сумму 750000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение запасов.

4) обнаружение после отчетной даты фактов мошенничества или существенных ошибок, которые подтверждают, что финансовые отчеты являются недостоверными.

Некорректирующие события после отчетной даты

42. Субъект не должен корректировать финансовые отчеты для отражения событий после отчетной даты, которые свидетельствуют об условиях, возникших в следующем отчетном периоде и не связаны с состоянием активов и обязательств на отчетную дату. Информация о значительных событиях после отчетной даты раскрывается в примечаниях к финансовым отчетам.

43. Примерами некорректирующих событий после отчетной даты являются:

1) принятие решения о реорганизации или реструктуризации субъекта;

Пример 12. В феврале 201X года до подписания финансовых отчетов за 201X–1 год Совет директоров субъекта принял решение о присоединении другого субъекта, оказывающего ему услуги по ремонту транспортных средств.

На основании данных примера субъект раскроет информацию о присоединении субъекта, который оказывает ему услуги по ремонту транспортных средств в примечаниях к финансовым отчетам за 201X–1 год.

2) оглашения плана по прекращению определенной деятельности;

Пример 13. В феврале 201X года Совет директоров субъекта принял решение о закрытии одного из его подразделений. Финансовые отчеты за 201X–1 год были подписаны 10 марта 201X года.

На основании данных примера, субъект не будет корректировать финансовые отчеты за 201X–1 год, однако в примечаниях к ним будет отмечено решение о закрытии соответствующего подразделения.

3) крупные сделки с основными средствами, инвестиционной недвижимостью и другими активами;

4) действия государственных органов (например, национализация, экспроприация некоторых активов со значительной стоимостью), разрушение значительной части активов субъекта вследствие чрезвычайных событий (например, аварии, пожары, стихийные бедствия);

5) крупные сделки с ценными бумагами, выпущенными субъектом;

6) значительные изменения курсов обмена валют или стоимости активов;

Пример 14. *Остаток обязательств субъекта перед зарубежными поставщиками на 31 декабря 201X года составляет 150000 евро. Официальный курс молдавского лея, установленный Национальным банком Молдовы на эту дату, составляет 15,2645 леев/евро. В марте 201X+1 года, до подписания финансовых отчетов, официальный курс, установленный Национальным банком Молдовы вырос до 17,4768 леев/евро.*

На основании данных примера, субъект не будет корректировать финансовые отчеты за 201X год. В примечаниях к финансовым отчетам за 201X год должна быть раскрыта информация о значительном изменении курса обмена валют и об его воздействии на финансовое положение субъекта в виде отрицательных курсовых разниц на сумму 331845 леев $[(17,4768 \text{ леев/евро} - 15,2645 \text{ леев/евро}) \times 150000 \text{ евро}]$.

7) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий;

8) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода и др.

Непрерывность деятельности

44. Финансовые отчеты не составляются на основе принципа непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство решает ликвидировать субъект, вынуждено приостановить или существенно сократить свою деятельность и не имеет реальной альтернативы таким решениям (например, событиями, которые могут быть предпосылкой или свидетельством неприменимости принципа непрерывности деятельности, являются значительные убытки, устойчивые проблемы с платежеспособностью, уменьшение объема продаж, недостаточность капитала, негативный прогноз в отношении движения денежных средств, возбуждение процедуры несостоятельности).

45. Если принцип непрерывности деятельности более не уместен, субъект составит финансовые отчеты на основании других принципов и методов и не станет корректировать элементы, признанные в соответствии с первоначально принятыми методами. Таким образом, если субъект планирует прекратить свою деятельность в течение последующих 12 месяцев после отчетной даты, он должен:

1) перевести все долгосрочные активы в оборотные и долгосрочные обязательства в текущие;

2) произвести оценку всех активов по рыночной стоимости;

3) признать условные обязательства в связи с расторжением договоров и возможными санкциями, которые могут быть наложены на него третьими лицами и др.

Пример 15. *Первоначальная стоимость оборудования равна 1500000 леев, а сумма амортизации на 31 декабря 201X года – 850000 леев. Рыночная стоимость оборудования на эту дату составляет 500000 леев.*

На основании данных примера, при нормальной деятельности субъекта, оборудование будет отражено в финансовых отчетах за 201X год по балансовой стоимости равной 650000 леям (1500000 леев – 850000 леев), а в случае ликвидации субъекта – по рыночной стоимости в размере 500000 леев.

Раскрытие информации

46. В финансовых отчетах субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно:

1) учетных политик:

а) методы (способы) учета, выбранные на основе системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;

б) методы (способы) учета, разработанные субъектом самостоятельно;

с) характер и причины изменений учетных политик;

2) изменения бухгалтерских оценок:

а) характер и сумма изменения в бухгалтерской оценке, оказывающей влияние в текущем отчетном периоде, или которая, как ожидается, окажет влияние в будущих отчетных периодах;

б) факт невозможности определения суммы влияния от изменения бухгалтерской оценки в будущих отчетных периодах;

3) бухгалтерских ошибок:

а) характер существенной ошибки, относящейся к какому-либо предыдущему периоду, и сумму соответствующей корректировки;

б) сравнительная информация, откорректированная ретроспективным пересчетом в результате исправления существенных ошибок, относящихся к какому-либо предыдущему периоду;

с) факт невозможности ретроспективного пересчета сравнительной информации;

4) событий после отчетной даты:

а) дата подписания финансовых отчетов и лица, уполномоченные их подписывать;

б) характер и финансовые последствия корректирующих и некорректирующих событий после отчетной даты. Если финансовые последствия событий после отчетной даты невозможно оценить, субъект должен указать на этот факт.

Переходные положения

47. Настоящий стандарт применяется с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

48. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

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 неустановленным (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 150000 леев. Прямо относимые затраты включают: стоимость транспортных услуг – 7500 леев, затраты на персонал, занятый на погрузке-разгрузке, – 3500 леев и затраты по вводу в действие и тестированию актива – 12000 леев.*

На основании приведенных в примере данных субъект отражает первоначальную стоимость объекта в сумме 173000 леев (150000 леев + 7500 леев + 3500 леев + 12000 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 110000 леев и договорная стоимость – 120000 леев, в обмен на станок с договорной стоимостью в 140000 леев. При этом субъект, помимо договорной стоимости уступаемой технологической установки, оплатил поставщику и 20000 леев.*

На основании приведенных в примере данных полученный в обмен станок признается по первоначальной стоимости в 140000 леев, равной его договорной стоимости или договорной стоимости технологической установки (120000 леев), увеличенной на сумму выплаченных денежных средств (20000 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 во 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 60000 леев, остаточная стоимость – 3000 леев, срок использования – 5 лет.

На основании приведенных в примере данных годовая норма амортизации составляет 20% ($100\% : 5 \text{ лет}$), а сумма годовой амортизации – 11400 леев $[(60000 \text{ леев} - 3000 \text{ леев}) \times 0,20]$. Соответственно, месячная амортизация равна 950 леям ($11400 \text{ леев} : 12 \text{ месяцев}$).

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 500000 деталей. Фактически за первый год эксплуатации было произведено 65000 деталей, за второй год – 120000, за третий – 140000, за четвертый – 120000, за пятый – 55000 деталей.

На основании приведенных в примере данных, амортизация, приходящаяся на одну деталь равна 0,114 лея ($57000 \text{ леев} : 500000 \text{ деталей}$). 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=3×4	6	7=2-6
1	60000	0,114	65000	7410	7410	52590
2	60000	0,114	120000	13680	21090	38910
3	60000	0,114	140000	15960	37050	22950

4	60000	0,114	120000	13680	50730	9270
5	60000	0,114	55000	6270	57000	3000

После изготовления 500000 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% ($20\% \times 2$). 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	$5=[(3 \times 4):100]^*$	6	$7=(2-6)$
1	60000	40	60000	24000	24000	36000
2	60000	40	36000	14400	38400	21600
3	60000	40	21600	8640	47040	12960
4	60000	40	12960	5184	52224	7776
5	60000	40		$7776 - 3000 = 4776$	57000	3000

* 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 леяхх)

Период	Первоначальная стоимость	Основа расчета амортизации	Годовая амортизация	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость
1	2	3	4	5	6=(2-5)
1	60000	57000	$57000 : 5 = 11400$	11400	48600
2	60000	48600	$50\% \times 48600 = 24300$	35700	24300
3	60000	24300	$50\% \times 24300 = 12150$	47850	12150
4	60000	12150	$50\% \times 12150 = 6075$	53925	6075
5	60000		$6075 - 3000 = 3075$	57000	3000

Амортизируемая стоимость после изменения метода начисления амортизации составляет 45600 леев (48600 леев – 3000 леев). Увеличенная норма амортизации для оставшегося периода (4 года) составляет 50% [(100% : 4 года) × 2]. Эта норма применяется к балансовой стоимости актива после первого года эксплуатации без вычитания остаточной стоимости и составляет 48600 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 50000 леев. В соответствии с условиями договора, заключенного с этим субъектом, страховая компания обязана выплатить возмещение в сумме 45000 леев. Фактическая стоимость услуг по восстановлению объекта, оказанных третьей стороной, составила 58000 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 50000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обесценения долгосрочных материальных активов;

- затраты по восстановлению актива в сумме 58000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;
- страховые возмещения в сумме 45000 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 18000 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 14400 леев $[(18000 \text{ леев} : 10 \text{ лет}) \times 8 \text{ лет}]$ – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости долгосрочных материальных активов;
- балансовую стоимость объекта в сумме 3600 леев $(18000 \text{ леев} - 14400 \text{ леев})$ – 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 15000 леев, срок использования – 5 лет, амортизация, накопленная до даты продажи, – 9000 леев, остаточная стоимость равна нулю. Продажная цена объекта составляет:*

- вариант I – 8000 леев;
- вариант II – 5000 леев.

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

- накопленную амортизацию объекта в сумме 9000 леев – как одновременное уменьшение амортизации и стоимости долгосрочных материальных активов;

- балансовую стоимость объекта в сумме 6000 леев (15000 леев – 9000 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

Одновременно отражается увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов в сумме: 8000 леев – для варианта I или 5000 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 35000 леев и право на использование технологии производства стоимостью 40000 леев. Производство соответствующего продукта невозможно без специального оборудования, которое было приобретено 01.06.201X года стоимостью 120000 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 35000 леев и право на использование технологии производства в сумме 40000 леев – как одновременное увеличение незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

в июне:

- специальное оборудование в сумме 120000 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;

в августе:

- ввод в эксплуатацию специального оборудования в сумме 120000 леев – как увеличение основных средств и уменьшение незавершенных долгосрочных материальных активов;

- передаче права на использование товарного знака в сумме 35000 леев и права на использование технологии производства в сумме 40000 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 80000 леев. Плата за юридические и консультационные услуги составляет 800 леев, а затраты на оценку промышленного рисунка – 1200 леев. Затраты на персонал, связанные с подготовкой промышленного рисунка к использованию по назначению, составляют 2986 леев.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- первоначальную стоимость нематериального актива в сумме 84986 леев (80000 леев + 800 леев + 1200 леев + 2986 леев) – как одновременное увеличение незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

- передачу права на использование промышленного рисунка в сумме 84986 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 – 1200 леев;

- затраты на персонал – 15180 леев;

- амортизация компьютеров, использованных для разработки веб-сайта – 1600 леев;

- дизайн веб-сайта, разработанный третьим лицом, – 4300 леев;

- плата за регистрацию доменного имени и другие услуги по размещению веб-сайта – 1200 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 23480 леев (1200 леев + 15180 леев + 1600 леев + 4300 леев + 1200 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 23480 леев – как увеличение нематериальных активов и уменьшение незавершенных нематериальных активов.

42. Последующие затраты, связанные с нематериальными активами, понесенные в течение 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 лет использования компьютерной программы субъект внес в нее существенные изменения. Балансовая стоимость компьютерной программы до усовершенствования составляла 6000 леев, затраты на усовершенствование – 15348

леев. После усовершенствования срок использования программы увеличился и составляет 5 лет.

По данным примера, субъект отражает в учете последующие затраты, понесенные в сумме 15348 леев – как одновременное увеличение нематериальных активов и текущих обязательств. Балансовая стоимость компьютерной программы в данном случае составит 21348 леев (6000 леев + 15348 леев). Годовая амортизация после капитализации последующих затрат составляет 4270 леев (21348 леев : 5 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 78000 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 течение 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% (25×2).

По данным примера, субъект отражает в учете амортизацию товарного знака в 201X году в сумме 16250 леев ($78000 \text{ леев} \times 0,5 \times 5 \text{ месяцев} : 12 \text{ месяцев}$) – 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 180000 леев. Если бы эти объекты приобретались по отдельности, рыночная стоимость земельного участка составила бы 160000 леев, а здания – 40000 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 ($180000 \text{ леев} : 200000 \text{ леев}$). Путем умножения рыночной стоимости каждого объекта на полученный коэффициент определяется первоначальная стоимость: земельного участка – 144000 леев ($160000 \text{ леев} \times 0,9$), здания – 36000 леев ($40000 \text{ леев} \times 0,9$).

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 15864 леа.

На основании приведенных в примере данных первоначальная стоимость объекта, используемого для собственных нужд, равна фактической себестоимости комплекта произведенной мебели в сумме 15864 леа 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 8400 леев, а полученные от клиентов доходы – 12000 леев.

На основании приведенных в примере данных, субъект учитывает увеличение текущих расходов в сумме 8400 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 12000 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.

[Пкт.57 дополнен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

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 48000 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 48000 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 30000 леев на покрытие предполагаемых обязательных расходов по выбытию технологического оборудования. Фактические затраты, связанные с выбытием оборудования, составили 25000 леев.

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

- расходы по выбытию оборудования в сумме 25000 леев – как уменьшение оценочного резерва с одновременным увеличением краткосрочных обязательств и/или уменьшением используемых активов;

- излишне созданный оценочный резерв в сумме 5000 леев (30000 леев – 25000 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 38000 леев, сумма накопленной амортизации – 36000 леев, остаточная стоимость – 2000 леев, стоимость полученных материалов (металлолома):

- вариант I – 2300 леев;

- вариант II – 1800 леев.

На основании приведенных в примере данных при выбытии станка субъект отражает в учете списание накопленной амортизации в сумме 36000 леев и, одновременно, уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов.

В то же время для варианта I субъект оприходует полученные материалы в сумме 2300 леев как увеличение запасов и одновременно:

- уменьшение долгосрочных материальных активов в пределах остаточной стоимости (2000 леев), и

- увеличение текущих доходов в сумме 300 леев (2300 леев – 2000 леев).

Для варианта II субъект оприходует полученные материалы в сумме 1800 леев как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов. Разница в 200 леев (2000 леев – 1800 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 – 500000 леев;
- на персонал – 1612000 леев;
- амортизация основных средств – 285000 леев;
- амортизация прав на добычу – 3000 леев;
- горюче-смазочные материалы, запасные части и другие материалы – 1920000 леев;
- ремонт основных средств подрядным способом – 150000 леев;
- электроэнергия – 480000 леев;
- услуги вспомогательных производств – 364000 леев;
- проценты за кредит, полученный от коммерческого банка, – 140000 леев;
- потери сельскохозяйственной продукции, возмещаемые сельскохозяйственному субъекту, – 24000 леев.

Стоимость песка, полученного при выполнении поисково-разведочных работ, оцененного по чистой стоимости реализации, составляет 80000 леев. Объем бутового камня, рассчитанный к добыче и оформленный актом приема-передачи № 1 в 201X году равен 900000 м³.

По данным примера, субъект отражает в учете:

- признание поисково-разведочных затрат (по подготовке к добыче) минеральных ресурсов в сумме 5478000 леев как увеличение долгосрочных материальных активов и:
увеличение текущих обязательств – 2906000 леев (500000 леев + 1612000 леев + 480000 леев + 150000 леев + 140000 леев + 24000 леев);

увеличение амортизации нематериальных активов и долгосрочных материальных активов – 288000 леев (285000 леев + 3000 леев);

уменьшение запасов – 1920000 леев;

уменьшение затрат вспомогательных производств – 364000 леев;

- оприходование попутных полезных минеральных веществ в сумме 80000 леев – как увеличение запасов и уменьшение себестоимости поисково-разведочных работ;
- оприходование минеральных ресурсов в сумме 5398000 леев (5478000 леев – 80000 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 32388 леев $[(5398000 \text{ леев} : 900000 \text{ м}^3) \times 5400 \text{ м}^3]$ 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 6200000 леев. Оценочный объем бутового камня равен 1300000 м³. В первом месяце эксплуатации минеральных ресурсов добыто 2800 м³ бутового камня. После истощения минеральных ресурсов, субъектом понесены фактические расходы по ликвидации и восстановлению участка в сумме 6150000 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 ($6200000 \text{ леев} : 1300000 \text{ м}^3 \times 2800 \text{ м}^3$) – как одновременное увеличение затрат по добыче полезных минеральных ресурсов и обязательств (оценочного резерва);

- фактические расходы по ликвидации и восстановлению в сумме 6150000 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 50000 леев (6200000 леев – 6150000 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:

а) применяемые методы начисления амортизации;

б) 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;

с) стоимость амортизируемых нематериальных активов;

д) стоимость неамортизируемых нематериальных активов;

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

2) долгосрочных материальных активах:

а) применяемые методы начисления амортизации;

б) 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.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете инвестиционной недвижимости и раскрытие соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета инвестиционной недвижимости, за исключением:

- 1) недвижимой собственности, предназначенной для продажи в процессе осуществления обычной деятельности ([НСБУ «Запасы»](#));
- 2) недвижимой собственности, построенной или модернизированной по поручению третьих лиц ([НСБУ «Договоры на строительство»](#));
- 3) недвижимой собственности, используемой владельцем ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#));
- 4) не возобновляемых натуральных ресурсов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#));
- 5) недвижимой собственности, переданной другому субъекту на основании договора финансового лизинга ([НСБУ «Договоры лизинга»](#)).

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Инвестиционная недвижимость – недвижимая собственность, находящаяся во владении (собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга), преимущественно для сдачи в лизинг и/или для прироста ее стоимости, чем для:

- использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг или для административных целей;
- продажи в процессе осуществления обычной деятельности.

Недвижимая собственность – земельные участки, здания и/или их часть, находящиеся во владении собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга.

Недвижимая собственность, используемая владельцем – недвижимая собственность, находящиеся во владении собственника или лизингополучателя на основе договора финансового лизинга, предназначенная для использования в производстве, для поставки товаров, оказания услуг или для административных целей.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой инвестиционная недвижимость признается в балансе.

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

Состав инвестиционной недвижимости

5. Инвестиционная недвижимость включает недвижимую собственность, находящуюся во владении субъекта:

- 1) для прироста стоимости;
- 2) для передачи в операционный лизинг;

3) по договору финансового лизинга и переданную в операционный лизинг;

4) для дальнейшего использования, в пока неопределенном порядке.

6. В случае, когда недвижимая собственность состоит из двух частей – одна предназначена для передачи в операционный лизинг или для прироста ее 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 1. Субъект владеет зданием площадью 500 м², из которой часть (400 м²) передана в операционный лизинг, а другая часть (100 м²) используется владельцем для оказания услуг. Части здания не могут быть проданы по отдельности. В учетных политиках субъекта порог существенности используемой владельцем площади в общей площади установлен в размере 25%.

На основании данных примера, субъект рассматривает здание в целом как инвестиционную недвижимость, поскольку части объекта не могут быть проданы по отдельности, а площадь, используемая владельцем, является незначительной по отношению к общей площади – 20% ($100 \text{ м}^2 : 500 \text{ м}^2 \times 100\%$) и не превышает порог существенности, установленный субъектом.

7. 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 2. Субъект владеет зданием с офисными помещениями, которое передано в операционный лизинг. Ежегодная стоимость договора составляет 100000 леев. Лизингодатель обязуется оказывать лизингополучателю услуги по охране и обслуживанию здания в период действия договора, которые составляют 10000 леев в год. Порог существенности, установленный в учетных политиках субъекта, составляет 15% от общей стоимости договора.

На основании данных примера, поскольку стоимость дополнительных услуг не превышает порог существенности (составляет только 10%), здание классифицируется как инвестиционная недвижимость.

Учет поступления инвестиционной недвижимости

8. Инвестиционная недвижимость признается как актив при одновременном соблюдении следующих условий:

1) существует вероятность получения субъектом будущих экономических выгод, связанных с инвестиционной недвижимостью; и

2) первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости может быть достоверно определена.

9. Первоначальное признание инвестиционной недвижимости осуществляется по каждому учетному объекту, установленному субъектом.

10. Инвестиционная недвижимость первоначально оценивается по первоначальной стоимости, которая включает стоимость приобретения и все прямые затраты, связанные с приобретением (например, комиссионные агентства по недвижимости, плата за

нотариальные услуги, стоимость юридических услуг, государственную пошлину и другие затраты по сделке), и учитывается в зависимости от источника поступления.

11. Приобретенная за плату инвестиционная недвижимость отражается как одновременное увеличение инвестиционной недвижимости и обязательств.

Пример 3. Субъект приобрел участок земли по цене 780000 леев для передачи в операционный лизинг. При покупке субъект понес следующие расходы: комиссионные, выплаченные агентству по недвижимости – 23400 леев, плата за нотариальные услуги – 8200 леев, сбор за регистрацию в территориальном кадастровом органе – 560 леев.

На основании данных примера первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости составляет 812160 леев (780000 леев + 23400 леев + 8200 леев + 560 леев) и отражается как одновременное увеличение инвестиционной недвижимости и текущих обязательств.

12. Приобретенная инвестиционная недвижимость, покупная стоимость которой выражена в иностранной валюте и/или в условных единицах, оценивается в национальной валюте путем пересчета иностранной валюты /условных единиц на дату первоначального признания согласно общих правил, установленных в [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

13. Инвестиционная недвижимость может быть получена в обмен на другие неденежные активы, или комбинации неденежных и денежных активов. Такие сделки рассматриваются как две отдельные операции: выбытие переданных в обмен активов и поступление инвестиционной недвижимости. В этом случае первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости определяется в соответствии с положениями п.10 настоящего стандарта.

Пример 4. Субъект получил в обмен на активы земельный участок по договорной цене 3200000 леев для прироста стоимости в течение 5 лет.

На основании данных примера первоначальная стоимость земельного участка, полученного в обмен – 3200000 леев, признается как инвестиционная недвижимость и отражается как одновременное увеличение инвестиционной недвижимости и текущих обязательств.

14. Инвестиционная недвижимость, полученная безвозмездно (как дарение), оценивается по стоимости в соответствии с первичными документами, с включением в ее стоимость по необходимости прямых затрат. Если в первичных сопроводительных документах не указана стоимость полученного объекта, она определяется экспертизой. Полученный актив отражается как увеличение инвестиционной недвижимости и обязательств.

15. Инвестиционная недвижимость, полученная в качестве вклада в уставный капитал, оценивается согласно действующему законодательству по стоимости, утвержденной решением уполномоченного руководящего органа субъекта, с включением в ее стоимость по необходимости прямых затрат. Инвестиционная недвижимость, полученная в качестве вклада в уставный капитал при создании субъекта, отражается как прирост инвестиционной недвижимости и уменьшение неоплаченного капитала. Инвестиционная недвижимость, полученная в качестве вклада при увеличении уставного капитала, отражается как одновременное увеличение инвестиционной недвижимости и незарегистрированного капитала.

16. Первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости не меняется после ее первоначального признания. В случае капитализации последующих затрат в соответствии с п.19 настоящего стандарта или изменения стоимости в соответствии с п.29 настоящего стандарта, определяется скорректированная стоимость объекта, которая заменяет первоначальную стоимость.

Учет последующих затрат после первоначального признания

17. Последующие затраты, связанные с инвестиционной недвижимостью, включают:

- 1) затраты на обслуживание;
- 2) затраты на модернизацию.

18. Затраты на обслуживание инвестиционной недвижимости включают: затраты по обслуживанию, техническую поддержку, ремонт и амортизацию инвестиционной недвижимости. Они отражаются как увеличение текущих расходов по мере их осуществления и увеличение обязательств, амортизации, уменьшение запасов и т.д. Если указанные затраты, за исключением затрат на амортизацию, превышают порог существенности, установленный субъектом, они могут быть отнесены на расходы будущих периодов, с последующим включением в состав текущих расходов в порядке, установленном учетными политиками субъекта.

***Пример 5.** Субъект владеет зданием, переданным в операционный лизинг. Стоимость услуг по обслуживанию здания, оказанных специализированным субъектом, в октябре 201X года составила 12000 леев.*

На основании данных примера стоимость услуг по обслуживанию в сумме 12000 леев признается как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

19. Затраты на модернизацию включают стоимость ремонта, реконструкции, переоснащения инвестиционной недвижимости, осуществленных для улучшения ее первоначальных характеристик, и соответственно, для увеличения ожидаемой экономической выгоды от использования объекта. Увеличение экономической выгоды может быть в результате: увеличения продолжительности использования объекта, увеличения площади или других характеристик объекта, существенного снижения первоначально предусмотренных эксплуатационных расходов и т.д. В таких ситуациях затраты на модернизацию капитализируются и отражаются как увеличение инвестиционной недвижимости и увеличение обязательств, уменьшение долгосрочных незавершенных материальных активов, затрат и т. д.

***Пример 6.** Субъект отремонтировал в ноябре 201X года здание, переданное в операционный лизинг. Стоимость ремонта, оказанного третьей стороной, составляет 560000 леев. Техническая экспертиза подтвердила увеличение продолжительности использования здания на 4 года по сравнению с первоначально признанной продолжительностью использования.*

На основании данных примера, затраты на ремонт в сумме 560000 леев капитализируются и отражаются как одновременное увеличение инвестиционной недвижимости и текущих обязательств.

Последующая оценка

20. Последующая оценка инвестиционной недвижимости осуществляется на отчетную дату по методу, основанному на:

- 1) справедливой стоимости; или
- 2) себестоимости.

21. Метод последующей оценки указывается в учетных политиках субъекта и применяется ко всем видам инвестиционной недвижимости. Переход от одного метода к другому производится в соответствии с [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#) при условии, что другой метод оценки позволит получить более надежную и достоверную информацию об инвестиционной недвижимости.

22. Независимо от применяемого метода оценки справедливая стоимость инвестиционной недвижимости будет определена с целью:

- 1) последующей оценки, в случае применения метода, основанного на справедливой стоимости;
- 2) раскрытия информации в примечаниях к финансовым отчетам, в случае применения метода, основанного на себестоимости.

Метод оценки, основанный на справедливой стоимости

23. В случае применения метода оценки по справедливой стоимости субъект должен оценивать всю инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости без расчета ее амортизации и обесценения. Если справедливая стоимость не может быть достоверно определена, инвестиционная недвижимость оценивается в соответствии с п.27 настоящего стандарта.

24. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости определяется, как правило, на основе рыночной стоимости на отчетную дату, установленной на активном рынке для аналогичной недвижимой собственности, находящейся в том же месте и состоянии, являющейся объектом подобных договоров продажи, лизинга или иных договоров. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости может быть самостоятельно определена субъектом или независимым экспертом.

25. В отсутствие текущих цен на активном рынке, справедливая стоимость инвестиционной недвижимости может быть определена на основе информации, полученной из различных источников, в том числе:

1) текущие цены на активном рынке на инвестиционную недвижимость иного характера, состояния или местонахождения (или которая является объектом договоров лизинга или иных договоров), скорректированные таким образом, чтобы они отражали имеющиеся различия;

2) недавние цены на аналогичную инвестиционную недвижимость на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий, возникших после даты проведения сделок, совершенных по этим ценам.

26. При определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, субъект может оценивать недвижимую собственность в целом, даже если ранее они были признаны в качестве отдельных учетных объектов. Примером таких инвестиций могут быть:

1) оборудование, такое как лифты и системы кондиционирования воздуха, часто составляет неотъемлемую часть здания, переданного в операционный лизинг, и поэтому они включены в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, а не признаются отдельно в качестве долгосрочных материальных активов;

2) помещение, сданное в операционный лизинг вместе с офисной мебелью, оценивается по справедливой стоимости, включая справедливую стоимость мебели, которая не признается в качестве отдельного актива.

27. В случае если справедливая стоимость не может быть достоверно определена, инвестиционная недвижимость оценивается по методу, основанному на себестоимости до момента ее выбытия. В этом случае остаточная стоимость инвестиционной недвижимости будет равна нулю. Если субъект вынужден оценить конкретную инвестиционную недвижимость по себестоимости, он должен оценить всю другую имеющуюся инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости.

28. Субъект обязан продолжать оценивать инвестиционную недвижимость, ранее оцененную по справедливой стоимости, до ее выбытия или передачи, даже если рыночные сделки становятся менее частыми или информации о ценах становятся менее доступными. В этом случае необходимо раскрыть дополнительную информацию в примечаниях к финансовым отчетам, которые будут включать описание инвестиционной недвижимости и объяснения о невозможности предоставления достоверной оценки.

29. Стоимостные разницы, которые возникают вследствие изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, отражаются как увеличение/уменьшение инвестиционной недвижимости и увеличение текущих доходов или текущих расходов.

***Пример 7.** Субъект в 201X году приобрел здание по первоначальной стоимости 1200000 леев с целью передачи в операционный лизинг. В соответствии с учетными политиками, инвестиционная недвижимость оценивается по справедливой стоимости.*

На 31.12.201X года, вследствие роста рыночных цен, здание было оценено по справедливой стоимости в размере 1290000 леев. В результате финансового кризиса справедливая стоимость здания на 31.12.201X+1 года составила 1115000 леев.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

- на 31.12.201X года – разницу от увеличения справедливой стоимости в сумме 90000 леев (1290000 леев – 1200000 леев) – как одновременное увеличение инвестиционной недвижимости и текущих доходов;

- на 31.12.201X+1 года – разницу от уменьшения справедливой стоимости в сумме 175000 леев (1115000 леев – 1290000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и уменьшение инвестиционной недвижимости.

Метод оценки, основанный на себестоимости

30. Последующая оценка инвестиционной недвижимости по методу себестоимости осуществляется по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и обесценения. При применении этого метода субъект определяет продолжительность использования, метод амортизации и начисляет амортизацию инвестиционной недвижимости в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) и учитывает убытки от обесценения в соответствии с [НСБУ «Обесценение активов»](#).

Пример 8. Субъект в январе 201X года приобрел здание для передачи в операционный лизинг, первоначальная стоимость которой составляет 300000 леев, срок полезной эксплуатации – 40 лет. В соответствии с учетными политиками, субъект использует для оценки инвестиционной недвижимости метод оценки по себестоимости, амортизация начисляется линейным методом. Рыночная стоимость здания на 31.12.201X года составляет 330000 леев.

На основании данных примера субъект:

- отражает начисленную годовую амортизацию в сумме 7500 леев (300000 леев : 40 лет) – как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации инвестиционной недвижимости;

- представляет в финансовой отчетности на 31.12.201X года балансовую стоимость здания в 292500 леев (300000 леев – 7500 леев), а в примечаниях к финансовым отчетам – ее рыночную стоимость в 330000 леев.

Учет операций по переводу инвестиционной недвижимости

31. 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.

32. В случае если субъект принимает решение о продаже инвестиционной недвижимости без предварительной подготовки, тогда он продолжает признавать этот объект как инвестиционную недвижимость до его выбытия.

33. Если субъект принимает решение подготовить (реконструкция, переоснащение и т.п.) имеющуюся инвестиционную недвижимость для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, тогда этот объект остается в составе инвестиционной недвижимости.

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

35. 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) балансовую стоимость переведенной недвижимой собственности – как 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 9.** Субъект 01.03.201X года передал в операционный лизинг здание, используемое до этой даты в административных целях, стоимость которой составила 900000 леев, а сумма накопленной амортизации – 400000 леев.*

На основании данных примера в марте 201X года субъект отражает в учете:

- балансовую стоимость здания, переданного в операционный лизинг, в сумме 500000 леев (900000 леев – 400000 леев) – как увеличение инвестиционной недвижимости и уменьшение долгосрочных материальных активов;

- накопленную амортизацию в сумме 400000 леев – как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов.

36. При переводе актива из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости первоначальная стоимость инвестиционной недвижимости равна балансовой стоимости переведенных запасов и отражается как увеличение инвестиционной недвижимости и уменьшение запасов.

***Пример 10.** Субъект владеет участком земли, предназначенным для продажи, учитываемый в категории запасов, стоимостью 500000 леев. В марте 201X года субъект передал участок в операционный лизинг, таким образом переведя его в состав инвестиционной недвижимости.*

На основании данных примера в марте 201X года субъект отражает балансовую стоимость участка земли, переведенного в категорию инвестиционной недвижимости, на сумму 500000 леев – как увеличение инвестиционной недвижимости и уменьшение запасов.

37. При переводе инвестиционной недвижимости в категорию долгосрочных материальных активов или запасов первоначальной стоимостью долгосрочных материальных активов или запасов считается балансовая стоимость переведенной 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 11. Ранее переданное в операционный лизинг здание, начиная с 01.01.201X года, используется для производственных целей. Первоначальная стоимость здания составляет 800000 леев, а сумма накопленной амортизации – 350000 леев.

На основании данных примера в январе 201X года субъект отражает в учете:

- балансовую стоимость здания, переведенного из состава инвестиционной недвижимости, в сумме 450000 леев (800000 леев – 350000 леев) – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение инвестиционной недвижимости;
- накопленную амортизацию здания на сумму 350000 леев – как одновременное уменьшение амортизации и инвестиционной недвижимости.

38. В соответствии с учетными политиками, операции по переводу инвестиционной недвижимости могут отражаться и в соответствии с МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество».

Учет выбытия инвестиционной недвижимости

39. Выбытие инвестиционной недвижимости может иметь место при:

- 1) списании (ликвидации);
- 2) продаже;
- 3) передаче в виде вклада в уставный капитал других субъектов;
- 4) безвозмездной передаче;
- 5) передаче в финансовый лизинг;
- 6) других операциях по выбытию (например, недостачи, выявленные при инвентаризации, экспроприация).

40. Балансовая стоимость выбывшей инвестиционной недвижимости отражается как текущие расходы, а ее продажная стоимость и/или компенсации к получению – как текущие доходы.

41. В случае использования метода оценки по себестоимости, при выбытии инвестиционной недвижимости, субъект отражает списание накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

42. При ликвидации инвестиционной недвижимости субъект оценивает полученные пригодные материалы (например, строительные материалы) по чистой стоимости реализации и отражает их как поступления, при одновременном увеличении запасов и текущих доходов.

43. Затраты, понесенные при выбытии инвестиционной недвижимости (снос, восстановление территории и т.д.), отражаются как текущие расходы или компенсируются за счет созданных ранее оценочных резервов. В случае, когда периоды, в которых были понесены затраты и признаны доходы от выбытия объекта, не совпадают, а затраты на выбытие превышают порог существенности, тогда они отражаются как расходы будущих периодов, с последующим списанием на текущие расходы.

Пример 12. Субъект владеет зданием, переданным в операционный лизинг, срок которого истекает 31.03.201X года. В соответствии с учетными политиками, инвестиционная недвижимость оценивается по методу, основанному на себестоимости. В апреле 201X года здание было продано по цене 480000 леев, первоначальная стоимость здания составляет 900000 леев, а сумма накопленной амортизации – 400000 леев.

На основании данных примера в апреле 201X года субъект отражает в учете:

- доход от продажи здания в сумме 480000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- накопленную амортизацию здания в сумме 400000 леев – как одновременное уменьшение амортизации инвестиционной недвижимости и инвестиционной недвижимости;
- балансовую стоимость проданного здания в сумме 500000 леев (900000 леев – 400000 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение инвестиционной недвижимости.

44. Оценочные резервы, созданные для покрытия затрат, связанных с выбытием инвестиционной недвижимости, отражаются в соответствии с [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#) и учетными политиками субъекта.

45. Компенсации, полученные или подлежащие получению от третьих лиц по поврежденной или ликвидированной инвестиционной недвижимости, признаются как текущие доходы с того момента, когда они подлежат уплате (например, возмещение убытков страховыми компаниями, органами публичной власти, виновными лицами), и отражаются как одновременное увеличение денежных средств, дебиторской задолженности и текущих доходов.

Раскрытие информации

46. В финансовой отчетности субъекта раскрывается, как минимум, следующая информация об инвестиционной недвижимости:

1) Информация общего характера:

a) используемый метод оценки: основанный на справедливой стоимости или на себестоимости;

b) применяемые критерии для разграничения инвестиционной недвижимости от недвижимой собственности, используемой владельцем;

c) методы и основы, применяемые при определении справедливой стоимости, а также подтверждение того, что расчет справедливой стоимости основывается на рыночных ценах, либо на других факторах;

d) субъект, который определил справедливую стоимость: независимый эксперт или другое лицо, которое имеет опыт в этой области;

e) перевод в/из состав запасов и недвижимой собственности, используемой владельцем;

f) показатели, включенные в отчет о прибыли и убытках:

- доходы от лизинга инвестиционной недвижимости;

- прямые эксплуатационные затраты, связанные с инвестиционной недвижимостью.

2) Информация об инвестиционной недвижимости, оцененной по методу справедливой стоимости:

a) увеличения от приобретения, модернизации или объединения бизнеса;

b) стоимостные разницы от изменения справедливой стоимости;

c) перевод в/из состава запасов и недвижимой собственности, используемой владельцем;

d) другие изменения.

3) Информация об инвестиционной недвижимости, оцененной по методу себестоимости:

a) применяемые методы начисления амортизации;

b) сроки полезного использования или нормы амортизации;

c) первоначальная стоимость, накопленная амортизация и накопленные убытки от обесценения на начало и конец отчетного периода;

d) изменения балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на конец отчетного периода от:

- увеличений от приобретения, модернизации или объединения бизнеса;

- начисленной амортизации и признанных и возобновленных убытков от обесценения за отчетный период;

- перевода в/из запасы и недвижимость, используемые владельцем.

Переходные положения

47. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

48. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ДОГОВОРЫ ЛИЗИНГА»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС и МСФО (IAS) 17 «Аренда».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета операций лизинга и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах лизингополучателей и лизингодателей.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета всех договоров лизинга, за исключением:

- 1) договоров лизинга, относящихся к разведке и/или эксплуатации минеральных ресурсов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#));
- 2) лицензионных соглашений в отношении патентов, авторских и смежных прав ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#)).

4. Настоящий стандарт не регламентирует порядок оценки:

- 1) инвестиционной недвижимости, находящейся в распоряжении лизингополучателей ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#));
- 2) инвестиционной недвижимости, переданной лизингодателями в операционный лизинг ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#));
- 3) биологических активов, полученных лизингополучателем в финансовый лизинг и биологических активов, переданных лизингодателем в операционный лизинг ([НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#)).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Договор лизинга – договор, согласно которому лизингодатель уступает лизингополучателю право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей. В целях настоящего стандарта понятие лизинга включает также аренду, имущественный наем.

Договор финансового лизинга – договор лизинга, согласно которому преобладающая часть рисков и выгод от владения активом, переданным в лизинг, переходит от лизингодателя к лизингополучателю.

Договор операционного лизинга – любой договор лизинга, отличный от договора финансового лизинга.

Условная лизинговая плата – часть лизинговых платежей, которая не фиксируется в договоре лизинга в определенной стоимостной величине, а устанавливается на основе других показателей (например, в процентах от объема продаж).

Срок экономической службы:

- 1) период времени, в течение которого актив может быть использован одним или несколькими пользователями; или
- 2) количество единиц продукции/услуг, которое предполагается получить от использования актива одним или несколькими пользователями.

Срок полезной службы – расчетный период использования актива, оставшийся с начала срока лизинга, но не ограниченный этим сроком, на протяжении которого субъект предполагает получать выгоды от использования актива.

Начало срока лизинга – дата приема-передачи активов в лизинг.

Минимальные лизинговые платежи – платежи, осуществляемые лизингополучателем на протяжении срока договора лизинга, которые включают: основную (возмещаемую) стоимость переданного в лизинг актива, лизинговые проценты, гарантированную остаточную стоимость. В минимальные лизинговые платежи не включаются: условная лизинговая плата, налоги, страховые платежи, расходы по ремонту, содержанию и другие расходы, относящиеся к переданному в лизинг активу, негарантированная остаточная стоимость.

Основная (возмещаемая) стоимость – стоимость переданного в лизинг актива, которая подлежит возмещению лизингодателю в течение срока лизинга и не включает лизинговые проценты.

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

Гарантированная остаточная стоимость – часть остаточной стоимости переданного в лизинг актива, возмещение которой гарантировано лизингодателю.

Классификация договоров лизинга

6. В зависимости от степени распределения между лизингодателем и лизингополучателем рисков и выгод, связанных с владением активами, переданными в лизинг, различаются два вида лизинга: финансовый и операционный.

7. Вид лизинга устанавливается в начале срока лизинга исходя из договорных условий, и должен быть одинаковым для лизингополучателя и лизингодателя. При классификации договора лизинга необходимо обеспечить приоритет содержания над формой, то есть принимать во внимание в большей степени экономическое содержание контракта, чем его юридическую форму.

8. Договор финансового лизинга предусматривает соблюдение, как минимум, одного из следующих условий:

1) по окончании срока лизинга право собственности на переданный в лизинг актив переходит к лизингополучателю;

Пример 1. Субъект «А» приобрел актив и передал его в лизинг субъекту «В» на 4 года. Согласно договорным условиям по истечении срока лизинга лизингодатель передаст лизингополучателю право собственности на актив.

На основании приведенных в примере данных лизинг классифицируется как финансовый.

2) срок договора лизинга составляет, по меньшей мере, 75% срока экономической службы переданного в лизинг актива;

Пример 2. Субъект «А» приобрел актив и передал его в лизинг субъекту «В» на 4 года. Согласно договору лизинга лизингополучатель возвратит актив лизингодателю в конце срока лизинга. Лизингодатель оценивает срок экономической службы актива в 5 лет.

На основании приведенных в примере данных лизинг классифицируется как финансовый, поскольку срок договора лизинга составляет 80% [(4 года : 5 лет) × 100] от срока экономической службы переданного в лизинг актива.

3) сумма минимальных лизинговых платежей составляет, по меньшей мере, 90% от справедливой стоимости переданного в лизинг актива.

Пример 3. Субъект «А» приобрел в начале 201X года актив по справедливой стоимости в 800000 леев и передал его в лизинг субъекту «В» на 4 года. Согласно договору лизинга лизингополучатель обязан:

- уплатить на начало срока лизинга аванс в сумме 30000 леев;
- осуществить на конец каждого из первых 3-х лет платежа, равные 252880 леям и на конец 201X+3 года – платеж, равный 252890 леям в целях оплаты основной стоимости актива и лизинговых процентов по ставке 15% годовых;
- вернуть лизингодателю в конце срока лизинга актив по оценочной стоимости в 84000 леев.

Лизингодатель оценивает срок экономической службы актива в 6 лет.

На основании приведенных в примере данных лизинг классифицируется как финансовый, поскольку сумма минимальных лизинговых платежей составляет 1125530 леев (30000 леев + 252880 леев × 3 раза + 252890 леев + 84000 леев), что превышает справедливую стоимость актива.

9. Если договор лизинга не содержит ни одного из условий, указанных в п.8 настоящего стандарта, договор лизинга считается операционным.

10. Договор аренды сельскохозяйственного земельного участка считается операционным.

11. Если лизингодатель и лизингополучатель пришли к соглашению пересмотреть условия договора лизинга таким образом, что изменяется произведенная ранее классификация, то пересмотренный договор в учетных целях рассматривается как новый договор. Изменения в учетных оценках (например, относительно срока экономической службы, остаточной стоимости переданного в лизинг актива) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение лизингополучателем своих обязательств) не влечет за собой пересмотр классификации лизинга в учетных целях.

Учет лизинга у лизингополучателя

Финансовый лизинг

12. Актив, полученный в финансовый лизинг, оценивается по первоначальной стоимости, которая включает:

- 1) основную (возмещаемую) стоимость актива;
- 2) гарантированную остаточную стоимость;
- 3) затраты, прямо относимые на получение активов в лизинг (например, затраты, связанные с заключением договора лизинга, транспортировкой, страхованием в пути, подготовкой актива к использованию по назначению), которые в соответствии с условиями договора несет лизингополучатель.

13. Возмещаемая стоимость актива и его остаточная стоимость указываются в графике лизинговых платежей, составленном согласно условиям договора. Получение актива в финансовый лизинг отражается по первоначальной стоимости как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и долгосрочных и краткосрочных обязательств.

Пример 4. В соответствии с условиями примера 3, лизинговые платежи распределяются на основную стоимость и проценты следующим образом:

Таблица 1

График лизинговых платежей

(в леях)

Дата	Лизинговые платежи			Остаток стоимости актива
	Итого	в том числе		
		лизинговые проценты	основная стоимость	
1	2	3	4	5
01.01.201X г.				800000
01.01.201X г.	30000		30000	770000

31.12.201X г.	252880	115500	137380	632620
31.12.201X+1 г.	252880	94893	157987	474633
31.12.201X+2 г.	252880	71195	181685	292948
31.12.201X+3 г.	252890	43942	208948	84000*
Всего	1041530	325530	716000	

** Гарантированная остаточная стоимость будет возмещена лизингодателю путем возврата актива по истечению срока лизинга.*

На основании данных, приведенных в примере 3 и в таблице 1, в начале срока лизинга лизингополучатель учитывает:

- выданный аванс в сумме 30000 леев – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

- первоначальную стоимость полученного в лизинг актива в сумме 800000 леев – как увеличение долгосрочных материальных активов с одновременным увеличением текущей доли долгосрочных обязательств в сумме 167380 леев (30000 леев + 137380 леев) и увеличением долгосрочных обязательств в сумме 632620 леев (157987 леев + 181685 леев + 208948 леев + 84000 леев).

14. Страховая премия, относящаяся к полученному в лизинг активу (кроме стоимости страхования в пути), которая согласно условиям договора понесена лизингополучателем, относится на текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования соответствующего объекта. Если страховые затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум или более отчетным периодам, они могут быть отражены в учете как расходы будущих периодов с последующим списанием на текущие затраты и/или расходы согласно порядку, предусмотренному в учетных политиках лизингополучателя.

Пример 5. Субъект получил в 201X году в финансовый лизинг технологическое оборудование и осуществил следующие затраты:

- связанные с услугами по транспортировке оборудования, оказанные сторонним субъектом в сумме 6000 леев;

- ежегодный страховой взнос в сумме 30000 леев, оплаченный в ноябре отчетного периода.

Упомянутые затраты не превышают порог существенности, установленный субъектом в учетных политиках.

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель в 201X году отражает в учете:

- транспортные затраты в сумме 6000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;

- страховую премию в сумме 30000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

15. При получении актива в финансовый лизинг лизингополучатель определяет минимальные лизинговые платежи и устанавливает:

1) срок полезной службы актива, который не может превышать срок договора лизинга;

2) метод начисления амортизации актива.

16. Платежи по финансовому лизингу, которые осуществляются лизингополучателем в течение срока лизинга, включают:

1) части основной стоимости (сокращение возмещаемой стоимости полученного в лизинг актива); и

2) лизинговые проценты.

17. Платежи, относящиеся к возмещаемой стоимости полученного в лизинг актива, учитываются по мере наступления сроков оплаты как уменьшение текущей доли долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

18. Лизинговые проценты начисляются в течение срока лизинга по мере наступления сроков оплаты согласно методу, предусмотренному в договоре лизинга, и отражаются как текущие расходы или капитализируются согласно [НСБУ «Затраты по займам»](#).

19. Лизингополучатель отражает в учете условную лизинговую плату на основании метода начислений как текущие расходы того периода, в котором они были понесены.

***Пример 6.** В соответствии с договорными условиями лизингополучатель, который получил в финансовый лизинг помещение коммерческого назначения, обязан осуществлять в конце каждого месяца, наряду с лизинговыми платежами и условную лизинговую плату в размере 3% от месячных доходов от продаж. В первый месяц срока лизинга лизингополучатель не признал доходы от продаж, а во втором месяце продажи составили 57800 леев.*

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель отражает в учете в конце второго месяца расходы, связанные с условной лизинговой платой в сумме 1734 леев ($57800 \text{ леев} \times 0,03$) – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

20. Срок полезной службы актива устанавливается лизингополучателем в начале срока лизинга. Если в соответствии с условиями договора не предусмотрено, что по истечении срока лизинга право собственности на актив переходит к лизингополучателю, срок полезной службы актива будет равен наименьшему сроку между сроком договора лизинга и сроком полезной службы, установленным для аналогичных собственных активов.

21. Амортизация полученного в лизинг актива начисляется лизингополучателем в каждом отчетном периоде в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) при помощи метода, утвержденного в учетных политиках для аналогичных собственных активов. Начисленная амортизация учитывается в каждом отчетном периоде как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования полученного в лизинг актива.

***Пример 7.** Используя данные примеров 3 и 4, предположим, что лизингополучатель применяет полученный в лизинг актив в административных целях и в соответствии с учетными политиками начисляет амортизацию аналогичных собственных активов линейным методом.*

В этом случае лизингополучатель начислит амортизацию актива, полученного в финансовый лизинг, на общую сумму 716000 леев ($800000 \text{ леев} - 84000 \text{ леев}$) в течение срока лизинга (4 года). Ежемесячная амортизация в размере 14917 леев ($716000 \text{ леев} : 4 \text{ года} : 12 \text{ месяцев}$) будет отражаться в учете как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации долгосрочных материальных активов.

22. Обесценение полученных в лизинг активов отражается в бухгалтерском учете таким же образом, как и по аналогичным собственным активам в соответствии с [НСБУ «Обесценение активов»](#).

23. Затраты на содержание и ремонт полученных в лизинг активов, которые в соответствии с условиями договора несет лизингополучатель, отражаются в учете как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования соответствующих активов. Последующие затраты капитализируются таким же образом, как и в отношении собственных аналогичных активов в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#).

24. Актив, возвращенный лизингополучателем лизингодателю по истечении договора лизинга или в случае его досрочного расторжения, отражается в учете как одновременное уменьшение обязательств и долгосрочных материальных активов.

***Пример 8.** Субъект в начале 201X года получил в финансовый лизинг на 4 года коммерческое помещение, возмещаемая стоимость которого составляет 600000 леев и выплачиваемая ежегодно в равных долях. Оцененная остаточная стоимость актива, который подлежит возврату лизингодателю по окончании срока лизинга, составляет*

20000 леев. В соответствии с учетными политиками лизингополучатель начисляет амортизацию собственных аналогичных активов линейным методом. Полученный в лизинг актив возвращен лизингодателю в конце 201X+2 года (на год раньше срока).

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель в 201X+2 году при возврате актива отражает в учете:

- накопленную амортизацию в сумме 450000 леев (600000 леев : 4 года × 3 года) – как одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов;

- невыплаченную часть возмещаемой стоимости актива в сумме 170000 леев (600000 леев + 20000 леев – 450000 леев) – как одновременное уменьшение обязательств и долгосрочных материальных активов.

25. Пример относительно порядка отражения в учете финансового лизинга представлен в приложении 1.

Операционный лизинг

26. Активы, полученные в операционный лизинг, отражаются лизингополучателем на забалансовых счетах по стоимости, предусмотренной сторонами в договоре лизинга.

27. Затраты, прямо связанные с приемом (возвратом) полученного в лизинг актива и затраты по содержанию, которые в соответствии с условиями договора осуществляются за счет лизингополучателя, отражаются в учете как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования соответствующего актива. В случае, когда эти затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум или более отчетным периодам, они могут быть отражены как расходы будущих периодов с последующим отнесением в течение срока лизинга на текущие затраты и/или расходы в порядке, установленном в учетных политиках лизингополучателя.

28. Лизинговые платежи, установленные в договоре лизинга, относятся на текущие затраты и/или расходы в зависимости от назначения и места использования полученного в лизинг актива согласно методу начисления на систематической основе, которая отражает получение выгод от использования актива в течение срока лизинга.

Пример 9. Субъект получил в операционный лизинг технологическое оборудование, предназначенное для производства продукции на период 18 месяцев. Согласно заключенному договору, лизингополучатель оплачивает в начале каждого квартала авансовые платежи в сумме 54000 леев за использование оборудования в течение следующих 3-х месяцев. В соответствии с учетными политиками лизингополучателя, платежи за полученное в операционный лизинг технологическое оборудование, осуществленные в установленном договором размере, распределяются по периодам равными частями.

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель отражает в учете платежи, осуществленные в начале каждого квартала, как увеличение выданных авансов и уменьшение денежных средств. В конце каждого месяца лизингополучатель учитывает увеличение производственных затрат в размере 18000 леев (54000 леев : 3 месяца) и увеличение текущих обязательств. Впоследствии лизингополучатель осуществит взаимное погашение выданных авансов и текущих обязательств.

29. Затраты по ремонту полученного в лизинг актива, который в соответствии с условиями договора лизингополучатель осуществляет за свой счет, учитываются в соответствии с его учетными политиками:

1) как текущие расходы или расходы будущих периодов – если ремонт осуществляется подрядным или хозяйственным способом по месту эксплуатации актива;

2) как затраты вспомогательных производств – если ремонт осуществляется хозяйственным способом в ремонтном подразделении лизингополучателя.

30. Годные активы (например, запасные части и другие материалы), полученные в результате ремонта полученного в лизинг актива и которые не подлежат возврату лизингодателю, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются в учете как

увеличение запасов и уменьшение расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств) или увеличение текущих доходов.

31. Затраты по ремонту, понесенные лизингополучателем, которые согласно [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) не капитализируются, учитываются как текущие затраты/расходы в зависимости от назначения и места использования полученного в лизинг актива и уменьшение текущих расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств).

[Пкт.31 дополнен Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015]

32. Затраты по ремонту, понесенные лизингополучателем, которые согласно [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) капитализируются, отражаются в учете как отдельный объект долгосрочных материальных активов с одновременным уменьшением расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств). Амортизация этого объекта начисляется в течение наименьшего срока между сроком договора лизинга и сроком полезной службы полученного в лизинг актива и учитывается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и амортизации долгосрочных материальных активов.

33. Осуществление лизингополучателем ремонта полученного в лизинг актива за счет уменьшения лизинговых платежей, отражается в учете как оказание услуг (выполнение работ). В этом случае фактическая себестоимость ремонтных работ, признанных лизингодателем, списывается на текущие расходы одновременно с уменьшением расходов будущих периодов (затрат вспомогательных производств). Продажная стоимость переданных лизингодателю ремонтных работ отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов. Затем осуществляется зачет (взаимное погашение) дебиторской задолженности и текущих обязательств.

***Пример 10.** Субъект получил в 201X году в операционный лизинг на 3 года здание административного назначения. Через год лизингополучатель осуществил хозяйственным способом ремонтные работы здания с целью его поддержания в рабочем состоянии. Фактическая стоимость осуществленного ремонта составила 360000 леев. Согласно заключенному договору, лизингодатель согласен, чтобы стоимость ремонта в размере до 240000 леев компенсировалась за счет лизинговых платежей, которые осуществляются в конце каждого месяца в сумме 60000 леев. Соответственно, стоимость ремонта, которая превышает установленный договором предел, должна быть понесена лизингополучателем. В соответствии с его учетными политиками стоимость текущего ремонта полученных в лизинг активов отражается как расходы будущих периодов и равномерно списывается на текущие расходы в течение одного года.*

На основании приведенных в примере данных лизингополучатель в 201X+1 году отражает в учете стоимость ремонта полученных в лизинг активов в общей сумме 360000 леев – как увеличение расходов будущих периодов с одновременным увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных материальных активов и уменьшением использованных активов.

При признании лизингодателем ремонтных услуг, лизингополучатель отражает в учете:

- стоимость ремонта в сумме 240000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение расходов будущих периодов;
- доход от оказания ремонтных услуг в сумме 240000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и доходов от продаж.

В конце каждого из последующих 4-х месяцев, лизингополучатель отражает в учете взаимное погашение в сумме 60000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и дебиторской задолженности.

Затраты по ремонту в размере 120000 леев (360000 леев – 240000 леев), понесенные лизингополучателем, будут ежемесячно отражаться в течение года в сумме 10000 леев (120000 леев : 12 месяцев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение расходов будущих периодов.

34. Пример относительно порядка отражения в учете операционного лизинга представлен в приложении 2.

Учет лизинга у лизингодателя

Финансовый лизинг

35. Лизингодатель учитывает передачу актива в финансовый лизинг как выбытие соответствующего объекта. С этой целью на начало срока лизинга в учете отражается:

1) списание амортизации и убытков от обесценения, накопленных до передачи актива в финансовый лизинг (если таковые имеются);

2) одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов будущих периодов на сумму возмещаемой и гарантированной остаточной стоимости переданного в финансовый лизинг актива;

3) увеличение расходов будущих периодов и уменьшение балансовой стоимости переданного в лизинг актива.

Пример 11. Субъект передал в 201X году в финансовый лизинг здание балансовой стоимостью 750000 леев, накопленная амортизация которого составляет 225000 леев. Согласно договору возмещаемая стоимость здания составляет 790000 леев.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель на начало срока лизинга отражает в учете:

- одновременное уменьшение амортизации и долгосрочных материальных активов, в сумме 225000 леев;

- одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов будущих периодов в сумме 790000 леев;

- увеличение расходов будущих периодов и уменьшение стоимости долгосрочных материальных активов в сумме 750000 леев.

36. В балансе лизингодателя дебиторская задолженность, доходы и расходы будущих периодов, относящиеся к операциям финансового лизинга подразделяются на долгосрочные и текущие.

37. Первоначальные прямые затраты, связанные с подготовкой и заключением договора финансового лизинга (например, комиссионные за поиск лизингополучателя, услуги по оценке, юридические услуги), которые в соответствии с условиями договора осуществляет лизингодатель, признаются как текущие расходы. В случае, если эти затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум и более отчетным периодам, они могут быть отражены как расходы будущих периодов с последующим отнесением в пределах срока договора лизинга на текущие затраты и/или расходы в порядке, установленном в учетных политиках лизингодателя.

38. Долгосрочная дебиторская задолженность, отраженная в учете при передаче актива в финансовый лизинг, в течение срока лизинга постепенно уменьшается, с одновременным увеличением текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности. По мере наступления сроков оплаты, лизингодатель отражает увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности.

39. Доходы и расходы будущих периодов, отраженные в учете при передаче актива в финансовый лизинг, в течение срока лизинга постепенно (частями) относятся на текущие доходы и, соответственно, расходы по мере наступления сроков оплаты, установленных договором лизинга.

Пример 12. Используя данные примера 11, предположим, что здание передано в финансовый лизинг сроком на 4 года, а лизинговые платежи, относящиеся к возмещаемой стоимости, выплачиваются в равных долях в конце каждого полугодия.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель отражает в учете: ежегодно:

- увеличение текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности и уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности в сумме 197500 леев (790000 леев : 4 года).

каждое полугодие:

- увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение текущей доли долгосрочной дебиторской задолженности в сумме 98750 леев (197500 леев : 2 полугодия);

- уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов в сумме 98750 леев (790000 леев : 4 года : 2 полугодия);

- увеличение текущих расходов и уменьшение расходов будущих периодов в сумме 93750 леев (750000 леев : 4 года : 2 полугодия).

40. Лизинговые проценты начисляются по мере наступления сроков оплаты, установленных договором финансового лизинга, и отражаются в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Пример 13. В соответствии с договорными условиями сумма процентов за период действия договора финансового лизинга составляет 135000 леев. Проценты выплачиваются ежеквартально, первый процентный платеж составляет 18250 леев.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель по истечении первых трех месяцев срока лизинга отражает в учете начисление лизинговых процентов в сумме 18250 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

41. Актив, полученный (возвращенный) от лизингополучателя по истечении срока финансового лизинга, оценивается по гарантированной и/или негарантированной остаточной стоимости и отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов.

Пример 14. Субъект-лизингодатель по истечении срока финансового лизинга, в соответствии с условиями договора, принимает актив от лизингополучателя. Оценочная остаточная стоимость, согласованная сторонами при заключении договора лизинга, составляет 84000 леев.

На основании приведенных в примере данных лизингодатель учитывает поступление этого объекта как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов в сумме 84000 леев.

42. Актив, полученный (возвращенный) от лизингополучателя в связи с досрочным расторжением договора лизинга, оценивается по сумме расходов будущих периодов, относящихся к данному активу, которые не были отнесены на текущие расходы. Возвращение актива до истечения срока лизинга отражается в бухгалтерском учете лизингодателя следующим образом:

1) поступление актива – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов;

2) одновременное уменьшение доходов будущих периодов и долгосрочной или текущей дебиторской задолженности.

Пример 15. Субъект «А» передал в начале 201X года производственное оборудование балансовой стоимостью 270000 леев в финансовый лизинг предприятию «В» на 3 года. Возмещаемая (основная) стоимость актива составляет 300000 леев и выплачивается ежегодно в равных долях. Лизингополучатель обязуется в конце срока лизинга вернуть актив лизингодателю по оценочной остаточной стоимости, составляющей 30000 леев. Актив, переданный в лизинг, возвращается лизингополучателем в конце 201X+1 (на год раньше срока).

На основании приведенных в примере данных лизингодатель на конец 201X+1 года отражает в учете:

- поступление актива в сумме 110000 леев [(270000 леев – 30000 леев) : 3 года + 30000 леев] – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение расходов будущих периодов;

- одновременное уменьшение в сумме 130000 леев (300000 леев : 3 года + 30000 леев) доходов будущих периодов и дебиторской задолженности.

Операционный лизинг

43. Активы, переданные в операционный лизинг, отражаются в балансе лизингодателя.

44. Первоначальные прямые затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора операционного лизинга (например, комиссионные за поиск лизингополучателя, услуги по оценке, юридические услуги), которые в соответствии с условиями договора осуществляются за счет лизингодателя, признаются как текущие расходы. В случае, если эти затраты превышают установленный порог существенности и относятся к двум или более отчетным периодам, они могут быть отражены в учете как расходы будущих периодов с последующим отнесением в течение срока лизинга на текущие затраты и/или расходы в порядке, установленном в учетных политиках лизингодателя.

45. Платежи операционного лизинга, полученные или подлежащие получению согласно условиям договора, признаются как текущие доходы в течение срока лизинга согласно методу начисления на систематической основе, установленной учетными политиками лизингодателя.

***Пример 16.** Субъект передал в операционный лизинг технологическое оборудование на период 18 месяцев. Согласно заключенному договору лизингодатель получает в начале каждого квартала авансовые платежи в сумме 54000 леев за использование оборудования лизингополучателем в течение следующих 3-х месяцев. В соответствии с учетными политиками лизингодателя, доходы от передачи активов в операционный лизинг признаются равными частями в течение срока лизинга.*

На основании приведенных в примере данных лизингодатель отражает в учете:
на начало каждого квартала:

- полученные авансы в сумме 54000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств;

ежемесячно:

- доходы от операционного лизинга, признанные в сумме 18000 леев (54000 леев : 3 месяца) – как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- одновременное уменьшение в сумме 18000 леев текущих обязательств и дебиторской задолженности.

46. Амортизация переданных в операционный лизинг активов начисляется лизингодателем в соответствии с [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) методом, установленным в учетных политиках. Начисленная амортизация учитывается как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации долгосрочных материальных активов.

47. Обесценение переданных в операционный лизинг активов учитывается в соответствии с [НСБУ «Обесценение активов»](#).

48. Последующие затраты, связанные с ремонтом и восстановлением переданных в операционный лизинг активов, которые несет лизингодатель, отражаются в учете как текущие расходы или капитализируются в соответствии с порядком, установленным [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#).

49. Затраты на ремонт переданных в операционный лизинг активов, осуществленный лизингополучателем за счет лизинговых платежей, учитывается лизингодателем как

получение ремонтных услуг. В этом случае, стоимость полученных услуг признается как увеличение текущих расходов или долгосрочных материальных активов (в случае капитализации) при одновременном увеличении текущих обязательств. Затем осуществляется взаимная компенсация текущих обязательств и дебиторской задолженности.

Пример 17. *Субъект передал в операционный лизинг на 3 года здание административного назначения. Через год лизингополучатель осуществил хозяйственным способом ремонтные работы здания с целью его поддержания в рабочем состоянии. Фактическая стоимость ремонта составила 360000 леев. В соответствии с заключенным договором, лизингодатель согласен, чтобы стоимость ремонта в размере до 240000 леев компенсировалась за счет лизинговых платежей, которые осуществляются в конце каждого месяца в сумме 60000 леев. Соответственно, стоимость ремонта, превышающую установленный договором предел, несет лизингополучатель.*

На основании приведенных в примере данных лизингодатель отражает стоимость согласованных ремонтных работ в размере 240000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

В конце каждого из последующих 4-х месяцев лизингодатель производит взаимную компенсацию в сумме 60000 леев текущих обязательств и дебиторской задолженности.

50. Расходы, связанные с возвратом переданных в лизинг активов, которые несет лизингодатель, отражаются как текущие расходы и/или расходы будущих периодов, в зависимости от порога существенности, установленного в учетных политиках.

Раскрытие информации

51. В финансовых отчетах лизингополучателя представляется, как минимум, следующая информация в отношении:

- 1) финансового лизинга:
 - a) балансовая стоимость полученных в лизинг активов на конец отчетного периода;
 - b) величина текущих и долгосрочных лизинговых обязательств на конец отчетного периода;
 - c) сумма лизинговых процентов, признанная как текущие расходы и/или капитализированная в отчетном периоде;
 - d) сумма условной лизинговой платы, признанная как текущие расходы;
 - e) сумма начисленной амортизации и сумма обесценения полученных в лизинг активов, признанные в отчетном периоде;
 - f) общее описание значительных договоров лизинга, в том числе расторгнутых досрочно;
 - g) остаточная стоимость, гарантированная лизингодателям согласно договорам лизинга, действительным на конец отчетного периода.
- 2) операционного лизинга:
 - a) сумма лизинговых платежей, признанных как текущие расходы, с выделением минимальных лизинговых платежей, условной лизинговой платы и платежей сублизинга;
 - b) сумма затрат на ремонт принятых в лизинг активов с выделением затрат, понесенных за свой счет и компенсированных за счет лизинговых платежей;
 - c) расходы по возврату полученных в лизинг активов, понесенных за свой счет;
 - d) общее описание значительных договоров лизинга.

52. В финансовых отчетах лизингодателя представляется следующая информация в отношении:

- 1) финансового лизинга:
 - a) сумма дебиторской задолженности по лизингу на конец отчетного периода;
 - b) доходы и расходы будущих периодов по лизингу на конец отчетного периода;

- с) сумма доходов и расходов будущих периодов по лизингу, списанных на текущие доходы и, соответственно, расходы отчетного периода;
 - д) сумма лизинговых процентов, признанных как текущие доходы;
 - е) сумма условной лизинговой платы, признанной как текущие доходы;
 - ф) общее описание значительных договоров лизинга.
- 2) операционного лизинга:
- а) сумма лизинговых платежей и условной лизинговой платы, признанных как текущие доходы;
 - б) сумма затрат на ремонт переданных в лизинг активов, с выделением затрат, понесенных за свой счет и компенсированных за счет лизинговых платежей;
 - с) расходы по возврату переданных в лизинг активов, понесенных за свой счет;
 - д) общее описание значительных договоров лизинга.

Переходные положения

53. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления стандарта в силу

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

Приложение 1

Пример отражения в бухгалтерском учете финансового лизинга

***Исходные данные.** В начале 201X года субъект «А» передал в финансовый лизинг субъекту «В» автомобиль сроком на 3 года. Согласно условиям договора, по истечении срока лизинга, на 31.12.201X+2 автомобиль переходит в собственность лизингополучателя. Основная (возмещаемая) стоимость автомобиля составляет 297000 леев.*

В начале срока лизинга лизингополучатель выплачивает авансом 57000 леев из возмещаемой стоимости, а разницу выплачивает в конце каждого отчетного года равными частями. Годовая ставка лизинговых процентов составляет 12%, а проценты выплачиваются ежегодно в конце отчетного периода.

Амортизация автомобиля начисляется линейным методом, норма годовой амортизации составляет 12,5%. Автомобиль будет использован отделом продаж.

При получении автомобиля в лизинг лизингополучатель понес следующие расходы:

- 1) нотариальные услуги в сумме 600 леев;*
- 2) страховой взнос CASCO за 201X год – 13200 леев;*
- 3) обязательный страховой взнос за 201X год – 820 леев;*
- 4) расходы, связанные с регистрацией и постановкой на учет автомобиля – 1720 леев.*

Согласно учетным политикам лизингополучателя указанные расходы не считаются существенными.

На основании приведенных в примере данных, лизингодатель и лизингополучатель отражают хозяйственные операции в порядке, представленном в таблице 1. 1

Таблица 1

1

Бухгалтерские проводки по финансовому лизингу

№	Содержание операций	Сумма, леев	Корреспонденция счетов			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7
1.	Отражение полученного (выданного)	57000	Денежные средства	Авансы полученные	Авансы выданные	Денежные средства

	аванса в счет погашения возмещаемой стоимости переданного (полученного) в лизинг автомобиля					
2.	Отражение возмещаемой стоимости переданного (полученного) в лизинг автомобиля	297000	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные доходы будущих периодов	Долгосрочные материальные активы	Долгосрочные обязательства
3.	Отражение балансовой стоимости переданного в лизинг автомобиля	297000	Долгосрочные расходы будущих периодов	Долгосрочные материальные активы	-	-
4.	Отражение нотариальных услуг	600	-	-	Долгосрочные материальные активы	Текущие обязательства
5.	Отражение страхового взноса CASCO	13200	-	-	Текущие расходы	Текущие обязательства
6.	Отражение обязательного страхового взноса	820	-	-	Текущие расходы	Текущие обязательства
7.	Отражение расходов, связанных с регистрацией и постановкой на учет автомобиля	1720	-	-	Долгосрочные материальные активы	Текущие обязательства
8.	Отражение текущей доли:					
	а) дебиторской задолженности/ обязательств, которые подлежат получению/ перечислению в первом году [57000 леев + ((297000 леев – 57000 леев) : 3 месяца)]	137000	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные обязательства	Текущая доля долгосрочных обязательств
	б) долгосрочных доходов будущих периодов	137000	Долгосрочные доходы будущих периодов	Текущие доходы будущих периодов	-	-
	с) долгосрочных расходов будущих периодов	137000	Текущие расходы будущих периодов	Долгосрочные расходы будущих периодов	-	-

	периодов					
9.	Начисление ежемесячной амортизации полученного в лизинг автомобиля [(297000 леев + 600 леев + 1720 леев) × 0,125 : 12 месяцев]	3118	-	-	Текущие расходы	Амортизация долгосрочных материальных активов
10.	Начисление первого лизингового платежа, относящегося к возмещаемой стоимости автомобиля, при наступлении срока оплаты	137000	Текущая дебиторская задолженность	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Текущая доля долгосрочных обязательств	Текущие обязательства
11.	Отнесение к текущим доходам части возмещаемой стоимости автомобиля при наступлении срока оплаты	137000	Текущие доходы будущих периодов	Текущие доходы	-	-
12.	Списание на текущие расходы доли балансовой стоимости автомобиля, относящейся к первому году	137000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов	-	-
13.	Зачет полученного/ выданного аванса	57000	Авансы полученные	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Авансы выданные
14.	Начисление лизинговых процентов за первый год [(297000 леев – 57000 леев) × 0,12]	28800	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
15.	Получение/ перечисление:					
	а) возмещаемой стоимости, относящейся к первому году (137000 леев – 57000 леев)	80000	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
	б) лизинговых процентов за	28800	Денежные средства	Текущая дебиторская	Текущие обязательства	Денежные средства

	первый год			задолженность		
16.	Отражение текущей доли:					
	а) дебиторской задолженности/ долгосрочных обязательств, подлежащих получению/ перечислению во втором году [(297000 леев – 57000 леев) : 3 года]	80000	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные обязательства	Текущая доля долгосрочных обязательств
	б) долгосрочных доходов будущих периодов	80000	Долгосрочные доходы будущих периодов	Текущие доходы будущих периодов	-	-
	с) долгосрочных расходов будущих периодов	80000	Текущие расходы будущих периодов	Долгосрочные расходы будущих периодов	-	-
17.	Начисление второго лизингового платежа, относящегося к возмещаемой стоимости автомобиля, при наступлении срока оплаты	80000	Текущая дебиторская задолженность	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Текущая доля долгосрочных обязательств	Текущие обязательства
18.	Отнесение на текущие доходы второй части возмещаемой стоимости автомобиля при наступлении срока оплаты	80000	Текущие доходы будущих периодов	Текущие доходы	-	-
19.	Списание на текущие расходы доли балансовой стоимости автомобиля, относящейся ко второму году	80000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов	-	-
20.	Начисление лизинговых процентов за второй год [(297000 леев – 137000 леев) × 0,12]	19200	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства

21.	Получение/ перечисление:					
	а) возмещаемой стоимости, относящейся ко второму году	80000	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
	б) лизинговых процентов за второй год	19200	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
22.	Отражение текущей доли:					
	а) дебиторской задолженности/ обязательств, которые подлежат получению/ перечислению в третьем году [(297000 леев – 57000 леев) : 3 года]	80000	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Долгосрочная дебиторская задолженность	Долгосрочные обязательства	Текущая доля долгосрочных обязательств
	б) долгосрочных доходов будущих периодов	80000	Долгосрочные доходы будущих периодов	Текущие доходы будущих периодов	-	-
	с) долгосрочных расходов будущих периодов	80000	Текущие расходы будущих периодов	Долгосрочные расходы будущих периодов	-	-
23.	Начисление третьего лизингового платежа, относящегося к возмещаемой стоимости автомобиля, при наступлении срока оплаты	80000	Текущая дебиторская задолженность	Текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности	Текущая доля долгосрочных обязательств	Текущие обязательства
24.	Отнесение на текущие доходы третьей части возмещаемой стоимости автомобиля при наступлении срока оплаты	80000	Текущие доходы будущих периодов	Текущие доходы	-	-
25.	Списание на текущие расходы доли балансовой стоимости автомобиля,	80000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов	-	-

	относящейся к третьему году					
26.	Начисление лизинговых процентов за третий год [(297000 леев – 137000 леев – 80000 леев) × 0,12]	9600	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
27.	Получение/перечисление:					
	а) возмещаемой стоимости, относящейся к третьему году	80000	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства
	б) лизинговых процентов за третий год	9600	Денежные средства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Денежные средства

Приложение 2

Пример отражения в бухгалтерском учете операционного лизинга

Исходные данные. В начале 201X года субъект «А» передал субъекту «В» в операционный лизинг на срок 4 года новое здание административного назначения. Первоначальная стоимость здания составляет 8000000 леев, предполагаемый срок эксплуатации равен 40 годам.

Согласно договору лизинга ежемесячная сумма лизинговых платежей составляет 30000 леев. Договор предусматривает, что на начало договора лизинга, лизингополучатель вправе осуществить работы, связанные с необходимым преобразованием и текущим ремонтом здания, стоимость которых в пределах 300000 леев подлежит компенсации за счет лизинговых платежей. После осуществления взаимных расчетов, связанных с ремонтом здания, лизингополучатель оплачивает в начале каждого квартала авансовый платеж в сумме 90000 леев за использование здания в следующие 3 месяца. Учетные политики лизингодателя и лизингополучателя предусматривают равномерное признание расходов, связанных с текущим ремонтом здания, на протяжении одного года.

Фактическая стоимость ремонтных работ, осуществленных лизингополучателем хозяйственным способом, составила 500000 леев.

На основании приведенных в примере данных, лизингодатель и лизингополучатель отразят хозяйственные операции в соответствии с порядком, представленным в таблице 2.

Таблица 2

Бухгалтерские проводки по операционному лизингу

№	Содержание операции	Сумма, леев	Корреспондирующие счета			
			у лизингодателя		у лизингополучателя	
			дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7
1.	Отражение передачи (получения) здания в лизинг	8000000	Долгосрочные материальные активы, переданные в операционный лизинг	Долгосрочные материальные активы, находящиеся в эксплуатации	Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (забалансовый	

					счет)	
2.	Начисление суммы ежемесячной амортизации здания, переданного в лизинг (8000000 леев : 40 лет : 12 месяцев)	16667	Текущие расходы	Амортизация долгосрочных материальных активов	-	-
3.	Отражение расходов по ремонту здания, полученного в лизинг	500000	-	-	Текущие расходы будущих периодов	Запасы, Текущие обязательства
4.	Отражение получения (оказания) услуг по ремонту здания	300000	Текущие расходы будущих периодов	Текущие обязательства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы
5.	Отражение стоимости оказанных услуг по ремонту здания	300000	-	-	Текущие расходы (себестоимость продаж)	Текущие расходы будущих периодов
6.	Отражение ежемесячного списания расходов будущих периодов, связанных с ремонтом здания:					
	а) у лизингодателя (300000 леев : 12 месяцев)	25000	Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов		
	б) у лизингополучателя [(500000 леев – 300000 леев) : 12 месяцев]	16667			Текущие расходы	Текущие расходы будущих периодов
7.	Отражение ежемесячного начисления лизинговых платежей на протяжении 10 месяцев	30000	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
8.	Отражение ежемесячного зачета стоимости услуг по ремонту здания в счет лизинговых платежей за первые 10 месяцев (300000 леев : 10 месяцев)	30000	Текущие обязательства	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Текущая дебиторская задолженность
9.	Отражение аванса, полученного (выданного) в начале каждого квартала после	90000	Денежные средства	Авансы полученные	Авансы выданные	Денежные средства

	истечения 10 месяцев лизинга (30000 леев × 3 месяца)					
10.	Отражение ежемесячного начисления лизинговых платежей после истечения 10 месяцев лизинга	30000	Текущая дебиторская задолженность	Текущие доходы	Текущие расходы	Текущие обязательства
11.	Отражение зачета аванса, полученного (выданного) в конце каждого месяца	30000	Авансы полученные	Текущая дебиторская задолженность	Текущие обязательства	Авансы выданные
12.	Отражение возврата здания по истечении срока лизинга	8000000	Долгосрочные материальные активы, находящиеся в эксплуатации	Долгосрочные материальные активы, переданные в операционный лизинг		Долгосрочные материальные активы, полученные в операционный лизинг (забалансовый счет)

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете обесценения активов и раскрытие соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для бухгалтерского учета обесценения всех активов за исключением:

- 1) запасов ([НСБУ «Запасы»](#));
- 2) активов, возникающих из договоров на строительство ([НСБУ «Договоры на строительство»](#));
- 3) отложенных активов по подоходному налогу (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»);
- 4) активов, возникающих из вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- 5) финансовых активов ([НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#), МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»);
- 6) инвестиционной недвижимости, оцененной по справедливой стоимости ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#));
- 7) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, оцененных по справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых затрат на продажу ([НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#));

8) расходов будущих периодов и нематериальных активов, возникающих из прав страховщика по договорам страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);

9) долгосрочных активов (или групп активов), предназначенных для продажи (МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»).

4. Настоящий стандарт применяется к долгосрочным активам, которые учитываются по переоцененной (справедливой) стоимости в соответствии с другими стандартами бухгалтерского учета (например, долгосрочные материальные активы, переоцененные согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства»). Установление факта, если переоцененный актив может быть обесценен, зависит от методов, используемых для определения его переоцененной (справедливой) стоимости:

1) если переоцененная (справедливая) стоимость актива определяется на основе рыночной стоимости, единственной разницей между справедливой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу, являются дополнительные прямые затраты, необходимые для продажи актива:

а) в случае, если затраты на продажу не существенны, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу переоцененного актива может быть практически одинаковой или больше его переоцененной (справедливой) стоимости. Таким образом, после применения требований переоценки переоцененный актив не считается обесцененным и его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не должна быть определена;

б) в случае, если затраты на продажу являются существенными, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу переоцененного актива меньше его переоцененной (справедливой) стоимости. Так, после применения требований переоценки используются положения настоящего стандарта относительно обесценения переоцененного актива.

2) если переоцененная (справедливая) стоимость актива определена на основе другого метода, чем его рыночная стоимость, переоцененная (справедливая) стоимость может быть больше или меньше чем справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. Поэтому, после применения требований переоценки, используются положения настоящего стандарта относительно обесценения переоцененного актива.

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Отдельный актив – актив, по которому может быть отдельно определена справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.

Затраты на продажу – дополнительные затраты, прямо относимые на продажу отдельного актива или группы активов (например, стоимость юридических и оценочных услуг, почтовые сборы).

Группа активов – наименьший комплекс активов, который включает рассматриваемый актив, чья справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу может быть оценена.

Активный рынок – рынок, который одновременно выполняет следующие условия:

- 1) продаваемые активы на соответствующем рынке являются однородными;
- 2) заинтересованные покупатели и продавцы могут быть найдены в любое время; и
- 3) информация о ценах является общедоступной.

Убыток от обесценения – разница, на которую балансовая стоимость отдельного актива или группы активов превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой актив признается в балансе после вычета амортизации и убытков от обесценения.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – сумма, которую можно получить от продажи отдельного актива или группы активов при совершении сделки в

нормальных условиях между заинтересованными, независимыми и хорошо осведомленными сторонами, за вычетом предполагаемых затрат на продажу.

Признаки обесценения

6. Отдельный актив (группа активов) обесценивается, если его балансовая стоимость превышает справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

7. Субъект должен определить на каждую отчетную дату, если существуют или нет какие-либо признаки обесценения отдельного актива (группы активов). Если существуют какие-либо признаки обесценения активов, субъект определяет их справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Если не существует никакого признака обесценения активов, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не определяется, за исключением активов, указанных в п.12 настоящего стандарта.

8. В зависимости от источника информации различают внешние и внутренние признаки обесценения активов.

9. Внешние признаки включают:

- 1) существенное уменьшение рыночной стоимости активов;
- 2) отрицательные изменения в технологической, экономической и юридической среде, которые оказывают влияние на субъект;
- 3) произошедшие стихийные бедствия и другие чрезвычайные события;
- 4) другие признаки, установленные субъектом.

***Пример 1.** Субъект владеет следующими долгосрочными материальными активами: два здания и один земельный участок. В отчетном периоде имело место снижение цен на рынке недвижимого имущества.*

На основании данных примера снижение цен на недвижимое имущество представляет собой признак обесценения для долгосрочных активов субъекта и, как следствие, субъект должен тестировать эти активы на обесценение.

10. Внутренние признаки включают:

- 1) наличие доказательств относительно устаревания или физического повреждения актива;
- 2) существенные изменения, с отрицательным влиянием на субъект относительно срока и порядка использования актива;
- 3) другие признаки, которые отражают факт, что экономические выгоды от использования актива будут меньше чем прогнозируемые.

***Пример 2.** Субъект производит два вида продукции «А» и «В». Исходя из конъюнктуры рынка, субъект изменил стратегию развития путем отказа от производства продукции «А».*

На основании данных примера отказ от производства продукции «А» представляет признак обесценения всех активов, задействованных в процессе изготовления этой продукции.

11. Решение относительно обесценения активов принимается руководством субъекта на основе различных внутренних и внешних источников информации (например, биржевые бюллетени, нормативные акты, внутренние отчеты, собственные прогнозы, документы, подтверждающие чрезвычайное событие).

12. Независимо от наличия или отсутствия признака обесценения, субъект должен ежегодно тестировать на обесценение:

- 1) любой нематериальный актив с неограниченным сроком использования или любой нематериальный актив, который не может быть использован, путем сравнения его балансовой стоимости со справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу. Этот тест на обесценение может быть проведен в любое время в течение отчетного периода, при условии, что он проводится на ту же дату в каждом периоде. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в различные моменты времени. В то же время, если определенный нематериальный актив был первоначально

признан в текущем отчетном периоде, этот нематериальный актив будет тестироваться на обесценение до окончания текущего отчетного периода;

2) гудвилл, возникший в результате объединения бизнеса.

13. Требование ежегодного тестирования балансовой стоимости нематериальных активов, которые не могут быть использованы, вытекает из факта, что способность такого нематериального актива генерировать будущие экономические выгоды для возмещения своей балансовой стоимости, не может быть достоверно определена.

14. В случае установления признака обесценения отдельного актива (группы активов), оставшийся срок использования, метод амортизации или остаточная стоимость актива (группы активов) должны быть пересмотрены и скорректированы согласно стандарту бухгалтерского учета, применяемого к активу, даже если не признается никакой убыток от обесценения.

Определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

15. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется для каждого отдельного актива. В случае, если это невозможно, то справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется для группы активов.

16. Группы активов идентифицируются последовательно от одного отчетного периода к другому, для одного и того же актива или для одних и тех же видов активов, за исключением случаев, когда изменение обосновано.

17. Если субъект считает, что в отличие от предыдущих периодов один актив принадлежит другой группе активов или устанавливает, что виды активов, являющиеся компонентами группы активов, были изменены, п.47 настоящего стандарта требует раскрытие информации о причинах изменения и о предыдущем и настоящем порядке объединения активов в рамках одной группы активов.

18. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу должна быть определена для наименьшей группы активов, которая соответствует следующим условиям:

1) включает актив, по которому указывается обесценение; и

2) позволяет определение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу по группе активов.

19. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе договоров продажи, информации активного рынка и/или другой достоверной информации.

20. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется, как правило, на основе одного договора продажи и представляет сумму, которую можно получить от реализации отдельного актива или группы активов при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами, за вычетом затрат на продажу.

21. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе информации активного рынка в случае отсутствия договоров на продажу. Эта стоимость представляет рыночную цену актива, за минусом затрат на продажу. Соответствующей рыночной ценой является, как правило, текущая цена, предложенная на аукционе. Когда текущие аукционные цены не доступны, основанием для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу может служить цена самой последней сделки (при условии, что не произошло ни одного существенного изменения экономической среды между датой сделки и датой оценки).

22. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется на основе другой достоверной информации в случае отсутствия договоров на продажу или активного рынка. Эта стоимость представляет сумму, которую субъект мог бы получить на отчетную дату от продажи актива при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами, за вычетом затрат на продажу. Для определения этой стоимости субъект должен учитывать

результаты последних сделок с аналогичными активами, относящиеся к экономической деятельности.

Признание и измерение убытков от обесценения

23. Убыток от обесценения признается в той сумме, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу. Порядок отражения в учете убытка от обесценения зависит от метода последующей оценки активов, применяемого субъектом.

24. Убыток от обесценения актива, оцененного по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как увеличение текущих расходов и корректировка (уменьшение) стоимости обесцененного актива. В соответствии с учетными политиками субъекта, корректировка стоимости обесцененных активов может быть отражена в учете как:

- 1) накопление убытков от обесценения на отдельном счете (по аналогии с накопленной амортизацией долгосрочных активов); или
- 2) уменьшение первоначальной стоимости актива или скорректированной стоимости, которая замещает первоначальную стоимость.

***Пример 3.** У субъекта имеется в наличии актив, первоначальная стоимость которого составляет 60000 леев, а сумма накопленной амортизации на 31.12.201X года – 20000 леев. В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка актива осуществляется по балансовой стоимости, а убытки от обесценения учитываются на отдельном счете. На отчетную дату справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу равна 30000 леев.*

На основании приведенных в примере данных субъект признает на 31.12.201X убыток от обесценения в сумме 10000 леев [(60000 леев – 20000 леев) – 30000 леев], который отражается как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

25. Убыток от обесценения актива, учитываемого по переоцененной стоимости, признается как уменьшение имеющейся дооценки (положительной разницы) от переоценки актива и как корректировка стоимости обесцененного актива. Любая сумма превышения убытка от обесценения над дооценкой одного и того же актива, а также вся сумма убытка от обесценения в случае, если дооценка не имеется, признается как увеличение текущих расходов и корректировка стоимости обесцененного актива.

***Пример 4.** У субъекта имеется в наличии актив, оцененный согласно учетным политикам, по переоцененной стоимости, а убытки от обесценения учитываются на отдельном счете. Балансовая стоимость актива на 31.12.201X года составляет 18000 леев, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – 15000 леев. Дооценка актива от его переоценки равна:*

- вариант I – 4000 леев;
- вариант II – нулю;
- вариант III – 2000 леев.

На основании приведенных в примере данных, убыток от обесценения актива на 31.12.201X года составляет 3000 леев (18000 леев – 15000 леев), который отражается следующим образом:

вариант I: как уменьшение дооценки актива и увеличение убытков от обесценения;
вариант II: как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения;

вариант III: часть убытка от обесценения в сумме 2000 леев – как уменьшение дооценки актива и увеличение убытков от обесценения, остальная часть убытка от обесценения в сумме 1000 леев (3000 леев – 2000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и убытков от обесценения.

26. Сумма убытка от обесценения группы активов распределяется для уменьшения балансовой стоимости активов группы в следующем порядке:

- 1) путем уменьшения балансовой стоимости гудвилла, в случае, если он имеется;
- 2) путем распределения остальной суммы убытка от обесценения между остальными активами группы пропорционально их балансовой стоимости.

Пример 5. У субъекта на 31.12.201X года имеется в наличии группа активов, балансовая стоимость которых составляет 110000 леев, в том числе: актива «А» – 60000 леев, актива «В» – 40000 леев, гудвилла – 10000 леев. На отчетную дату справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу этой группы активов составляет 80000 леев.

На основании приведенных в примере данных субъект признает на 31.12.201X года убыток от обесценения в сумме 30000 леев (110000 леев – 80000 леев). В первую очередь балансовая стоимость гудвилла из состава группы снижается до нуля, затем остальная часть убытка от обесценения в сумме 20000 леев (30000 леев – 10000 леев) распределяется между активами «А» и «В» в порядке, представленном в таблице 1.

Таблица 1

Распределение убытка от обесценения между активами группы

(в леях)

Составляющие группы активов	Балансовая стоимость до обесценения	Убыток от обесценения	Балансовая стоимость после обесценения
Гудвилл	10000	(10000)	-
Актив «А»	60000	(12000)	48000
Актив «В»	40000	(8000)	32000
Всего по группе	110000	(30000)	80000

27. Балансовая стоимость любого актива (группы активов) после распределения и признания убытка от обесценения не должна быть уменьшена ниже наибольшей суммы из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и нуля. Сумма убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна быть пропорционально отнесена на другие активы группы.

28. В случае если оцененная сумма убытка от обесценения больше, чем балансовая стоимость актива (группы активов), признается обязательство, только если это признание требуется другим стандартом бухгалтерского учета.

Пример 6. У субъекта имеется в наличии актив (песчаный карьер), балансовая стоимость которого составляет 100000 леев. При определении первоначальной стоимости этого актива не была произведена оценка расходов на восстановление окружающей среды. Субъект принял решение отказаться от использования актива, в то же время, также согласно изменениям действующего законодательства, обязан обеспечить восстановление окружающей среды. При тестировании степени обесценения актива, расходы на восстановление окружающей среды были оценены в сумме 90000 леев. В соответствии с учетными политиками субъекта, убытки от обесценения учитываются на отдельном счете.

На основании приведенных в примере данных субъект признает убыток от обесценения актива равный 190000 леев (100000 леев + 90000 леев) как одновременное увеличение текущих расходов и:

- убытков от обесценения в сумме 100000 леев;

- обязательств (оценочных резервов) в сумме 90000 леев согласно [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#).

29. После признания убытка от обесценения амортизируемого актива, амортизация, относящаяся к активу, должна быть скорректирована и начисляться в будущих периодах на основании скорректированной (уменьшенной) балансовой стоимости актива.

Пример 7. У субъекта на 31.12.201X года имеется в наличии актив по балансовой стоимости 40000 леев и оставшийся срок использования 4 года. Остаточная стоимость оценена в сумме 3000 леев, амортизация начисляется линейным методом. На отчетную дату субъект признал убыток от обесценения актива в сумме 5000 леев.

На основании приведенных в примере данных после признания убытка от обесценения, амортизируемая стоимость актива составляет 32000 леев (40000 леев – 5000 леев – 3000 леев). В периоды после 201X года субъект ежегодно начисляет амортизацию актива в сумме 8000 леев (32000 леев : 4 года).

Восстановление убытка от обесценения

Общие требования

относительно отдельного актива и/или группы активов

30. Субъект должен оценить на каждую отчетную дату наличие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды для актива (группы активов), больше не существует или уменьшился. В зависимости от источника информации, различаются внешние и внутренние признаки относительно исчезновения или уменьшения убытка от обесценения.

31. Внешние признаки включают:

1) существенное увеличение рыночной стоимости актива в отчетном периоде.

Пример 8. У субъекта имеется в наличии актив, по которому ранее был признан убыток от обесценения. В отчетном периоде рыночные цены на аналогичные активы существенно возросли и находятся в постоянном росте.

В ситуации, приведенной в примере, рост рыночных цен является признаком того, что актив более не должен быть обесценен и субъект должен оценить его справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу.

2) существенные изменения в отчетном периоде, имеющие благоприятное влияние на субъект, или вероятность осуществления подобных изменений в ближайшем будущем в технической, экономической или правовой среде, в которой субъект осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив.

Пример 9. Субъект использует в процессе производства технологическое оборудование, которое было ранее обесценено. В отчетном периоде субъект изменил ассортимент продукции путем снятия с производства продукции, которая не пользуется достаточным спросом на рынке сбыта, и путем внедрения в производство новой продукции, на которую существует существенно больший спрос.

В ситуации, приведенной в примере, справедливая стоимость технологического оборудования за вычетом затрат на продажу может возрасти.

3) другие признаки, установленные субъектом.

32. Внутренние признаки включают:

1) существенные изменения в отчетном периоде, благоприятно влияющие на субъект, или вероятность совершения подобных изменений в ближайшем будущем в отношении степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. Эти изменения включают затраты, понесенные в отчетном периоде для улучшения и повышения производительности актива или реструктуризации деятельности, в которой используется актив.

Пример 10. У субъекта имеется в наличии актив, который был ранее обесценен, по которому на конец отчетного периода пересчитывается справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, поскольку:

- изменились оценки субъекта относительно срока использования актива (срок был увеличен);

- выросла производительность актива вследствие осуществленных инвестиций (реконструкций, модернизаций и др.);

- значительно уменьшились косвенные производственные затраты вследствие внедрения режима экономии по инициативе нового руководства.

Приведенные в примере условия указывают на увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива, который был ранее обесценен.

2) согласно внутренним отчетам, экономическая производительность актива выше или будет выше, чем предусмотренная первоначально.

Пример 11. В отчетном периоде субъект внедрил современные измерительные приборы и новые информационные процедуры. Показания этих приборов и данные, полученные при применении новых информационных процедур, подтверждают тот факт, что производительность актива, который был ранее обесценен, выше, чем ранее оцененная.

Такой показатель обуславливает необходимость перерасчета справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу.

3) другие признаки, установленные субъектом.

33. При наличии признака, подобного приведенным в п.31 и 32 настоящего стандарта, субъект должен оценить справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу актива, который был ранее обесценен.

34. Убыток от обесценения, признанный в предыдущие отчетные периоды в отношении актива, должен быть восстановлен, только если после признания последнего убытка от обесценения произошло изменение в оценках, использованных для определения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу. В таком случае, балансовая стоимость актива должна быть увеличена до справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, за исключением ситуации, предусмотренной в п.36 настоящего стандарта. Это увеличение представляет собой восстановление убытка от обесценения и отражается согласно специальным требованиям в отношении отдельного актива, группы активов или гудвилла.

35. Изменения в оценках, использованных при признании обесценения, могут включать любое изменение размера составных элементов справедливой стоимости или затрат на продажу.

Пример 12. У субъекта имеется в наличии актив, который ранее был обесценен. В отчетном периоде произошли следующие изменения: выросли рыночные цены на аналогичные активы, были осуществлены инвестиции в актив, что повысило его справедливую стоимость, существенно снизились оценки субъекта относительно затрат на продажу.

В ситуации, приведенной в примере, увеличение справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу приводит к восстановлению убытка от обесценения.

Специальные требования

в отношении отдельного актива, отличного от гудвилла

36. Восстановление убытка от обесценения актива признается в пределах балансовой стоимости (за вычетом амортизации), которая была бы определена при условии, что в предыдущие периоды для актива не признавался бы ни один убыток от обесценения.

37. Восстановление убытка от обесценения отражается в учете в зависимости от метода последующей оценки активов, применяемого субъектом.

38. Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который оценивается по балансовой стоимости (себестоимости), отражается как корректировка стоимости актива и увеличение текущих доходов. Согласно учетным политикам субъекта,

корректировка стоимости активов, которые были ранее обесценены, может быть отражена в учете как:

- 1) уменьшение убытков от обесценения, если такие убытки учитываются на отдельном счете; или
- 2) увеличение скорректированной стоимости актива, которая замещает первоначальную стоимость.

Пример 13. У субъекта имеется в наличии актив (объект основных средств), балансовая стоимость которого на 31.12.201X года составляет 80000 леев, оставшийся срок использования – 5 лет, остаточная стоимость равна нулю. В соответствии с учетными политиками субъекта, последующая оценка основных средств осуществляется по себестоимости, амортизация начисляется линейным методом, убытки от обесценения учитываются на отдельном счете.

На 31.12.201X года справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива составляет 70000 леев. В результате, признается убыток от обесценения в сумме 10000 леев (80000 леев – 70000 леев) и впоследствии годовая амортизация актива начисляется в сумме 14000 леев (70000 леев : 5 лет).

На 31.12.201X+2 года, когда балансовая стоимость актива составляет 42000 леев [70000 леев – (70000 леев : 5 лет) × 2 года], определяется справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу актива, которая равна 52000 леев. Балансовая стоимость, которая была бы определена, при условии что в отношении актива не был признан убыток от обесценения, в данном случае составляет 48000 леев [80000 леев – (80000 леев : 5 лет) × 2 года].

На основании приведенных в примере данных на 31.12.201X+2 года субъект признает восстановление убытка от обесценения в сумме 6000 леев (48000 леев – 42000 леев), которое отражается как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

39. Восстановление убытка от обесценения в отношении отдельного актива, который учитывается по переоцененной стоимости, рассматривается как дооценка и отражается в учете в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или другим соответствующим стандартом. В случае, если убыток от обесценения в отношении одного и того же актива был признан ранее как текущие расходы, восстановление этого убытка от обесценения должно быть признано как текущие доходы.

Пример 14. Используя условия примера 13, предположим, что согласно учетным политикам субъекта последующая оценка актива осуществляется по переоцененной стоимости.

На основании приведенных в примере данных субъект на 31.12.201X+2 года отражает в учете:

- восстановление убытка от обесценения в сумме 6000 леев (48000 леев – 42000 леев) – как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов;
- дооценка актива в сумме 4000 леев (52000 леев – 48000 леев) – как уменьшение убытков от обесценения и увеличение собственного капитала.

40. После восстановления убытка от обесценения амортизируемого актива, амортизация по этому активу должна быть скорректирована и начисляться в будущих периодах на основании скорректированной (увеличенной) балансовой стоимости актива.

Пример 15. У субъекта имеется в наличии актив, который был ранее обесценен, балансовая стоимость которого составляет 60000 леев, оставшийся срок использования – 5 лет, остаточная стоимость равна нулю. Амортизация актива начисляется линейным методом. В отношении этого актива признается восстановление убытка от обесценения в сумме 10000 леев.

На основании приведенных в примере данных после восстановления убытка от обесценения, субъект ежегодно начисляет амортизацию актива в сумме 14000 леев [(60000 леев + 10000 леев) : 5 лет].

Специальные требования в отношении группы активов

41. Восстановление убытка от обесценения группы активов должно быть распределено между активами группы, за исключением гудвилла, пропорционально балансовой стоимости соответствующих активов. Данные увеличения балансовой стоимости будут рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по индивидуальным активам, признаваемым в соответствии с п.36–39 настоящего стандарта.

42. При распределении восстановления убытка от обесценения в отношении группы активов, балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшую стоимость из:

- 1) его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; и
- 2) его балансовой стоимости (после вычета амортизации), которая была бы определена при условии, что в предыдущие периоды для актива не признавался бы убыток от обесценения.

Пример 16. Субъект располагает группой обесцененных активов, отличных от гудвилла, информация о которых представлена в таблице 2.

Таблица 2

Информация относительно группы активов

(тыс.леев)

Составные части группы активов	Балансовая стоимость	Балансовая стоимость, которая была бы определена, если группа не была бы обесценена
Актив «А»	15000	20000
Актив «В»	5000	8000
Актив «С»	20000	32000
Всего	40000	60000

Согласно учетным политикам последующая оценка активов осуществляется по себестоимости. Субъект рассматривает возможность восстановления убытка от обесценения для этой группы активов в общей сумме 30000 тыс.леев.

На основании приведенных в примере данных для каждого актива группы субъект определяет показатели, представленные в таблице 3.

Таблица 3

Информация относительно восстановления убытка от обесценения группы активов

Составные части группы	Доля актива в балансовой стоимости группы, %	Сумма восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс.леев	Балансовая стоимость, увеличенная на сумму восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс.леев	Превышение над балансовой стоимостью, которая была бы определена, если группа не была бы обесценена, тыс.леев	Сумма восстановления убытка от обесценения в отношении актива, тыс.леев
1	2	3	4	5	6 = 3 – 5
Актив «А»	37,5	11250	26250	6250	5000
Актив «В»	12,5	3750	8750	750	3000
Актив «С»	50,0	15000	35000	3000	12000

Всего	100,0	30000	70000	10000	20000
-------	-------	-------	-------	-------	-------

Согласно расчетам из таблицы, восстановление убытка от обесценения для группы активов признается в общей сумме 20000 тыс.леев и отражается как уменьшение убытков от обесценения и увеличение текущих доходов.

Специальные требования, относящиеся к гудвиллу

43. Справедливая стоимость гудвилла не может быть определена прямым способом, поскольку гудвилл не может быть продан. Как следствие, гудвилл не тестируется на обесценение отдельно от других активов, он относится к тем группам активов покупателя, которые, как ожидается, получают повышение эффективности в результате от объединения бизнеса, в результате которой возник гудвилл, независимо от того, если эти активы или обязательства приобретенного субъекта включены в указанные группы активов.

Пример 17. Субъект «А» производит и продает косметическую продукцию. Для расширения сферы деятельности субъект «А» решает приобрести субъект «В», который является одним из его конкурентов. Основная цель этого объединения бизнеса заключается в намерении субъекта «А» перенять клиентов субъекта «В». Субъект «А» не намерен сохранять и производить в дальнейшем косметические продукты субъекта «В».

В ситуации из примера, субъект «А» должен отнести наибольшую часть гудвилла, возникшего от приобретения субъекта «В» своим группам активов, которые, как ожидается, выиграют от принятия клиентов субъекта «В».

44. Гудвилл тестируется на обесценение путем применения правил, установленных в п.6–22 настоящего стандарта. Таким образом, на каждую отчетную дату, субъект должен оценить, существует или нет какой-либо признак обесценения гудвилла. Кроме анализа признаков обесценения перечисленных в п.9–10 настоящего стандарта, субъект должен принимать во внимание следующую информацию:

- 1) имел или нет на дату объединения бизнеса субъект, который владеет гудвиллом, меньше достижений, чем было прогнозировано;
- 2) является или нет субъект, который владеет гудвиллом, реструктурированным, предназначенным для продажи или заброшенным;
- 3) были или нет признаны существенные убытки от обесценения для других активов субъекта, владеющим гудвиллом.

45. При наличии признака обесценения гудвилла, субъект должен признавать и оценить убытки от обесценения путем применения правил, установленных в п.23–29 настоящего стандарта.

46. Убыток от обесценения гудвилла не подлежит восстановлению в последующие периоды.

Раскрытие информации

47. В финансовых отчетах субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно обесценения активов:

- 1) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению каждого существенного убытка от обесценения;
- 2) информация, послужившая основой для определения справедливой стоимости обесцененных активов (групп активов);
- 3) описание групп обесцененных активов (например, производственная линия, цех для производства конкретных видов продукции) и изменения этих групп в течение отчетного периода;
- 4) остаток убытков от обесценения на начало и конец отчетного периода;

5) суммы признанных или восстановленных убытков от обесценения в течение отчетного периода.

Переходные положения

48. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

49. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ И ФИНАНСОВЫЕ ИНВЕСТИЦИИ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета дебиторской задолженности, финансовых инвестиций и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется ко всей дебиторской задолженности и финансовым инвестициям, за исключением:

1) инвестиций в ассоциированные и совместные предприятия (МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»), инвестиций, которыми владеют организации венчурного капитала, инвестиционные фонды и другие подобные субъекты (МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»);

2) планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

3) договоров страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);

4) производных финансовых инструментов (МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»).

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Дебиторская задолженность – права субъекта, возникающие в результате сделок или прошлых событий, и от погашения которых ожидается поступление (увеличение) ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Финансовые инвестиции – активы в виде ценных бумаг, долей участия в уставном капитале других субъектов и прочие инвестиции, которыми владеет субъект с целью осуществления контроля, получения доходов или других экономических выгод.

Рынок ценных бумаг – составная часть финансового рынка, где осуществляется эмиссия и обращение ценных бумаг.

Справедливая стоимость – сумма, на которую актив может быть добровольно обменян в процессе сделки, осуществляемой в нормальных условиях между

заинтересованными, независимыми, информированными и хорошо осведомленными сторонами.

Балансовая стоимость – стоимость, по которой дебиторская задолженность и финансовые инвестиции признаются в финансовых отчетах.

Общие положения

5. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции признаются в качестве активов на основе метода начисления в случае, когда:

1) существует обоснованная уверенность в том, что в результате погашения дебиторской задолженности или владения инвестициями, субъект получит будущие экономические выгоды;

2) стоимость дебиторской задолженности и финансовых инвестиций может быть достоверно оценена.

6. Курсовые валютные и суммовые разницы, связанные с дебиторской задолженностью и финансовыми инвестициями отражаются в учете в соответствии с положениями [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

7. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции классифицируются по следующим критериям:

1) экономическое содержание;

2) степень аффилирования сторон;

3) сроки оплаты и владения.

8. По экономическому содержанию дебиторская задолженность и финансовые инвестиции группируются в соответствии с п.16 и 54 настоящего стандарта.

9. По степени аффилирования сторон дебиторская задолженность и финансовые инвестиции подразделяются на дебиторскую задолженность и финансовые инвестиции аффилированных и неаффилированных сторон. Состав аффилированных сторон установлен в [НСБУ «Аффилированные стороны и договоры простого товарищества»](#).

10. В зависимости от сроков оплаты и владения дебиторская задолженность и финансовые инвестиции подразделяются на текущие и долгосрочные. Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции относятся к текущим, если срок погашения (возможного владения) не превышает 12 месяцев с отчетной даты. В остальных случаях, дебиторская задолженность и финансовые инвестиции рассматриваются как долгосрочные дебиторская задолженность и финансовые инвестиции.

11. На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных финансовых инвестиций, которая отражается как увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих финансовых инвестиций и уменьшение долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных финансовых инвестиций.

Учет дебиторской задолженности

12. При первоначальном признании дебиторская задолженность оценивается по номинальной стоимости, включая налоги и сборы, начисленные в соответствии с действующим законодательством (например, налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги и сборы).

13. Прекращение признания дебиторской задолженности может быть осуществлено путем ее погашения (например, поступление денежных средств, зачет (погашение) полученных авансов, компенсация обязательств).

14. Погашение дебиторской задолженности отражается как увеличение денежных средств, затрат, расходов или уменьшение обязательств и уменьшение дебиторской задолженности.

15. В финансовых отчетах дебиторская задолженность отражается по балансовой стоимости. Если на отчетную дату сумма полученных средств в результате погашения

дебиторской задолженности превышает ее признанную стоимость, соответствующая разница отражается как обязательства.

16. Дебиторская задолженность отражается в разрезе следующих групп:

- 1) коммерческая дебиторская задолженность;
- 2) авансы выданные;
- 3) дебиторская задолженность бюджета;
- 4) дебиторская задолженность персонала;
- 5) прочая дебиторская задолженность.

Коммерческая дебиторская задолженность и авансы выданные

17. Коммерческая дебиторская задолженность включает дебиторскую задолженность по проданным ценностям, оказанным услугам и выполненным работам.

18. Коммерческая дебиторская задолженность отражается в учете по мере поставки ценностей, оказания услуг и выполнения работ как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов, по необходимости, текущих обязательств.

Пример 1. 15 октября 201X года субъект осуществил поставку с последующей оплатой 100 единиц продукции, по цене 500 леев/единица (без НДС). Ставка НДС составляет 20%.

По данным примера, в октябре 201X года субъект отражает в учете:

- стоимость поставленной продукции в сумме 50000 леев (100 единиц × 500 леев) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;

- НДС по поставке в сумме 10000 леев (50000 леев × 20%) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств.

[Пкт.18 дополнен Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015]

[Пкт.18 изменен Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013, в силу 01.01.2014]

19. В рамках посреднических операций (на основе договора поручения, комиссии и др.) коммерческая дебиторская задолженность учитывается, в зависимости от случая, по общей стоимости, как одновременное увеличение дебиторской задолженности и обязательств, за исключением комиссионера.

20. В случае принятия векселей коммерческая дебиторская задолженность включает:

1) дебиторскую задолженность по поставленным ценностям, оказанным услугам, выполненным работам, которая отражается в учете согласно порядку, установленному в п.18 данного стандарта;

2) дебиторскую задолженность по процентам, которая отражается как увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов.

Пример 2. В ноябре 201X года субъект поставил 200 единиц продукции по цене 300 леев/единица (без НДС). Сумма НДС по поставке составляет 12000 леев [(300 леев × 200 единиц) × 20%]. В декабре 201X года субъект принял вексель, выданный покупателем в счет оплаты за поставленную продукцию, сроком на 5 месяцев по процентной ставке 10% годовых. Проценты начисляются ежемесячно от общей суммы дебиторской задолженности.

По данным примера, субъект отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- стоимость поставленной продукции в сумме 60000 леев – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;

- НДС по поставке в сумме 12000 леев – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

в декабре 201X года:

- вексель, выданный покупателем в сумме 72000 леев (60000 леев + 12000 леев) – как внутренняя корреспонденция счетов в составе коммерческой дебиторской задолженности;

- ежемесячные проценты в сумме 600 леев $[(72000 \text{ леев} \times 10\%) : 12 \text{ леев}]$ – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов.

[Пример 2 изменен Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015]

21. Первоначально признанная коммерческая дебиторская задолженность корректируется в случае:

- 1) предоставления скидок после продажи ценностей /оказания услуг;
- 2) предоставления дисконтных скидок за выполнение договорных условий;
- 3) возврата проданных ценностей;
- 4) исправления ошибок и др.

22. Корректировка коммерческой дебиторской задолженности, за исключением исправления ошибок, отражается:

1) в случае, когда первоначальное признание и корректировка дебиторской задолженности (без НДС) имеют место в одном и том же отчетном периоде – как сторнирование текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

2) в случае, когда первоначальное признание и корректировка дебиторской задолженности (без НДС) имеют место в разных отчетных периодах – как увеличение расходов (убытков) или уменьшение оценочных резервов и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

3) независимо от отчетного периода, в котором имели место первоначальное признание и корректировка дебиторской задолженности – как сторнирование текущей дебиторской задолженности и текущих обязательств на сумму НДС по дебиторской задолженности.

Пример 3. В декабре 201X года субъект продал 20000 кг продукции по цене 12 леев/кг, включая НДС – 20%, себестоимость которой составляла 8 леев/кг. При ее приемке покупателем выявлены 5000 кг некачественной продукции и предъявлена претензия продавцу. После признания претензии продавцом, некачественная продукция была возвращена:

I вариант – в декабре 201X года;

II вариант – в январе 201X+1 года.

Дебиторская задолженность была погашена в мае 201X+1 года.

По данным примера, субъект-продавец отражает:

I вариант:

в декабре 201X года:

- стоимость проданной продукции в сумме 200000 леев $(20000 \text{ кг} \times 10 \text{ леев})$ – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;

- НДС по продаже в сумме 40000 леев $(200000 \text{ леев} \times 20\%)$ – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

- продажная стоимость (без НДС) возвращенной продукции в сумме 50000 леев $(5000 \text{ кг} \times 10 \text{ леев})$ – как сторнирование коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;

- НДС от стоимости возвращенной продукции в сумме 10000 леев $(50000 \text{ леев} \times 20\%)$ – как сторнирование коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

в мае 201X+1 года:

- погашение коммерческой дебиторской задолженности в сумме 180000 леев $[(200000 \text{ леев} + 40000 \text{ леев}) - (50000 \text{ леев} + 10000 \text{ леев})]$ – как увеличение денежных средств и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности.

II вариант:

в декабре 201X года:

- стоимость проданной продукции в сумме 200000 леев (20000 кг × 10 леев) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих доходов;

- НДС по продаже в сумме 40000 леев (200000 леев × 20%) – как одновременное увеличение коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

в январе 201X+1 года:

- разницу между продажной стоимостью и себестоимостью возвращенной продукции в сумме 10000 леев [5000 кг × (10 леев – 8 леев)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности;

- НДС от стоимости возвращенной продукции в сумме 10000 леев (50000 леев × 20%) – как сторнирование коммерческой дебиторской задолженности и текущих обязательств;

- стоимость возвращенной покупателями продукции в сумме 40000 леев (5000 кг × 8 леев) – как увеличение запасов и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности;

в мае 201X+1 года:

- погашение коммерческой дебиторской задолженности в сумме 180000 леев [(200000 леев + 40000 леев) – (10000 леев + 10000 леев + 40000 леев)] – как увеличение денежных средств и уменьшение коммерческой дебиторской задолженности.

23. Исправление ошибок прошлых лет отражается как одновременное уменьшение (увеличение) поправок финансовых результатов прошлых лет и текущей дебиторской задолженности.

24. Авансы выданные представляют собой выплаты, осуществленные в счет предстоящего приобретения ценностей, услуг, работ и отражаются как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств.

25. Зачет выданных авансов отражается в учете как одновременное уменьшение обязательств и дебиторской задолженности.

26. Возврат выданных и неиспользованных авансов отражается как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность бюджета

27. Дебиторская задолженность бюджета включает: налоги и сборы, уплаченные авансом /в рассрочку, суммы переплат в бюджет, разницу между суммой НДС к зачету и начисленной, сумму НДС по полученным авансам, косвенные налоги к возмещению, прочую дебиторскую задолженность бюджета в соответствии с действующим законодательством.

28. Дебиторская задолженность бюджета отражается как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств или увеличение текущих обязательств.

Пример 4. Согласно учетным политикам субъект ежеквартально уплачивает подоходный налог в рассрочку в соответствии с методом уплаты в рассрочку налога, подлежавшего уплате за предыдущий год. В 201X-1 году начисленный и задекларированный подоходный налог составил 100000 леев. В марте 201X года субъект уплатил авансом 25000 леев (взнос для I-го квартала – 100000 леев : 4 квартала), остальные три квартальных взноса были уплачены в срок, предусмотренный действующим законодательством. Фактическая величина подоходного налога за 201X год составляет 118000 леев.

По данным примера, субъект отражает:

в I – IV кварталах 201X года:

- подоходный налог, уплаченный в рассрочку в сумме 100000 леев (25000 леев × 4 квартала) – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

31 декабря 201X года:

- фактическую величину подоходного налога в сумме 118000 леев – как одновременное увеличение расходов (по налогу на доход) и текущих обязательств;
- зачет сумм подоходного налога, уплаченного в рассрочку в сумме 100000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность персонала

29. Дебиторская задолженность персонала включает: авансы, выданные в счет заработной платы, суммы, выданные подотчетным лицам, дебиторскую задолженность по возмещению материального ущерба, прочую дебиторскую задолженность персонала.

30. Дебиторская задолженность персонала по авансам, выданным в счет заработной платы, возникает в результате выплаты авансом заработной платы и отражается как увеличение дебиторской задолженности персонала и уменьшение денежных средств.

31. Дебиторская задолженность по суммам, выданным подотчетным лицам, отражается как увеличение дебиторской задолженности персонала и уменьшение денежных средств.

32. Дебиторская задолженность персонала по возмещению материального ущерба отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов или текущих обязательств. В соответствии с учетными политиками, принимая во внимание уровень существенности, сумма материального ущерба, подлежащая возмещению в будущих периодах, может быть отражена как доходы будущих периодов с последующим списанием на текущие доходы.

Прочая дебиторская задолженность

33. Прочая дебиторская задолженность включает: дебиторскую задолженность по возмещению убытков, дебиторскую задолженность по предъявленным и признанным претензиям, дебиторскую задолженность органов социального и медицинского страхования и др.

34. Дебиторская задолженность по возмещению убытков включает страховые возмещения, подлежащие выплате страховыми компаниями, возмещения, начисленные и признанные государственными органами, возмещения, признанные другими субъектами/лицами или установленные решениями судебных инстанций. Такая дебиторская задолженность отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

35. Дебиторская задолженность по предъявленным и признанным претензиям включает претензии, начисленные, признанные и неоплаченные государственными органами и другими субъектами и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Пример 5. В ноябре 201X года субъект «А» предъявил претензию (по санкциям, начисленным согласно договорным условиям) в сумме 8000 леев субъекту «В», который не признал претензию. В мае 201X+1 года субъект «А» получил решение судебной инстанции о частичном удовлетворении предъявленной претензии в сумме 5000 леев, которая была получена в июне 201X+1 года.

По данным примера, субъект «А» отражает в учете:
в ноябре 201X года:

- предъявленную и непризнанную претензию в сумме 8000 леев – на забалансовом счете;

в мае 201X+1 года:

- дебиторскую задолженность по предъявленным и признанным претензиям в сумме 5000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- списание претензии в сумме 8000 леев с забалансового счета;

в июне 201X+1 года:

- погашение дебиторской задолженности по претензиям в сумме 5000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Безнадежная дебиторская задолженность

36. Дебиторская задолженность считается безнадежной в случаях, когда истек срок исковой давности, предусмотренный действующим законодательством или покупатель (клиент) находится в неблагоприятном финансовом положении (дебиторская задолженность не имеет гарантированного покрытия и не может быть погашена). Признание дебиторской задолженности в качестве безнадежной осуществляется на основании документов, подтверждающих возникновение соответствующих обстоятельств.

37. В соответствии с учетными политиками безнадежная дебиторская задолженность может отражаться в учете:

- 1) прямым методом, или
- 2) методом оценочных резервов (поправок).

38. В случае применения прямого метода, безнадежная дебиторская задолженность списывается на текущие расходы в том отчетном периоде, в котором она была признана безнадежной. Списание безнадежной дебиторской задолженности отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Пример 6. В декабре 201X года по результатам инвентаризации субъект выявил дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности в сумме 36000 леев. Субъект не зарегистрирован в качестве плательщика НДС и не создает поправки по безнадежной задолженности. В соответствии с результатами инвентаризации, руководитель субъекта принял решение о списании дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности.

По данным примера, в декабре 201X года субъект отражает списание безнадежной дебиторской задолженности в сумме 36000 леев как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

39. Восстановление безнадежной дебиторской задолженности, ранее списанной на текущие расходы, отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов и, по необходимости, текущих обязательств.

[В пкт.39 изменения [Приказа Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015, касаются только текста на государственном языке]

40. Метод оценочных резервов (поправок) может использоваться для корректировки торговой дебиторской задолженности. Поправки создаются по мере продажи ценностей или оказания услуг в сроки, предусмотренные учетными политиками (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно) и отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

41. Величина поправок на безнадежную дебиторскую задолженность может быть определена:

- 1) по каждой дебиторской задолженности, исходя из абсолютной величины безнадежной дебиторской задолженности;
- 2) по группам дебиторской задолженности в зависимости от истекшего срока их оплаты;
- 3) по всей сумме дебиторской задолженности на основе объема чистых продаж отчетного периода и доли убытков, относящихся к безнадежной дебиторской задолженности;
- 4) другим способом, предусмотренным в учетных политиках.

42. Для определения величины оценочных резервов (поправок) по каждой дебиторской задолженности анализируется платежеспособность каждого дебитора и возможность частичного или полного исполнения им финансовых обязательств.

Пример 7. 20 мая 201X года субъект продал покупателю продукцию стоимостью 30000 леев. Срок оплаты согласно договору – 20 июня 201X года. В установленный срок дебиторская задолженность не была оплачена по причине несостоятельности покупателя.

По данным примера, на отчетную дату субъект отражает в учете создание оценочных резервов в сумме 30000 леев как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

43. Для определения величины поправок по группам дебиторской задолженности необходима их классификация в зависимости от истекшего срока оплаты и установление доли безнадежной дебиторской задолженности по каждой группе. Доля безнадежной дебиторской задолженности рассчитывается по данным аналитических счетов за предыдущие периоды (например, 3-5 лет). Величина поправок определяется умножением доли безнадежной дебиторской задолженности на остаток дебиторской задолженности каждой группы.

Пример 8. Субъект располагает следующими данными о коммерческой дебиторской задолженности, сгруппированной в зависимости от истекшего срока оплаты.

Таблица 1

**Состояние дебиторской задолженности на 31.12.201X
(определение групп)**

Покупатель	Остаток коммерческой дебиторской задолженности, леев	Истекший срок оплаты				
		1-30 дней	31-60 дней	61-90 дней	91-120 дней	более 120 дней
«А»	36000		36000			
«В»	90000			90000		
«С»	240000	154000	86000			
«D»	52000				52000	
Прочие покупатели	784000	360000	278000	80000	40000	26000
Всего	1202000	514000	400000	170000	92000	26000
Доля безнадежной дебиторской задолженности, %	x	1	3	10	30	50

По данным таблицы 1 определяются поправки на безнадежную дебиторскую задолженность.

Таблица 2

**Состояние безнадежной дебиторской задолженности на 31.12.201X
(определение поправок на безнадежную дебиторскую задолженность)**

Истекший срок оплаты	Сальдо коммерческой дебиторской задолженности, леев	Доля безнадежной дебиторской задолженности, %	Поправки на безнадежную дебиторскую задолженность, леев
А	1	2	3 = 1 × 2 : 100
1-30 дней	514000	1	5140
31-60 дней	400000	3	12000
61-90 дней	170000	10	17000

91-120 дней	92000	30	27600
Более 120 дней	26000	50	13000
Всего	1202000	x	74740

По данным примера, величина поправок на безнадежную дебиторскую задолженность в сумме 74740 леев отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

[Пример 8 изменен Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015]

44. Поправки на безнадежную дебиторскую задолженность, определенные в соответствии с положениями п.42–43 настоящего стандарта, корректируются на разницу между рассчитанной величиной поправок и их неиспользованным остатком согласно данным бухгалтерского учета.

Пример 9. Субъект располагает следующими аналитическими данными о дебиторской задолженности за 201X год (таблица 3). В соответствии с учетными политиками поправки по безнадежной дебиторской задолженности определяются на основе абсолютной величины безнадежной дебиторской задолженности. Неиспользованный остаток поправок по безнадежной дебиторской задолженности на 1 января 201X составляет 125900 леев.

Таблица 3

Состояние дебиторской задолженности на 31.12.201X

Покупатель	Сальдо коммерческой дебиторской задолженности, леев	Сальдо безнадежной дебиторской задолженности, леев
«А»	450000	37500
«В»	320000	56000
«С»	200000	200000
Всего	970000	293500

По данным примера, рассчитанные поправки по безнадежной дебиторской задолженности (293500 леев) корректируются и отражаются в сумме 167600 леев (293500 леев – 125900 леев) как одновременное увеличение текущих расходов и поправок по безнадежной дебиторской задолженности.

45. Величина поправок по всей сумме дебиторской задолженности определяется путем умножения средней доли безнадежной дебиторской задолженности на объем чистых продаж. Объем чистых продаж представляет собой доход от продаж в кредит (с последующей оплатой), скорректированный на стоимость возврата ценностей и/или на сумму скидок с цены продаж. Средняя доля безнадежной дебиторской задолженности рассчитывается как отношение фактической величины убытков по безнадежной дебиторской задолженности за предыдущие отчетные периоды (например, 3–5 лет) к объему чистых продаж за эти периоды.

Пример 10. В 201X году объем продаж субъекта составил 2810000 леев, а стоимость возврата ценностей – 50000 леев. Величина поправок по безнадежной дебиторской задолженности определяется в конце года на основе данных об объеме чистых продаж и убытков по безнадежной дебиторской задолженности за 3 предыдущих года.

Таблица 4

Объем чистых продаж и убытки по безнадежной дебиторской задолженности

Годы	Объем чистых продаж, леев	Убытки по безнадежной дебиторской задолженности, леев
201X-3	2250000	85000
201X-2	2520000	72000
201X-1	3050000	92000
Всего	7820000	249000

По данным примера, средняя доля безнадежной дебиторской задолженности составляет 3,18% (249000 леев : 7820000 леев × 100%). Поправки на безнадежную дебиторскую задолженность – 87768 леев [(2810000 леев – 50000 леев) × 3,18%] на 31 декабря 201X года отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

46. В случае применения метода поправок списание безнадежной дебиторской задолженности отражается как одновременное уменьшение поправок по безнадежной дебиторской задолженности и коммерческой дебиторской задолженности. Если сумма созданных поправок меньше списанной суммы, разница отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и поправок по безнадежной дебиторской задолженности.

47. Восстановление ранее списанной дебиторской задолженности за счет поправок отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности и поправок на безнадежную дебиторскую задолженность.

48. Величина поправок по безнадежной дебиторской задолженности корректируется при определении балансовой стоимости коммерческой дебиторской задолженности.

49. В случае перехода от метода поправок к прямому методу учета безнадежной дебиторской задолженности остаток поправок списывается путем уменьшения поправок на безнадежную дебиторскую задолженность и увеличения текущих доходов.

Учет финансовых инвестиций

50. Финансовые инвестиции первично оцениваются по первоначальной стоимости, состав которой различается в зависимости от вида и способа поступления инвестиций.

51. Дивиденды и проценты, начисленные по финансовым инвестициям, признаются как доходы и учитываются в соответствии с положениями [НСБУ «Доходы»](#).

52. Затраты на обслуживание финансовых инвестиций (например, комиссионные, услуги брокеров и другие затраты на обслуживание) отражаются как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, дебиторской задолженности и увеличение текущих обязательств.

53. Переклассификация финансовых инвестиций осуществляется по необходимости, учитывая изменение сроков возможного владения инвестициями, сроков оплаты и другие факторы.

54. Финансовые инвестиции учитываются в разрезе следующих групп:

- 1) ценные бумаги и доли участия;
- 2) прочие финансовые инвестиции.

Ценные бумаги и доли участия

55. Ценные бумаги представляют собой финансовые документы, которые удостоверяют право собственности владельца или право займодателя – обладателя документа по отношению к их эмитенту.

56. Ценные бумаги включают:

1) акции – оплаченная часть капитала в виде сертификата или записи на личном счете, удостоверяющая право их держателей (акционеров) на участие в управлении акционерным обществом, получение дивидендов, а также части имущества общества в случае его ликвидации;

2) облигации – долговые ценные бумаги, которые дают держателям (облигационерам) право получения в установленный срок номинальной стоимости облигаций и дохода в виде процентов по ним;

3) прочие ценные бумаги – долговые ценные бумаги в виде:

а) казначейских обязательств, которые являются государственными ценными бумагами, эмитируемыми с дисконтом и выкупаемыми по их номинальной стоимости на дату погашения, имеющими срок обращения до одного года;

б) банковских сертификатов, подтверждающих право держателей на получение, по истечении установленного срока, вложенных денежных средств и определенного процента.

57. Первоначальная стоимость ценных бумаг включает цену приобретения (или справедливую стоимость другой формы предоставленной компенсации) и затраты на приобретение (например, комиссионные и гонорары, выплаченные консультантам, брокерам и дилерам, сборы, предусмотренные действующим законодательством, другие затраты по сделке).

58. Первоначальная стоимость ценных бумаг отражается как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, неоплаченного или незарегистрированного капитала и/или увеличение текущих обязательств, текущих доходов.

***Пример 11.** Посредством брокерской компании субъект приобрел 300 акций по цене 80 леев/акция, номинальной стоимостью 75 леев/акция. Затраты по приобретению акций составили 1800 леев.*

На момент осуществления операции по приобретению акций и оплате брокерских услуг субъект перечислил брокерской компании денежные средства в сумме 25800 леев.

По данным примера, субъект отражает:

- перечисление денежных средств для осуществления сделок с ценными бумагами в сумме 25800 леев – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

- стоимость акций по цене приобретения в сумме 24000 леев (300 акций × 80 леев/акция) – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- затраты на приобретение акций в сумме 1800 леев – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

59. Первоначальная стоимость ценных бумаг в виде облигаций (за исключением котируемых на финансовом рынке) корректируется в случаях, когда первоначальная стоимость не совпадает с их номинальной стоимостью (заявленной стоимостью, подлежащей оплате на момент погашения).

60. Разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций амортизируется линейным методом по мере начисления процентов или другим способом, установленным учетными политиками и отражается в учете следующим образом:

1) для ценных бумаг с дисконтом (приобретенных по цене меньше номинальной стоимости) – как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов;

2) для ценных бумаг с премией (приобретенных по цене больше номинальной стоимости) – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций.

***Пример 12.** 1 июля 201X года субъект, посредством лицензированного банка, приобрел за наличный расчет 300 облигаций с дисконтом по цене 95 леев/облигация. Номинальная стоимость – 100 леев/облигация, а фиксированная годовая процентная ставка – 10%. Брокерские услуги, оказанные банком, составляют 342 лея. Срок владения облигациями – 5 лет. Проценты выплачиваются 2 раза в год: 30 июня и 31 декабря.*

В соответствии с учетными политиками разница между первоначальной и номинальной стоимостью списывается одновременно с начислением процентов.

По данным примера, субъект отражает в учете:

в июле 201X:

- стоимость облигаций по цене приобретения в сумме 28500 леев (300 облигаций × 95 леев) – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;
- оплаченные брокерские услуги в сумме 342 лея – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;

в декабре 201X года:

- полугодовой процент в сумме 1500 леев (300 облигаций × 100 леев) × 0,1 : 2 полугодия] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- разницу между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций, относящуюся к периоду начисления процентов в сумме 115,80 лея [(300 облигаций × 100 леев) – (300 облигаций × 95 леев + 342 лея) : 5 лет : 2 полугодия] – как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

[Пример 12 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

61. В случае, когда первоначальная стоимость облигаций включает начисленные и невыплаченные проценты, сумма процентов, относящаяся к периоду до приобретения облигаций, уменьшает их первоначальную стоимость. Проценты, относящиеся к периоду после приобретения облигаций, отражаются в соответствии с положениями [НСБУ «Доходы»](#).

62. На отчетную дату ценные бумаги оцениваются:

- 1) по первоначальной стоимости – ценные бумаги, некотируемые на финансовом рынке, первоначальная стоимость которых существенно не изменялась в отчетном периоде;
- 2) по корректируемой стоимости – ценные бумаги в форме облигаций, первоначальная стоимость которых отличается от их номинальной стоимости;
- 3) по справедливой стоимости – ценные бумаги, котируемые на финансовом рынке.

63. Разница между первоначальной стоимостью (или балансовой стоимостью на начало отчетного периода) и справедливой стоимостью ценных бумаг, котируемых на финансовом рынке, отражается в учете следующим образом:

- 1) в случае снижения балансовой стоимости – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций;
- 2) в случае увеличения балансовой стоимости – как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

Пример 13. Первоначальная стоимость приобретенных субъектом акций составляет 34500 леев (345 акций × 100 леев/акция). По состоянию на 31 декабря 201X года, биржевой курс акций составил:

- I вариант – 95 леев/акция;
- II вариант – 107 леев/акция;

По данным примера на 31.12.201X года субъект учитывает разницу между первоначальной и справедливой стоимостью акций:

I вариант: в сумме 1725 леев [(95 леев – 100 леев) × 345 акций] – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций;

II вариант: в сумме 2415 леев [(107 леев – 100 леев) × 345 акций] – как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

64. На каждую отчетную дату субъект определяет существуют ли основания для обесценения ценных бумаг, за исключением оцененных по справедливой стоимости. В качестве критериев для обесценения могут служить:

- 1) существенные финансовые затруднения эмитента ценных бумаг;
- 2) исчезновение финансового рынка для соответствующих ценных бумаг;
- 3) несоблюдение эмитентом договорных условий о выплате дивидендов и процентов; или

4) другая уместная информация, которой располагает субъект.

65. В случае, когда установлена необходимость обесценения ценных бумаг, они оцениваются по справедливой стоимости минус возможные затраты по продаже. Если балансовая стоимость ценных бумаг превышает справедливую стоимость минус возможные затраты по продаже, субъект признает убыток от обесценения.

66. Убытки от обесценения ценных бумаг отражаются как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций.

67. В случае, когда основания для обесценения ценных бумаг теряют свою уместность (например, улучшилось финансовое положение эмитента или облигационера, имеется соответствующий финансовый рынок), убытки от обесценения подлежат восстановлению и отражению в учете как одновременное увеличение финансовых инвестиций и текущих доходов.

68. Выбытие ценных бумаг происходит в результате продажи, погашения, безвозмездной передачи и т.д. и списывается по балансовой стоимости, которая определяется по каждой ценной бумаге в отдельности или по группам ценных бумаг одного и того же эмитента. Ценные бумаги одного и того же эмитента, которые были отражены в учете по различным датам и первоначальным стоимостям, при выбытии оцениваются в соответствии с учетными политиками, методом средневзвешенной стоимости или методом FIFO (первый в приход – первый в расход).

69. Балансовая стоимость выбывших ценных бумаг отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций.

70. Доходы от выбытия ценных бумаг отражаются как одновременное увеличение денежных средств, дебиторской задолженности и текущих доходов.

71. Затраты по выбытию ценных бумаг (например, консалтинговые услуги, комиссионные, выплаченные брокерам) отражаются в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности или увеличение текущих обязательств.

***Пример 14.** Субъект продал 100 облигаций, продажная стоимость которых составляет 30000 леев, а их балансовая стоимость – 26000 леев. Затраты на продажу, подлежащие погашению, включают консалтинговые услуги на сумму 350 леев.*

По данным примера, субъект отражает:

- балансовую стоимость проданных облигаций в сумме 26000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение финансовых инвестиций;

- продажную стоимость облигаций в сумме 30000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- затраты на продажу облигаций в сумме 350 леев – как увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

72. Доли участия представляют собой права в уставном капитале или других форм участия субъекта в уставном капитале других субъектов.

73. Размер долей участия оговаривается между участниками и отражается в учредительных документах субъекта, в котором инвестор владеет такими долями.

74. Доли участия представляются в финансовых отчетах по первоначальной стоимости.

75. Поступление и выбытие долей участия, а также признание доходов от данных долей отражаются в учете в порядке, установленном в п.50, 51, 58 и 69–71 настоящего стандарта.

[Пкт.75 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

***Пример 15.** В январе 201X года субъект «А» внес 18000 леев как долю в уставный капитал субъекта «В». В феврале 201X+1 года субъект «В» распределил прибыль 201X года, в том числе субъекту «А» в сумме 3000 леев.*

По данным примера, субъект «А» отражает в учете:

в январе 201X года:

- долю участия в уставном капитале субъекта «В» в сумме 18000 леев – как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;

в феврале 201X+1 года:

- доход, полученный от доли участия в сумме 3000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Прочие финансовые инвестиции

76. Прочие финансовые инвестиции включают предоставленные займы, банковские депозиты и др.

77. Предоставленные займы являются средствами, предоставленными субъектом в виде денежных средств или в натуре, другим юридическим или физическим лицам, на основании договоров займа. Предоставленные займы отражаются в учете как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств или других активов (в случае предоставления займов в натуре).

78. Возврат предоставленных ранее займов отражается как увеличение денежных средств, других оборотных активов (в случае предоставления займов в натуре) и уменьшение финансовых инвестиций.

Пример 16. В январе 201X года субъект предоставил займ в сумме 50000 леев сроком на 9 месяцев с годовой процентной ставкой 15%. Согласно договорным условиям, процент начисляется и выплачивается в конце каждого квартала.

По данным примера, субъект отражает:

- предоставленный займ в сумме 50000 леев – как увеличение текущих финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств;

- начисленный ежеквартальный процент в сумме 1875 леев ($50000 \text{ леев} \times 15\% : 4$) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- полученный ежеквартальный процент в сумме 1875 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- возвращенный займ в сумме 50000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущих финансовых инвестиций.

79. Займы, предоставленные в натуре, являются финансовыми инвестициями, если по истечении их срока соблюдаются требования действующего законодательства (например, в случае, когда не возвращаются активы, предусмотренные договором или стоимость активов, подлежащих возмещению, погашается денежными средствами).

80. Банковские депозиты представляют собой срочные денежные вклады в финансовые учреждения (на фиксированный период времени) или вклады по первому требованию (без указания срока размещения) с целью получения дохода в виде процентов. Открытие банковских депозитов отражается в учете как увеличение финансовых инвестиций и уменьшение денежных средств.

81. Закрытие банковских депозитов отражается в учете как увеличение денежных средств и уменьшение финансовых инвестиций.

Раскрытие информации

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

1) дебиторской задолженности:

а) балансовая стоимость каждой группы дебиторской задолженности на начало и на конец отчетного периода;

б) текущая доля долгосрочной дебиторской задолженности;

с) метод учета безнадежной дебиторской задолженности;

д) величина безнадежной дебиторской задолженности, учтенной и списанной в отчетном периоде;

- е) величина оценочных резервов (поправок) по безнадежной дебиторской задолженности на начало и конец отчетного периода;
- 2) финансовых инвестициях:
 - а) балансовая стоимость каждой группы инвестиций на начало и на конец отчетного периода;
 - б) разница между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций, списанная на текущие расходы или доходы;
 - с) разница между первоначальной (балансовой) и справедливой стоимостью ценных бумаг, котируемых на финансовом рынке, списанная на текущие расходы или доходы;
 - д) величина доходов от инвестиций в виде процентов, дивидендов и т.д.;
 - е) текущая доля долгосрочных финансовых инвестиций;
 - ф) стоимость финансовых инвестиций, переклассифицированных из текущих финансовых инвестиций в долгосрочные финансовые инвестиции.

Переходные положения

83. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

84. На дату вступления в силу настоящего стандарта субъект списывает:

- 1) разницы от переоценки долгосрочных финансовых инвестиций (уменьшение и увеличение переоцененной стоимости) – на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет;
- 2) увеличение/уменьшение стоимости долгосрочных инвестиций – на долгосрочные финансовые инвестиции;
- 3) уменьшение стоимости краткосрочных инвестиций – на текущие финансовые инвестиции.

Дата вступления в силу

85. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ЗАПАСЫ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС и МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка учета запасов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета всех запасов, за исключением:

- 1) незавершенной продукции, относящейся к договорам на строительство ([НСБУ «Договоры на строительство»](#));
- 2) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и сельскохозяйственной продукцией во время сбора урожая ([НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#)).

4. Настоящий стандарт не применяется для оценки запасов, находящихся во владении:

- 1) производителей продукции сельскохозяйственного и лесного хозяйства, минеральных ресурсов и других попутных минеральных веществ в случае их оценки по

чистой стоимости реализации, в соответствии с нормативными актами, регулирующими соответствующие секторы деятельности;

2) брокеров-трейдеров на товарных биржах, которые оценивают запасы по справедливой стоимости, уменьшенной на расходы по продаже.

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Запасы – оборотные активы, которые:

- 1) предназначены для продажи в ходе нормального осуществления деятельности;
- 2) являются незавершенными в ходе нормального осуществления деятельности, или
- 3) находятся в виде сырья, основных материалов и других расходных материалов, которые будут использованы в процессе производства, оказания услуг и/или в других хозяйственных целях.

Первоначальная стоимость – все затраты, относящиеся к приобретению, переработке (преобразованию) и приведению запасов в форму и к месту их использования по назначению.

Чистая стоимость реализации – оцененная продажная цена запасов, уменьшенная на оцененные расходы по завершению (комплектованию) и оцененные расходы по продаже.

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

Общие положения

6. Запасы включают:

1) сырье и основные материалы – ценности, которые непосредственно участвуют в производстве продукции и находятся в готовой продукции в полном объеме или частично, будь то в их первоначальном или преобразованном состоянии;

2) расходные материалы – ценности, которые участвуют или способствуют процессу производства и/или оказания услуг без их обнаружения, как правило, в готовой продукции (например, вспомогательные материалы, топливо, упаковочные материалы, запасные части, шины и аккумуляторы, приобретенные отдельно от транспортных средств);

3) малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – ценности, стоимость единицы которых не превышает предел, установленный законодательством, или порог существенности, установленный в учетных политиках, независимо от срока службы или со сроком службы не более одного года, независимо от стоимости единицы (например, инструменты и устройства общего и специального назначения, запасное оборудование, технологическая тара, производственный инвентарь, спецодежда и спецобувь, защитные устройства, белье, временные сооружения и приспособления, спортивный и туристический инвентарь и другие подобные предметы);

4) незавершенное производство – ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям и приемке или не полностью укомплектованные, а также затраты, относящиеся к незавершенным услугам и работам;

5) продукция – ценности, изготовленные субъектом, которые включают:

а) полуфабрикаты – ценности, производственный процесс которых закончен в одном цехе (производственной стадии) и которые далее подвергаются обработке в другом цехе (производственной стадии) или поставляются покупателям;

б) готовая продукция – ценности, которые полностью прошли стадии производственного процесса и не требуют дальнейшей обработки в рамках субъекта, были подвергнуты техническим испытаниям и приемке, полностью укомплектованы и могут складироваться с целью продажи или поставленные непосредственно покупателям;

с) побочная продукция – ценности, которые получены в производственном процессе одновременно с основной продукцией и имеют второстепенное значение и несущественную стоимость по сравнению с основной продукцией;

б) товары – ценности, приобретенные субъектом с целью дальнейшей перепродажи или продукция, переданная собственным магазинам для продажи. В категорию товаров также включаются здания, земельные участки и другое недвижимое имущество, находящиеся во владении с целью продажи;

7) тара – ценности, которые включают тару одноразового или многократного использования, приобретенную или изготовленную, предназначенную для упаковки готовой продукции (товаров) и/или других ценностей.

7. В категорию запасов субъекта также включаются:

1) квалифицированные активы, предназначенные для продажи (например, жилые комплексы, винодельческая продукция, находящаяся в процессе выдержки);

2) ценности в виде запасов, которые временно находятся у третьих лиц по различным причинам или в определенных целях (например, ценности, переданные на хранение, комиссионную продажу, переработку).

8. Владение субъектом запасами в любой форме собственности, регистрация источников их происхождения и экономических фактов без документирования и отражения их в бухгалтерском учете, запрещено.

[Пкт.8 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

9. Ценности, которые занимают незначительную долю в составе запасов (например, канцелярские товары), могут быть прямо списаны на затраты и/или текущие расходы в момент их закупки при условии, что даты их приобретения и передачи в пользование, совпадают.

10. Учет запасов ведется в количественном и стоимостном выражении или только в стоимостном выражении по единицам учета, таким как: тип (сорт), партия, однородная группа запасов и др.

Учет поступления запасов

Признание и первоначальная оценка

11. Запасы признаются как оборотные активы при одновременном соблюдении следующих условий:

1) контролируются субъектом, то есть находятся в его собственности;

2) существует вероятность получения субъектом будущих экономических выгод от использования запасов;

3) предназначены для использования в нормальном цикле производства /оказания услуг или будут проданы в течение 12 месяцев; и

4) первоначальная стоимость может быть достоверно определена.

12. В случае несоблюдения условий, изложенных в п.11 настоящего стандарта, приобретенные активы признаются как текущие расходы, долгосрочные активы или отражаются на забалансовых счетах.

13. Запасы, первоначально признанные, оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника происхождения запасов, таких как: приобретение, производство, получение в качестве вклада в натуре в уставный капитал, безвозмездное получение, выбытие/ремонт долгосрочных активов и малоценных и быстроизнашивающихся предметов, отражение пригодных (возвратных) отходов, перевод из долгосрочных активов и др.

14. В первоначальную стоимость запасов не включаются:

1) материальные потери, затраты на персонал и/или другие производственные затраты, понесенные сверх допустимых норм и нормативов;

- 2) расходы на хранение, за исключением случаев, когда такие расходы необходимы в процессе приобретения и/или производства;
- 3) административные расходы;
- 4) расходы на реализацию;
- 5) другие расходы, которые не связаны прямо с поступлениями запасов.

15. Первоначальная стоимость приобретенных запасов включает покупную стоимость и расходы, непосредственно связанные с поступлением (например, транспортно-снабженческие расходы, расходы на страхование при транспортировке, расходы по погрузке, разгрузке, комиссионные посредникам, невозмещаемые налоги и сборы, таможенные пошлины и другие расходы, понесенные для приведения запасов в форму и к месту их использования по назначению, такие как: переработка, сортировка, упаковка). Поступление приобретенных запасов отражается в учете как одновременное увеличение запасов и обязательств, уменьшение дебиторской задолженности, затрат вспомогательных производств и др. Торговые уценки, скидки и другие аналогичные элементы вычитаются при определении первоначальной стоимости приобретенных запасов.

16. Первоначальная стоимость произведенных запасов (например, готовой продукции и полуфабрикатов) совпадает с их фактической себестоимостью, которая включает:

- 1) стоимость сырья и расходных материалов, непосредственно использованных в производственном процессе;
- 2) затраты на персонал, непосредственно занятый в процессе производства, взносы на обязательное государственное социальное страхование и взносы обязательного медицинского страхования работодателя;
- 3) косвенные производственные затраты, которые отражаются в учете в порядке, изложенном в п.28–31 настоящего стандарта;
- 4) затраты по займам, которые капитализируются согласно [НСБУ «Затраты по займам»](#).

17. В некоторых отраслях национальной экономики, кроме затрат, предусмотренных в п.16 настоящего стандарта, могут быть выделены и другие статьи затрат, которые отражают организационно-технологические особенности (например, в добывающей отрасли – амортизация природных ресурсов, в энергетической отрасли – амортизация основных средств, в металлургической промышленности – энергия, потребляемая в технологических целях).

18. В случае, когда в процессе производства получают одновременно два или более вида продукции, например, сопряженной продукции или основной продукции и другой побочной продукции и производственные затраты не могут быть отдельно определены, эти затраты распределяются на основе рационального метода (например, на основе вероятной стоимости реализации каждой продукции), применяемого последовательно, в соответствии с учетными политиками. Если побочная продукция имеет незначительную стоимость, она оценивается по чистой стоимости реализации, которая вычитается из общей суммы производственных затрат.

19. Себестоимость запасов субъекта сферы услуг включает материальные затраты, затраты на персонал и косвенные производственные затраты. Согласно учетным политикам субъекта материалы, использованные при оказании услуг, могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов. В таком случае, стоимость использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

20. Незавершенное производство определяется путем инвентаризации незавершенной продукции на конец периода, техническими методами определения уровня завершения или стадии выполнения технологических операций и ее оценки по фактической себестоимости.

21. Затраты, связанные с производством продукции и оказанием услуг, отражаются в учете согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг.

22. Оприходование произведенных запасов отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств субъекта.

23. Запасы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа субъекта, с включением расходов, непосредственно связанных с поступлением, и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение неоплаченного капитала или увеличение незарегистрированного капитала.

24. Запасы, полученные безвозмездно или от выбытия/ремонта долгосрочных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а также пригодные отходы оцениваются по справедливой стоимости и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, запасов, затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств, увеличение текущих обязательств, текущих доходов и др.

25. Запасы, переведенные из состава долгосрочных активов (например, из основных средств и/или инвестиционной недвижимости), отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости и т.д.

26. Оценка импортируемых запасов осуществляется в молдавских леях путем пересчета иностранной валюты по курсу Национального банка Молдовы, установленному на дату составления таможенной декларации (если договор не предусматривает другую дату перехода к субъекту прав собственности на приобретенные запасы). Курсовые валютные разницы, связанные с импортируемыми запасами, отражаются в учете согласно [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

27. Оценка запасов, приобретенных от резидентов Республики Молдова, стоимость которых выражена в условных единицах (иностранной валюте) осуществляется в молдавских леях путем пересчета условных единиц (иностранной валюты) в порядке, установленном в договоре, как правило, на дату перехода права собственности на приобретенные запасы. Суммовые разницы, связанные с запасами, оцененные в условных единицах (иностранной валюте), отражаются в учете согласно [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

Косвенные производственные затраты

28. Косвенные производственные затраты включают затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений (цехов). Эти затраты отражаются в учете как одновременное увеличение косвенных производственных затрат и обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и т.д.

29. Косвенные производственные затраты связаны с изготовлением продукции /оказанием услуг нескольких видов и включаются в их себестоимость путем распределения в порядке, установленном в учетных политиках субъекта. Распределение таких затрат осуществляется в два этапа:

1) распределение затрат между себестоимостью продукции /услуг /незавершенной продукции и текущими расходами;

2) распределение затрат между видами изготовленной продукции /оказанных услуг.

30. Для распределения между себестоимостью продукции /услуг /незавершенного производства и текущими расходами косвенные производственные затраты подразделяются на:

1) переменные затраты, величина которых зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств, начисленная в соответствии с количеством выпускаемой продукции, стоимость израсходованных материалов). Эти затраты включаются в себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг /незавершенного производства в полной сумме, независимо от степени использования производственных мощностей;

2) постоянные затраты, величина которых относительно не зависит от изменения объема производства (например, амортизация основных средств общепроизводственного назначения, рассчитанная линейным методом, затраты на содержание и эксплуатацию зданий и оборудования, производственных подразделений). Такие затраты распределяются между себестоимостью продукции/услуг и текущими расходами на основании нормальной мощности, которая представляет собой объем производства/услуг, который может быть достигнут в среднем в течение нескольких отчетных периодов или сезонов при нормальных условиях деятельности, учитывая потери в мощностях, обусловленные запланированными ремонтами (техническими обслуживаниями) оборудования. Если фактический объем продукции/услуг равен или превышает нормальную мощность, сумма фактических постоянных косвенных производственных затрат полностью включается в себестоимость. В случае, если фактический объем продукции/услуг ниже нормальной мощности, постоянные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость на основании ставки, рассчитанной путем деления фактического объема продукции/услуг на нормальную мощность. Оставшаяся сумма постоянных косвенных производственных затрат считается как текущие расходы.

31. Распределение косвенных производственных затрат между видами произведенной продукции /оказанных услуг осуществляется пропорционально основе, установленной в учетных политиках субъекта (например, пропорционально основной заработной плате рабочих, занятых в основной и вспомогательных видах деятельности, общей суммы прямых производственных затрат, количества отработанных машино-часов, количества выпущенной продукции). Распределение косвенных производственных затрат отражается в учете как увеличение текущих расходов, затрат основной и/или вспомогательной деятельности, долгосрочных активов и др. и уменьшение косвенных производственных затрат.

Порядок распределения и отражения в учете косвенных производственных затрат представлен в приложении 1.

Учет выбытия запасов

32. Выбытие запасов имеет место в результате их расходования в рамках субъекта, продажи, передачи третьим лицам, перевода в состав долгосрочных активов и др.

33. Выбывшие запасы оцениваются по балансовой стоимости, которая определяется путем применения одного из следующих методов текущей оценки:

- 1) метод специфической идентификации;
- 2) метод ФИФО (первое поступление – первое выбытие);
- 3) метод средневзвешенной стоимости.

34. Метод текущей оценки запасов устанавливается каждым субъектом самостоятельно и отражается в его учетных политиках. В этом случае учитываются особенности деятельности субъекта, спрос на запасы на рынке, уровень инфляции, степень влияния принятого метода оценки на финансовый результат, а также издержки применения соответствующего метода. Субъект должен использовать одни и те же методы текущей оценки для всех запасов, имеющих сходное экономическое содержание и использование. Для запасов с различным экономическим содержанием или использованием могут быть применены разные методы.

35. Метод специфической идентификации состоит в определении индивидуальной стоимости элементов запасов. Этот метод подходит для запасов, составляющих объект

отдельного заказа, независимо были ли они приобретены или произведены (например, здания, квартиры, автомобили, произведения искусства). Специфическая идентификация не может применяться в тех случаях, когда запасы включают значительное и разнообразное количество элементов.

36. Метод ФИФО предусматривает оценку выбывших запасов субъекта по первоначальной (фактической) стоимости первого поступления (первой партии). По мере израсходования партий выбывшие запасы оцениваются по первоначальной стоимости следующей партии в хронологическом порядке. Остаток запасов на конец периода оценивается по первоначальной стоимости последних партий запасов, приобретенных или произведенных. В случае использования метода ФИФО стоимость выбывших запасов может быть определена после каждого выбытия или на основе конечного остатка, установленного в результате инвентаризации. Метод ФИФО предпочтительнее тогда, когда цены на выбывшие запасы постоянно снижаются в течение отчетного периода.

Порядок применения метода ФИФО разъясняется в приложении 2.

37. Метод средневзвешенной стоимости предполагает расчет стоимости каждого элемента запасов на основе средневзвешенной стоимости аналогичных элементов, находящихся в остатке на начало периода, и стоимости аналогичных элементов, произведенных или приобретенных в течение отчетного периода. Метод средневзвешенной стоимости может быть рассчитан после каждого поступления запасов, в конце отчетного периода или другим способом, предусмотренным в учетных политиках субъекта.

В случае применения метода средневзвешенной стоимости остаток запасов оценивается на основе средневзвешенной стоимости, рассчитанной за весь отчетный период или после последнего поступления. Метод средневзвешенной стоимости рекомендуется при значительных колебаниях цен запасов в течение отчетного периода.

Порядок применения метода средневзвешенной стоимости разъясняется в приложении 3.

38. Метод текущей оценки запасов должен применяться последовательно для аналогичных элементов от одного отчетного периода к другому. Если в исключительных ситуациях субъект принимает решение об изменении метода оценки для определенного элемента запасов, в примечаниях к финансовым отчетам необходимо раскрыть причины изменения метода оценки и его влияние на финансовый результат. Изменение методов текущей оценки запасов (например, переход от метода ФИФО к средневзвешенной стоимости) осуществляется в соответствии с [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#).

39. В соответствии с учетными политиками, в зависимости от специфики деятельности, для оценки запасов в течение отчетного периода субъект может использовать один из следующих методов:

- 1) метод нормативных затрат;
- 2) метод розничных цен.

40. Нормативные затраты устанавливаются на основе норм расхода материалов, нормативов оплаты труда и др. Эти нормы должны периодически пересматриваться и корректироваться по мере необходимости. При применении метода нормативных затрат должны быть соблюдены следующие правила:

1) разницы между ценой и первоначальной стоимостью или себестоимостью должны быть отражены отдельно в бухгалтерском учете и включены в стоимость запасов, производственных затрат, текущих расходов и т.д.;

2) распределение разницы в цене на стоимость выбывших запасов и на остаток запасов осуществляется согласно методу, предусмотренному в учетных политиках субъекта.

41. Метод розничных цен применяется для определения стоимости запасов с большим количеством наименований и с быстрым передвижением, которые имеют

аналогичные маржи и для которых является нерациональным использование другого метода. При таком методе:

1) стоимость проданных запасов рассчитывается путем вычитания величины валовой маржи из продажной цены запасов;

2) любое изменение продажной цены предполагает пересчет валовой маржи.

42. Балансовая стоимость выбывших запасов (использованные, проданные или переданные третьим лицам) отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, незавершенных долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов.

43. Балансовая стоимость запасов, переведенных в состав долгосрочных активов (например, основные средства и/или инвестиционная недвижимость), отражается в учете как увеличение долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости и уменьшение запасов.

Последующая оценка запасов

44. Последующая оценка запасов проводится на отчетную дату с учетом метода текущей оценки, применяемого субъектом в течение отчетного периода. На отчетную дату запасы оцениваются по наименьшей сумме между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации.

[Пкт.44 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

45. Запасы оцениваются по чистой стоимости реализации, если она ниже, чем их балансовая стоимость, а именно в случае:

1) повреждения или частичной порчи запасов;

2) частичного или полного морального старения запасов;

3) снижения продажной цены запасов;

4) увеличения возможных расходов, относящихся к завершению и реализации запасов и т.д.

46. Чистая стоимость реализации запасов определяется по одному из следующих методов:

1) метод категорий (элементов) запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации по каждому элементу запасов;

2) метод однородных групп запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации по каждой однородной группе запасов;

3) метод общего объема запасов, который предусматривает установление наименьшей суммы из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации всех запасов субъекта.

Порядок оценки запасов на основе чистой стоимости реализации разъясняется в приложении 4.

47. Чистая стоимость реализации запасов на отчетную дату определяется на основе:

1) договорных цен, в случае, когда запасы предназначены для продажи согласно заключенным договорам;

2) текущих рыночных цен, в случае, когда не заключены договора на продажу запасов, но они предназначены для реализации;

3) другой достоверной информации, которой владеет субъект.

48. Материалы и другие запасы, предназначенные для использования в производстве готовой продукции, не будут оцениваться ниже их себестоимости, если предполагается, что готовая продукция, которая составляет их основу, будет продана по цене, равной или большей чем ее себестоимость. В случае, когда предполагается, что себестоимость готовой продукции будет выше текущих рыночных цен, стоимость использованных материалов уменьшается до чистой стоимости реализации.

49. Сумма любого снижения стоимости запасов до чистой стоимости реализации отражается в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

50. За каждый последующий отчетный период проводится новая оценка чистой стоимости реализации запасов. Если в предыдущем периоде запасы были оценены в балансе по чистой стоимости реализации и остаются в остатках на конец отчетного периода по той же стоимости, а обстоятельства изменились и чистая стоимость реализации увеличилась, эти запасы оцениваются по наименьшей сумме из себестоимости и пересмотренной чистой стоимости реализации. Полученная разница в пределах первоначальной стоимости отражается как одновременное увеличение запасов и текущих доходов.

Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов

51. Передача в эксплуатацию малоценных и быстроизнашивающихся предметов, стоимость единицы которых не превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством, отражается в учете как увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и т.д. и уменьшение запасов. Согласно учетным политикам эти предметы могут быть списаны по мере передачи в эксплуатацию путем начисления износа в порядке, установленном в п.52–53 настоящего стандарта.

52. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, стоимость единицы которых превышает 1/6 лимита от размера, установленного законодательством, списываются на текущие затраты/расходы, долгосрочные активы и т.д. путем начисления износа. Передача в эксплуатацию этих предметов отражается как внутренняя корреспонденция между субсчетами, открытыми на счете учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

53. Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов начисляется в размере 50% от стоимости объектов, уменьшенной на сумму предполагаемой остаточной стоимости – при передаче в эксплуатацию и 50% – при выбытии этих предметов из эксплуатации (списании). В зависимости от назначения использования этих предметов, начисленный износ отражается в учете как одновременное увеличение текущих затрат/расходов, долгосрочных активов и др. и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Предполагаемая остаточная стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов устанавливается каждым субъектом самостоятельно. Списание износа этих предметов осуществляется при их выбытии и отражается как одновременное уменьшение износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов и запасов.

54. По временным нетитульным сооружениям, специальным приспособлениям и устройствам износ начисляется в течение всего срока полезного функционирования, а если этот срок превышает срок строительства основного объекта – исходя из продолжительности его строительства. В соответствии с учетными политиками, счетчики учета (электроэнергии, природного газа, воды, пр.) и другие аналогичные приспособления подлежат износу в течение всего срока полезного функционирования. Износ специальных временных нетитульных сооружений, приспособлений, устройств, счетчиков учета и других аналогичных приспособлений отражается как одновременное увеличение текущих затрат/расходов и износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

[Пкт.54 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

Раскрытие информации

55. В финансовых отчетах субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно запасов:

- 1) текущие методы оценки запасов, применяемые субъектом;
- 2) общая балансовая стоимость запасов на начало и конец отчетного периода;
- 3) стоимость поступивших и выбывших запасов в отчетном периоде;

- 4) основа распределения косвенных производственных затрат по видам производимой продукции и/или оказанных услуг;
- 5) балансовая стоимость запасов, отраженных по чистой стоимости реализации;
- 6) разницы между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации запасов, признанных как текущие расходы и/или текущие доходы;
- 7) балансовая стоимость запасов, заложенных в счет обязательств.

Переходные положения

56. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу стандарта

57. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Порядок распределения косвенных производственных затрат

Исходные данные. У производственного субъекта в сентябре 201X года были изготовлены 3 вида продукции: «А», «В» и «С». Постоянные косвенные производственные затраты составили 120000 леев, а переменные – 80000 леев.

Согласно учетным политикам, косвенные производственные затраты распределяются по видам продукции согласно объему произведенной продукции.

Информация о нормальной мощности и объеме фактически произведенной продукции представлена в таблице 1:

Таблица 1

Информация о нормальной производственной мощности и фактическом объеме продукции

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Фактический объем продукции, ед.
«А»	7000	7000
«В»	5000	4000
«С»	8000	6000

На основании данных примера, субъект распределяет косвенные производственные затраты между себестоимостью произведенной продукции и текущими расходами, а также по видам произведенной продукции согласно порядку, представленному в таблице 2.

Таблица 2

Распределение косвенных производственных затрат

Наименование продукции	Нормальная мощность, ед.	Объем произведенной продукции, ед.	Косвенные производственные затраты, леев				
			постоянные, всего	включительно, относящиеся к		переменные	включенные в себестоимость произведенной продукции
				себестоимости и произведенной продукции	текущим расходам		
1	2	3	$4=(3:\sum 3)\times \sum 4$	$5=(3:2)\times 4^*$	$6=4-5$	$7=(3:\sum 3)\times \sum 7$	$8=5+7$
«А»	7000	7000	49411,76	49411,76	0	32941,18	82352,94
«В»	5000	4000	28235,30	22588,24	5647,06	18823,53	41411,77
«С»	8000	6000	42352,94	31764,71	10588,23	28235,29	60000,00
Всего	20000	17000	120000,00	103764,71	16235,29	80000,00	183764,71

* В случае, когда фактический объем произведенной продукции больше нормальной мощности, постоянные производственные затраты полностью включаются в себестоимость, но не должны превышать сумму из графы 4.

Согласно данным примера и проделанным расчетам, в сентябре 201X года субъект отражает в учете:
 - косвенные производственные затраты, списанные на текущие расходы в сумме 16235,29 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение косвенных производственных затрат;
 - косвенные производственные затраты, включенные в себестоимость произведенной продукции в сумме 183764,71 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение косвенных производственных затрат.

Приложение 2

Метод применения метода ФИФО после каждого выбытия запасов

Исходные данные. Остаток материалов субъекта на 1 октября 201X года составлял 7000 кг по первоначальной стоимости 20,50 леев/кг. В течение октября месяца 201X года на складе материалов имели место следующие операции:

- 1) 6 октября – поступление 5000 кг по цене 19,0 лея/кг;
- 2) 11 октября – поступление 7500 кг по цене 19,50 лея/кг;
- 3) 15 октября – выбытие (расход) 11800 кг;
- 4) 22 октября – поступление 9600 кг по цене 22,0 лея/кг;
- 5) 25 октября – выбытие (расход) 4700 кг;
- 6) 27 октября – поступление 1500 кг по цене 21,50 лея/кг;
- 7) 29 октября – выбытие (расход) 2200 кг.

На основе данных из примера при применении метода ФИФО для оценки запасов составляются расчеты, представленные в таблице 3.

Таблица 3

**Расчет
стоимости (себестоимости) израсходованных материалов
на основании метода ФИФО после каждого выбытия**

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев
1 октября 201X г.	-	-		-	-		7000	20,50	143500
6 октября 201X г.	5000	19,00	95000	-	-		7000	20,50	143500
							5000	19,00	95000
							12000	-	238500
11 октября 201X г.	7500	19,50	146250	-	-		7000	20,50	143500
							5000	19,00	95000
							7500	19,50	146250
							19500	-	384750
15 октября 201X г.	-	-		7000	20,50	143500	200	19,00	3800
				4800	19,00	91200	7500	19,50	146250
				11800	-	234700	7700	-	150050
22 октября 201X г.	9600	22,00	211200	-	-		200	19,00	3800
							7500	19,50	146250
							9600	22,00	211200
							17300	-	361250
25 октября 201X г.	-	-	-	200	19,00	3800	3000	19,50	58500
				4500	19,50	87750	9600	22,00	211200
				4700	-	91550	12600	-	269700

27 октября 201X г.	1500	21,50	2250	-	-		3000	19,50	58500
							9600	22,00	211200
							1500	21,50	32250
							14100	-	301950
29 октября 201X г.	-	-		2200	19,50	42900	800	19,50	15600
							9600	22,00	211200
							1500	21,50	32250
							11900	-	259050
31 октября 201X (итого)	23600		484700	18700	-	369150	11900	-	259050

Согласно методу ФИФО, материалы, выданные со склада, оцениваются в следующем порядке:

- на 15 октября 201X г.:

7000 кг по цене 20,50 лея/кг = 143500 леев

4800 кг по цене 19,50 лея/кг = 91200 леев

Всего 11800 кг 234700 леев

- на 25 октября 201X г.:

200 кг по цене 19,00 лея/кг = 3800 леев

4500 кг по цене 19,50 лея/кг = 87750 леев

Всего 4700 кг 91550 леев

- на 29 октября 201X г.:

2200 кг по цене 19,50 лея/кг = 42900 леев

Всего 2200 кг 42900 леев

Стоимость остатка материалов определяется следующим образом:

а) стоимость начального остатка – 143500 леев

б) стоимость поступивших материалов – 484700 леев,

с) стоимость израсходованных материалов – 369150 леев

Стоимость конечного остатка (а + б – с) 259050 леев

На основании сделанных расчетов субъект отражает:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484700 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- стоимость израсходованных материалов в сумме 369150 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Приложение 3

Порядок применения метода средневзвешенной стоимости

Исходные данные. Используя данные из приложения 2 предположим, что субъект оценивает выбытие материалов согласно методу средневзвешенной стоимости после каждого поступления.

Согласно данным примера, стоимость (себестоимость) израсходованных материалов определяется в порядке, представленном в таблице 4.

Таблица 4

Расчет стоимости потребленных материалов согласно методу средневзвешенной стоимости, определенной после каждого поступления

Дата	Поступления			Выбытия			Остаток		
	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев	кол., кг	цена, леев/кг	стоимость, леев
1	-	-	-	-	-	-	7000	20,50	143500

октября 201X г.									
6 октября 201X г.	5000	19,00	95000	-	-		12000	19,875	238500
11 октября 201X г.	7500	19,50	146250	-	-		19500	19,731	384750
15 октября 201X г.	-	-		11800	19,731	232825,8	7700	19,731	151924
22 октября 201X г.	9600	22,00	211200	-	-		17300	20,990	363124
25 октября 201X г.	-	-		4700	20,990	98653	12600	20,990	264471
27 октября 201X г.	1500	21,50	32250	-	-		14100	21,044	296721,2
29 октября 201X г.	-	-		2200	21,044	46296,8	11900	21,044	250424
31 октября 201X г.	23600	-	484700	18700	-	377775,6	11900	21,044	250424

- Средневзвешенная стоимость после поступления 6 октября 201X г.:

$$\frac{238500 \text{ леев} + 95000 \text{ леев}}{7000 \text{ кг} + 5000 \text{ кг}} = \frac{333500 \text{ леев}}{12000 \text{ кг}} = 27,791 \text{ леев/кг};$$

$$\frac{238500 \text{ леев}}{7000 \text{ кг}} + \frac{95000 \text{ леев}}{5000 \text{ кг}} = \frac{333500 \text{ леев}}{12000 \text{ кг}} = 27,791 \text{ леев/кг};$$

- Средневзвешенная стоимость после поступления 11 октября 201X г.:

$$\frac{384750 \text{ леев} + 146250 \text{ леев}}{12000 \text{ кг} + 7500 \text{ кг}} = \frac{531000 \text{ леев}}{19500 \text{ кг}} = 27,231 \text{ леев/кг};$$

$$\frac{384750 \text{ леев}}{12000 \text{ кг}} + \frac{146250 \text{ леев}}{7500 \text{ кг}} = \frac{531000 \text{ леев}}{19500 \text{ кг}} = 27,231 \text{ леев/кг};$$

- Средневзвешенная стоимость после поступления 22 октября 201X г.:

$$\frac{151924,2 \text{ леев} + 211200 \text{ леев}}{7700 \text{ кг} + 9600 \text{ кг}} = \frac{363124,2 \text{ леев}}{17300 \text{ кг}} = 20,990 \text{ леев/кг};$$

$$\frac{151924,2 \text{ леев}}{7700 \text{ кг}} + \frac{211200 \text{ леев}}{9600 \text{ кг}} = \frac{363124,2 \text{ леев}}{17300 \text{ кг}} = 20,990 \text{ леев/кг};$$

- Средневзвешенная стоимость после поступления 27 октября 201X г.:

$$\frac{264471,2 \text{ леев} + 32250 \text{ леев}}{12600 \text{ кг} + 1500 \text{ кг}} = \frac{296721,2 \text{ леев}}{14100 \text{ кг}} = 21,044 \text{ леев/кг};$$

$$\frac{264471,2 \text{ леев}}{12600 \text{ кг}} + \frac{32250 \text{ леев}}{1500 \text{ кг}} = \frac{296721,2 \text{ леев}}{14100 \text{ кг}} = 21,044 \text{ леев/кг};$$

Согласно методу средневзвешенной стоимости, рассчитанной после каждого поступления, отпущенные со склада материалы оцениваются следующим образом:

- на 15 октября 201X г. – в сумме 232825,8 леев (11800 кг × 19,731 леев/кг);

- на 25 октября 201X г. – в сумме 98653 леев (4700 кг × 20,990 леев/кг);

- на 29 октября 201X г. – в сумме 46296,8 леев (2200 кг × 21,044 леев/кг).

Стоимость конечного остатка материалов может быть рассчитана двумя вариантами:

Вариант I

а) стоимость начального остатка – 143500 леев;

б) стоимость поступивших материалов – 484700 леев;

с) стоимость израсходованных материалов – 377775,6 леев;

Стоимость конечного остатка (а + б – с) 250424,4 леев

Вариант II

а) количество конечного остатка – 11900 кг;

б) средневзвешенная стоимость на конец периода – 21,044 леев;

Стоимость конечного остатка (а × б) 250424,4 леев.

На основании сделанных расчетов субъект отражает в учете:

- стоимость поступивших материалов в сумме 484700 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- стоимость израсходованных материалов в сумме 377775,6 леев – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов.

Порядок последующей оценки запасов по чистой стоимости реализации

Исходные данные. Субъект продает телевизоры. Остаток телевизоров на 31 декабря 201X года составляет 12 единиц, которые делятся на три группы «А», «В» и «С». Первоначальная стоимость и чистая стоимость реализации остатка телевизоров на 31 декабря 201X представлены в таблице 5.

Таблица 5

**Первоначальная стоимость и чистая стоимость
реализации остатка телевизоров
на 31 декабря 201X года**

Код	Группа	Первоначальная стоимость, леев	Чистая стоимость реализации, леев
1	2	3	4
1	«А»	3000	5000
2	«А»	4000	5000
3	«А»	6500	5000
4	«А»	7000	5000
5	«В»	8500	9000
6	«В»	6500	9000
7	«В»	7000	9000
8	«С»	9000	10000
9	«С»	9500	10000
10	«С»	8500	10000
11	«С»	7500	10000
12	«С»	8000	10000

На основании данных таблицы 5 рассчитывается стоимость телевизоров, которая должна быть отражена в балансе в зависимости от порядка определения чистой стоимости реализации:

- вариант I – по каждому телевизору;
- вариант II – по группе телевизоров;
- вариант III – по всем телевизорам, находящимся на складе.

Для определения балансовой стоимости телевизоров необходимо сопоставить, соответственно, первоначальную стоимость и чистую стоимость реализации по каждому телевизору, по группе телевизоров и по всем телевизорам, находящимся на складе (таблица 6).

Таблица 6

**Расчет балансовой стоимости телевизоров
на 31 декабря 201X года**

Код	Группа	Первоначальная стоимость, леев	Чистая стоимость реализации, леев	Наименьшая стоимость из первоначальной стоимости и чистой стоимости реализации, леев
1	«А»	3000	5000	3000
2	«А»	4000	5000	4000
3	«А»	6500	5000	5000
4	«А»	7000	5000	5000

Итого		20500	20000	17000
5	«В»	8500	9000	8500
6	«В»	6500	9000	6500
7	«В»	7000	9000	7500
Итого		22000	27000	22000
8	«С»	9000	10000	9000
9	«С»	9500	10000	9500
10	«С»	8500	10000	8500
11	«С»	7500	10000	7500
12	«С»	8000	10000	8000
Итого		42500	50000	42500
Всего		85000	97000	81500

На основании данных таблицы 6 балансовая стоимость телевизоров составит:

- вариант I: при определении чистой стоимости реализации по каждому телевизору – 81500 леев. Разница между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации в сумме 3500 леев (85000 леев – 81500 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

- вариант II: при определении чистой стоимости реализации по каждой группе телевизоров – 84500 леев (20000 леев + 22000 леев + 42500 леев). Разница между первоначальной стоимостью и чистой стоимостью реализации – 500 леев (85000 леев – 84500 леев) отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

- вариант III: при определении чистой стоимости реализации по всем телевизорам, находящимся на складе, – 85000 леев. В этой ситуации не должны составляться какие-либо бухгалтерские записи, поскольку запасы отражены в балансе по первоначальной стоимости.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS 19) «Вознаграждения работникам», МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета собственного капитала и обязательств и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета элементов собственного капитала и обязательств.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Собственный капитал – остаточная величина в активах субъекта после вычета обязательств.

Уставный капитал – совокупная величина долей участия собственников субъекта.

Обязательства – существующие обязательства субъекта, возникшие вследствие прошлых экономических фактов и погашение (списание) которых приведет к выбытию (снижению) ресурсов, включающих экономические выгоды.

Доли участия (инструменты собственного капитала) – доли уставного капитала (акции, доли участия и т.д. в зависимости от организационно-правовой формы субъекта), которые предоставляют собственникам субъекта права, установленные его уставом и действующим законодательством.

Собственники (учредители) – лица (акционеры, пайщики, участники, члены и т.д. в зависимости от организационно-правовой формы субъекта), которым принадлежат доли участия в уставном капитале субъекта.

Оценочные резервы – обязательства с неопределенным сроком исполнения или с неопределенной величиной.

Резервы – элементы собственного капитала в виде резервного капитала (резервов, установленных законодательством), уставных резервов (резервов, предусмотренных уставом) и прочих резервов.

Субсидии – помощь, предоставленная Правительством, другими публичными учреждениями, национальными и международными учреждениями и организациями в форме передачи ресурсов с условием соблюдения субъектом определенных условий.

Учет собственного капитала

5. Собственный капитал включает уставный капитал, добавочный капитал, незарегистрированный капитал, неоплаченный капитал, изъятый капитал, резервы, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), прочие элементы собственного капитала.

Уставный и добавочный капитал

6. Формирование уставного капитала отражается в учете в величине, указанной в учредительных документах субъекта и/или других документах, предусмотренных законодательством.

7. На дату государственной регистрации субъекта в учете отражается одновременное увеличение неоплаченного и уставного капитала (в акционерных обществах – незарегистрированного капитала). Получение вкладов учредителей в уставный капитал отражается в учете как увеличение соответствующих активов и уменьшение неоплаченного капитала.

Пример 1. Учредитель общества с ограниченной ответственностью 09.04.201X года утвердил устав субъекта, в соответствии с которым уставный капитал в размере 180000 леев формируется из следующих вкладов учредителя: денежные средства в сумме 72000 леев, земельный участок стоимостью 27000 леев, здание стоимостью 81000 леев.

15.04.201X года учредитель внес на счет общества всю сумму денежного вклада. 19.04.201X года была осуществлена государственная регистрация субъекта. 30.04.201X года был подписан акт приема-передачи вкладов в натуре, которые были зарегистрированы в кадастровых органах 05.05.201X года.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:
в апреле 201X года:

- формирование уставного капитала в размере 180000 леев – как одновременное увеличение неоплаченного и уставного капитала;

- получение денежного вклада учредителя в уставный капитал в сумме 72000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;

в мае 201X года:

- получение вкладов учредителя в натуре в уставный капитал в сумме 108000 леев (27000 леев + 81000 леев) – как увеличение долгосрочных материальных активов и уменьшение неоплаченного капитала.

8. После государственной регистрации размещенных акций при создании акционерного общества, их номинальная (установленная) стоимость отражается в учете как уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение уставного капитала.

9. В случае, когда создание акционерного общества было признано несостоявшимся, стоимость вкладов к возврату отражается в учете как уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение обязательств перед собственниками.

10. Если фактическая стоимость полученных или подлежащих получению активов в качестве вкладов в уставный капитал больше номинальной стоимости вкладов собственников, разница отражается в учете в соответствии с решением уполномоченного органа управления субъекта как:

1) добавочный капитал, если соответствующая разница не подлежит возмещению собственникам;

2) обязательства перед собственниками, если соответствующая разница подлежит возмещению собственникам.

Пример 2. При создании акционерного общества 5000 простых акций номинальной стоимостью 10 леев были размещены по цене 12 леев/акция. Государственная регистрация общества имела место 15 мая 201X года. Учредители акционерного общества в соответствии с учредительными документами внесли денежные средства на всю стоимость акций в сумме 60000 леев (5000 акций × 12 леев). Акции общества были зарегистрированы Национальной комиссией по финансовому рынку 28.05.201X года.

На основании приведенных в примере данных субъект в мае 201X года отражает в учете:

- неоплаченный капитал в сумме 60000 леев (5000 акций × 12 леев) – как одновременное увеличение неоплаченного капитала и незарегистрированного капитала в сумме 50000 леев (5000 акций × 10 леев) и добавочного капитала в сумме 10000 леев (5000 акций × 2 лея);

- денежные вклады, полученные в сумме 60000 леев, – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;

- уставный капитал в сумме 50000 леев (5000 акций × 10 леев) – как увеличение уставного капитала и уменьшение незарегистрированного капитала.

Разница между стоимостью активов, полученных в счет оплаты акций (60000 леев), и номинальной стоимостью акций (50000 леев) составляет добавочный капитал субъекта.

11. Изменения уставного капитала отражаются в учете после государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта и/или другие документы, предусмотренные законодательством.

12. Вклады по увеличению уставного капитала, полученные до государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта, отражаются как одновременное увеличение соответствующих активов и незарегистрированного капитала. После государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы субъекта, в учете отражается уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение уставного капитала.

13. Если увеличение уставного капитала не осуществлено в установленные действующим законодательством сроки, стоимость вкладов, которые подлежат возврату, отражается как уменьшение незарегистрированного капитала и увеличение обязательств перед собственниками.

14. Увеличение уставного капитала за счет отдельных элементов собственного капитала отражается в учете как уменьшение соответствующих элементов и увеличение уставного капитала.

Пример 3. Участники общества с ограниченной ответственностью 10.04.201X года приняли решение увеличить уставный капитал субъекта за счет резервного капитала в сумме 18500 леев. 30.04.201X года была осуществлена государственная регистрация увеличения уставного капитала субъекта.

На основании приведенных в примере данных в апреле 201X года субъект отражает в учете уменьшение резервного капитала и увеличение уставного капитала в сумме 18500 леев.

15. Уменьшение уставного капитала отражается в учете как его уменьшение при одновременном:

1) уменьшении неоплаченного капитала, если собственники не внесли в полном объеме вклады, на которые подписались в сроки, установленные действующим законодательством;

2) уменьшении убытков прошлых лет субъекта при их покрытии;

3) уменьшении изъятого капитала при аннулировании ранее приобретенных, выкупленных или полученных долей участия;

4) увеличении обязательств перед собственниками при возмещении им части долей участия.

Пример 4. Согласно данным баланса на 31.12.201X года стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью меньше уставного капитала общества на 30500 леев по причине непокрытых убытков.

16 апреля 201X+1 года учредители общества приняли решение уменьшить уставный капитал на 30500 леев для покрытия убытков прошлых лет.

29 апреля 201X+1 года была осуществлена государственная регистрация уменьшения уставного капитала общества.

На основании приведенных в примере данных в апреле 201X+1 года субъект отражает в учете снижение уставного капитала в сумме 30500 леев – как одновременное уменьшение уставного капитала и уменьшение убытков прошлых лет.

16. Изъятые собственные доли участия (приобретенные, выкупленные или полученные субъектом у/от своих собственников или их наследников) отражаются в учете по их фактической стоимости изъятия (приобретения, выкупа или получения) как увеличение изъятого капитала с одновременным уменьшением активов, послуживших средством платежа, или увеличением обязательств перед собственниками в случае последующей оплаты.

17. При аннулировании или отчуждении изъятых долей участия разницы между фактической стоимостью изъятия и их номинальной (установленной) стоимостью или стоимостью отчуждения относятся на увеличение или уменьшение добавочного капитала.

Пример 5. 21.01.201X года акционерное общество приобрело 3000 собственных акций номинальной стоимостью 50 леев/акция по продажной цене 65 леев/акция. 15.04.201X года было зарегистрировано уменьшение уставного капитала за счет аннулирования 1500 приобретенных акций. 07.05.201X были перепроданы 1000 акций по цене 68 леев за акцию.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

в январе 201X года:

- приобретение 3000 собственных акций в сумме 195000 леев (3000 акций × 65 леев) – как увеличение изъятого капитала и уменьшение денежных средств;

в апреле 201X года:

- аннулирование 1500 приобретенных собственных акций в сумме 75000 леев (1500 акций × 50 леев) – как одновременное уменьшение уставного капитала и изъятого капитала;

- списание разницы между стоимостью приобретения и номинальной стоимостью аннулированных акций в сумме 22500 леев [1500 акций × (65 леев – 50 леев)] – как одновременное уменьшение добавочного и изъятого капитала;

в мае 201X года:

- перепродажа 1000 собственных акций в сумме 68000 леев (1000 акций × 68 леев) – как увеличение денежных средств и уменьшение изъятого капитала;

- списание разницы между стоимостью перепродажи и стоимостью приобретения изъятых акций в сумме 3000 леев [1000 акций × (68 леев – 65 леев)] – как одновременное увеличение изъятого капитала и добавочного капитала.

Резервы

18. Резервы включают резервный капитал, уставные резервы и прочие резервы. Резервы формируются за счет прибыли или других предусмотренных законодательством источников и используются по решению уполномоченного органа управления субъекта.

19. Формирование резервов отражается в учете как уменьшение прибыли или других разрешенных законодательством источников и увеличение резервов. Использование резервов отражается в учете как уменьшение резервов и увеличение элементов собственного капитала или обязательств субъекта.

Пример 6. Участники общества с ограниченной ответственностью 14 февраля 201X года приняли решение отчислить из чистой прибыли 201X-1 года в резервный капитал сумму в 28200 леев. 15 сентября 201X года участники приняли решение увеличить уставный капитал общества на 25000 леев за счет резервного капитала. 28 сентября 201X года была осуществлена государственная регистрация изменения уставного капитала субъекта.

На основании приведенных в примере данных субъект отражает в учете:

в феврале 201X года:

- уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет и увеличение резервного капитала в сумме 28200 леев;

в сентябре 201X года:

- уменьшение резервного капитала и увеличение уставного капитала в сумме 25000 леев.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

20. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) включает: чистую прибыль (чистый убыток) отчетного периода, нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, использованную прибыль отчетного периода, поправки результатов прошлых лет.

21. Чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода определяется как разница между текущими доходами и расходами субъекта, признанными в текущем отчетном периоде.

22. Использованная прибыль отчетного периода, согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, отражается в учете как одновременное увеличение использованной прибыли и обязательств или элементов собственного капитала субъекта. При реформации баланса использованная прибыль отчетного периода относится на уменьшение (увеличение) чистой прибыли (чистого убытка) текущего отчетного периода.

23. При реформации баланса чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода списывается и отражается в учете как:

1) уменьшение чистой прибыли отчетного периода и увеличение нераспределенной прибыли или уменьшение непокрытого убытка прошлых лет;

2) уменьшение нераспределенной прибыли или увеличение непокрытого убытка прошлых лет и уменьшение чистого убытка отчетного периода.

Пример 7. Субъект отразил в учете в течение 201X года доходы в сумме 190000 леев и расходы в сумме 110000 леев, в результате чего прибыль составила 80000 леев. Согласно решению совета субъекта в июле 201X года были начислены промежуточные дивиденды в сумме 10000 леев.

На основании приведенных в примере данных, субъект отражает в учете:

в июле 201X года:

- начисление промежуточных дивидендов в сумме 10000 леев – как одновременное увеличение использованной прибыли отчетного периода и обязательств перед собственниками;

31 декабря 201X года:

- списание текущих доходов в сумме 190000 леев – как уменьшение текущих доходов и увеличение итогового финансового результата отчетного периода;
- списание текущих расходов в сумме 110000 леев – как одновременное уменьшение итогового финансового результата отчетного периода и текущих расходов;

при реформации баланса:

- списание использованной прибыли отчетного периода в сумме 10000 леев – как одновременное уменьшение использованной прибыли отчетного периода и чистой прибыли отчетного периода;
- списание чистой прибыли отчетного периода в сумме 70000 леев (190000 леев – 110000 леев – 10000 леев) – как уменьшение чистой прибыли отчетного периода и увеличение нераспределенной прибыли прошлых лет.

24. Поправки результатов прошлых лет представляют собой прибыль (убыток), возникшую вследствие бухгалтерских ошибок, допущенных при отражении элементов учета в предыдущие годы, но выявленных и исправленных в отчетном периоде. Эти поправки отражаются в учете в соответствии с положениями [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#). При реформации баланса поправки результатов прошлых лет списываются на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

25. Использование нераспределенной прибыли прошлых лет, согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, отражается в учете как уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет и обязательств или элементов собственного капитала.

Пример 8. *Общее собрание участников общества с ограниченной ответственностью 4 апреля 201X года приняло решение распределить чистую прибыль 201X-1 года в общей сумме 15200 леев, из которой 760 леев направлено на увеличение резервного капитала, а остальная часть подлежит распределению между участниками и выплате денежными средствами.*

На основании приведенных в примере данных, субъект в апреле 201X года отражает в учете распределение прибыли как уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет в сумме 15200 леев и увеличение:

- резервного капитала в сумме 760 леев;
- обязательств перед собственниками в сумме 14440 леев.

26. Покрытие убытков прошлых лет в течение отчетного периода, согласно решению уполномоченного органа управления субъекта, отражается в учете в зависимости от источника покрытия убытков как уменьшение резервов, уставного капитала или других элементов собственного капитала или как увеличение неоплаченного капитала и уменьшение непокрытых убытков прошлых лет.

Пример 9. *Согласно балансу на 31.12.201X года стоимость чистых активов общества с ограниченной ответственностью меньше уставного капитала субъекта на 9500 леев по причине непокрытых убытков. В условиях невозможности компенсации этих убытков за счет уменьшения уставного капитала или других элементов собственного капитала, участники 3 апреля 201X+1 года решили покрыть убытки за счет вкладов участников. Соответствующие вклады были внесены в течение того же месяца денежными средствами.*

На основании приведенных в примере данных субъект в апреле 201X года отражает в учете:

- покрытие убытков в сумме 9500 леев – как увеличение неоплаченного капитала и уменьшение непокрытых убытков прошлых лет;
- получение вкладов для покрытия убытков в сумме 9500 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала.

Прочие элементы собственного капитала

27. Прочие элементы собственного капитала включают любые его элементы, которые не были включены в уставный и добавочный капитал, резервы или нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). На государственных, муниципальных и других аналогичных субъектах, в том числе публичные учреждения с финансовой автономией, как прочие элементы собственного капитала могут быть отражены списанные субсидии (после выполнения договорных условий) в соответствии с п.80 настоящего стандарта.

28. Положительные или отрицательные курсовые валютные разницы, относящиеся к элементам собственного капитала отражаются в учете в соответствии с [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

Учет обязательств

Общие правила

29. Обязательства признаются на основе метода начислений в случае, если:

- 1) существует обоснованная уверенность, что в результате погашения (списания) обязательства произойдет выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;
- 2) величина обязательства может быть достоверно определена.

30. Обязательства отражаются вследствие прошлых сделок и событий, которые вытекают из заключенных договоров или из требований действующего законодательства (например, приобретение товаров и услуг с последующей оплатой, получение банковских кредитов, начисление налогов и др.).

Пример 10. Субъект заключил в ноябре 201X года договор купли-продажи товаров стоимостью 45000 леев и договор на оказание услуг на сумму 12000 леев. Товары были приобретены в декабре 201X года, а услуги были получены в феврале 201X+1 года.

На основании данных примера в ноябре 201X года субъект не будет признавать какие-либо обязательства. Обязательства перед поставщиками по приобретенным товарам будут признаны в декабре 201X года, а обязательства по полученным услугам – в феврале 201X+1 года.

31. Обязательства оцениваются по их номинальной стоимости, которая подлежит оплате, включая налоги и сборы, предусмотренные законодательством (налог на добавленную стоимость, акцизы, другие налоги и сборы).

32. В зависимости от срока погашения, обязательства подразделяются на текущие и долгосрочные обязательства. Обязательство считается текущим тогда, когда оно подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты. Все остальные обязательства квалифицируются как долгосрочные обязательства.

33. В зависимости от степени оценки обязательства подразделяются на безусловные обязательства и оценочные резервы.

34. Курсовые валютные разницы и суммовые разницы, относящиеся к обязательствам, учитываются в соответствии с [НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#).

35. На отчетную дату субъект определяет текущую долю долгосрочных обязательств, которая отражается как уменьшение долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

36. Не допускается взаимопогашение обязательств и дебиторской задолженности, за исключением случаев, когда компенсируются обязательства перед кредитором за счет его дебиторской задолженности и при условии, что данное компенсирование было четко оговорено обеими сторонами.

37. Погашение обязательств может осуществляться путем:

- 1) уплаты денежных средств;
- 2) передачи других активов;
- 3) оказания услуг;

- 4) замены одного обязательства другим;
- 5) зачета выданных авансов;
- 6) конвертирования долга в вклад в уставный капитал и др.

38. Если на отчетную дату величина средств, направленных для погашения обязательства, превышает его сумму, соответствующая разница отражается как дебиторская задолженность.

39. Списание обязательств осуществляется:

- 1) при отказе кредитора от своих прав;
- 2) при лишении кредитора его прав, в том числе по истечении срока исковой давности обязательств;
- 3) в других случаях, предусмотренных законодательством.

Списание обязательств отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

***Пример 11.** В результате инвентаризации обязательств на 31.12.201X года было обнаружено, что срок исковой давности обязательства перед одним поставщиком по приобретенным материалам истек. Руководитель субъекта принял решение списать задолженность с истекшим сроком исковой давности в размере 21000 леев.*

На основании данных примера субъект отражает списание обязательств перед поставщиком в сумме 21000 леев – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

40. Обязательства учитываются в разрезе следующих групп:

- 1) финансовые обязательства;
- 2) коммерческие обязательства;
- 3) начисленные обязательства;
- 4) субсидии;
- 5) оценочные резервы;
- 6) прочие обязательства.

Финансовые обязательства

41. Финансовые обязательства включают обязательства по:

- 1) кредитам и займам, полученным на установленный срок и за определенную плату (процент) или безвозмездно;
- 2) активов, полученных в финансовый лизинг и др.

42. Обязательства, относящиеся к основной сумме, признаются по мере получения кредитов и займов и отражаются либо как увеличение денежных средств или других активов, либо как уменьшение соответствующих обязательств с одновременным увеличением долгосрочных или текущих обязательств.

43. Обязательства по процентам признаются по мере их начисления согласно договорным условиям и отражаются как увеличение текущих расходов или как увеличение стоимости квалифицируемых активов и увеличение обязательств в соответствии с [НСБУ «Затраты по займам»](#).

***Пример 12.** 1 октября 201X года субъект получил банковский кредит для пополнения оборотных средств на сумму 120000 леев сроком на 2 года с годовой процентной ставкой 18%. Начисление и выплата процентов производится ежемесячно. Погашение кредита осуществляется ежегодно равными частями. Согласно выписке со счета сумма процентов составляет:*

- в 201X году – 5444 леев;
- в 201X+1 году – 18878 леев;
- в 201X+2 году – 8078 леев.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

в октябре 201X года:

- получение банковского кредита в сумме 120000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств.

в октябре-декабре 201X года:

- начисление процентов в сумме 5444 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- выплата процентов в сумме 5444 леев – как одновременное уменьшение денежных средств и текущих обязательств.

на 31 декабря 201X года:

- отражение текущей доли долгосрочных финансовых обязательств в сумме 60000 леев – как уменьшение долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

в январе-декабре 201X+1 года:

- начисление процентов в сумме 18878 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- выплата процентов в сумме 18878 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;

- погашение кредита в сумме 60000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

на 31 декабря 201X+1 года:

- отражение текущей доли долгосрочных финансовых обязательств в сумме 60000 леев – как уменьшение долгосрочных обязательств и увеличение текущих обязательств.

в январе-сентябре 201X+2 года:

- начисление процентов в сумме 8078 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- выплата процентов в сумме 8078 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;

- погашение кредита в сумме 60000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

44. Финансовые обязательства по активам, полученным в финансовый лизинг, отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с [НСБУ «Договоры лизинга»](#).

Коммерческие обязательства

45. Коммерческие обязательства включают обязательства перед:

1) поставщиками по приобретенным ценностям и услугам;

2) покупателями по полученным авансам в счет будущих поставок товаров и услуг и др.

46. Коммерческие обязательства отражаются по мере приобретения ценностей и получения приобретенных услуг как одновременное увеличение стоимости активов, затрат/расходов и текущих обязательств.

47. Коммерческие обязательства, признанные первоначально, корректируются вследствие:

1) получения скидок от поставщиков;

2) возврата ранее приобретенных ценностей;

3) исправления ошибок, относящихся к стоимости ценностей (услуг), приобретенных в предыдущие годы.

48. Корректировка обязательств в случае получения скидок от поставщиков после поступления ценностей (получения услуг) отражается как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

49. Корректировка обязательств в результате возврата приобретенных ценностей отражается как одновременное уменьшение текущих обязательств и стоимости возвращенных долгосрочных или текущих активов.

Пример 13. В ноябре 201X года субъект приобрел 50 комплектов офисной мебели по цене за единицу 2400 леев (в том числе НДС) с целью их перепродажи. При приемке было

обнаружено, что 4 комплекта имеют дефекты и были выдвинуты претензии поставщику. После признания претензии поставщиком, комплекты с дефектами были возвращены в том же месяце. Обязательство по приобретенной мебели было погашено в декабре 201X года.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- отражение первоначальной стоимости (без НДС) приобретенной мебели в сумме 100000 леев (50 комплектов × 2400 леев : 6 × 5) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- зачет суммы НДС, относящейся к приобретенной мебели, в сумме 20000 леев (50 комплектов × 2400 леев : 6) – как уменьшение обязательств перед бюджетом и увеличение текущих обязательств;

- сторнирование первоначальной стоимости (без НДС) возвращенной мебели в сумме 8000 леев (2400 леев × 4 комплекта : 6 × 5) – как уменьшение запасов и текущих обязательств;

- сторнирование суммы НДС, относящейся к возвращенной мебели, в сумме 1600 леев (2400 леев × 4 комплекта : 6) – как увеличение обязательств перед бюджетом и уменьшение текущих обязательств;

в декабре 201X года:

- погашение обязательств перед поставщиком с учетом возвращенной мебели в сумме 110400 леев (100000 леев + 20000 леев – 8000 леев – 1600 леев) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

50. Корректировка коммерческих обязательств вследствие исправления ошибок, относящихся к стоимости активов, приобретенных в предыдущие годы и находящихся в распоряжении субъекта, отражается как одновременное увеличение стоимости активов и текущих обязательств либо как одновременное уменьшение текущих обязательств и стоимости активов.

51. Корректировка коммерческих обязательств в результате исправления ошибок, относящихся к стоимости услуг, приобретенных в предыдущие годы или ценностей, приобретенных в предыдущие годы, которые на момент обнаружения ошибок не находятся в распоряжении субъекта, отражается как уменьшение поправок результатов предыдущих лет и увеличение текущих обязательств или как уменьшение текущих обязательств и увеличение поправок результатов предыдущих лет, соответственно.

Начисленные обязательства

52. Начисленные обязательства включают:

- 1) обязательства перед персоналом;
- 2) обязательства по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования;
- 3) обязательства перед бюджетом;
- 4) прочие обязательства.

53. Обязательства перед персоналом включают:

- 1) обязательства по заработной плате – основная заработная плата, надбавки, доплаты, премии, пособия по временной нетрудоспособности, отпускные пособия и другие выплаты, произведенные субъектом работникам;
- 2) обязательства по другим операциям – материальная помощь, возмещение расходов на служебные командировки, на приобретение имущества и услуг работниками для нужд субъекта, использование личных ценностей в служебных целях и др.

54. Обязательства перед персоналом по заработной плате отражаются как одновременное увеличение стоимости активов, затрат/расходов (в зависимости от вида работ, в которых задействован работник) и текущих обязательств.

55. Обязательства перед персоналом по другим операциям отражаются как увеличение стоимости активов, затрат/расходов, либо как уменьшение коммерческих обязательств и увеличение текущих обязательств.

56. Обязательства перед персоналом уменьшаются на сумму удержаний, которые включают:

- 1) налоговые удержания (подходный налог);
- 2) социальные удержания (индивидуальные взносы обязательного государственного социального страхования, взносы обязательного медицинского страхования работников);
- 3) прочие удержания (возмещение материального ущерба, возврат излишне выплаченных сумм по причине ошибки в расчетах, погашение неиспользованного и несвоевременно возвращенного аванса, алименты и другие удержания по исполнительным документам, профсоюзные взносы и др.).

57. Удержания из заработной платы и из других доходов работников производятся при их направлении на выплату и отражаются как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств перед бюджетом, обязательств по обязательному государственному социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию, обязательств перед прочими кредиторами и/или уменьшение дебиторской задолженности персонала.

58. Обязательства по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования включают обязательства перед бюджетом государственного социального страхования и фондами обязательного медицинского страхования, в том числе обязательства по штрафам, примененным за нарушение законодательства в данной области. Обязательства работодателя по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования отражаются как одновременное увеличение стоимости активов, затрат/расходов (в зависимости от вида работ, в которых задействован работник) и текущих обязательств.

59. Пособия, предоставленные работникам за счет бюджета государственного социального страхования, отражаются как уменьшение обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования и увеличение обязательств перед персоналом.

Порядок учета обязательств перед персоналом по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования представлен в приложении 1.

60. Обязательства перед бюджетом включают задолженность субъекта перед государственным бюджетом и бюджетом административно-территориальных единиц по общегосударственным и местным налогам и сборам, в том числе обязательства по санкциям, примененным за нарушения налогового законодательства, и отражаются как увеличение активов, затрат/расходов, в зависимости от вида налога (сбора), или как уменьшение обязательств перед работниками или другим персоналом и увеличение текущих обязательств.

61. Прочие обязательства включают задолженность субъекта перед страховыми компаниями, собственниками, доходы будущих периодов, обязательства перед прочими кредиторами по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, обязательства по штрафным санкциям за нарушение условий договоров, целевые финансирования и поступления и т.д.

62. Обязательства перед страховыми компаниями включают обязательства по обязательному и добровольному страхованию имущества и персонала и отражаются как одновременное увеличение активов, затрат/расходов и текущих обязательств.

63. Обязательства перед собственниками включают обязательства по начисленным дивидендам и другим операциям. Обязательства по начисленным дивидендам отражаются как уменьшение нераспределенной прибыли прошлых лет или увеличение

использованной прибыли текущего отчетного периода и увеличение текущих обязательств.

Пример 14. На общем собрании собственников (физические лица) субъекта, проводимого в апреле 201X+1 года, было принято решение о распределении прибыли, полученной в 201X году, для выплаты дивидендов в сумме 85000 леев. Дивиденды были выплачены в мае 201X+1 года. Согласно положениям [Налогового кодекса](#) в 201X+1 году ставка подоходного налога с дивидендов, выплаченных в пользу физических лиц, установлена в размере 6%.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

в мае 201X+1 года:

- начисление дивидендов в сумме 85000 леев – как уменьшение нераспределенной прибыли и увеличение обязательств перед собственниками;

в июне 201X+1 года:

- удержание подоходного налога из суммы выплаченных дивидендов в сумме 5100 леев ($85000 \text{ леев} \times 6\%$) – как уменьшение обязательств перед собственниками и увеличение обязательств перед бюджетом;

- выплата дивидендов собственникам в сумме 79900 леев ($85000 \text{ леев} - 5100 \text{ леев}$) – как одновременное уменьшение обязательств перед собственниками и денежных средств.

64. Доходы будущих периодов представляют собой суммы, полученные (начисленные) в текущем периоде, но которые подлежат отнесению на текущие доходы будущих периодов и отражаются как одновременное увеличение денежных средств или дебиторской задолженности и текущих и/или долгосрочных обязательств. Списание доходов будущих периодов производится на равномерной основе или иным способом, выбранным субъектом и отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

65. Обязательства по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, возникают в случае получения ценностей от других субъектов (собственники, органы публичной власти) во временное пользование и отражаются как одновременное увеличение активов и обязательств. Обязательства по ценностям, полученным в хозяйственное ведение, уменьшаются при возврате активов или при возмещении их стоимости денежными средствами либо другой формой компенсации. Возврат активов или компенсация их стоимости отражается как одновременное уменьшение долгосрочных или текущих обязательств и балансовой стоимости возвращенных активов или денежных средств. В случае, когда балансовая стоимость возвращенных активов меньше суммы обязательств, разница отражается как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов или уставного капитала.

66. Обязательства по штрафам, начисленным за нарушение условий договоров при их признании субъектом или на основании решения судебной инстанции, отражаются как одновременное увеличение расходов и текущих обязательств.

67. Целевые финансирования и поступления включают полученные (подлежащие к получению) от других субъектов и/или физических лиц денежных средств и/или стоимость активов для осуществления специальных мероприятий (например: программы, проекты).

Субсидии

68. Субсидии включают субсидии, относящиеся к активам и субсидии, относящиеся к доходам.

69. Субсидии, относящиеся к активам, представляют собой субсидии, полученные в виде долгосрочных активов или денежных средств, предназначенных для приобретения/создания и/или получения иным способом таких активов.

70. Субсидии, относящиеся к доходам, включают все прочие субсидии, не относящиеся к активам. Они могут быть предназначены для покрытия затрат/расходов

предыдущих, текущего или будущих периодов или для уменьшения обязательств перед государством и/или другими кредиторами.

71. Субсидии признаются первоначально на основе метода начисления при наличии обоснованной уверенности, что:

- 1) субъект будет соблюдать условия, связанные с предоставлением субсидий;
- 2) субсидии будут получены;
- 3) величина субсидий может быть достоверно определена.

72. Субсидии первоначально оцениваются в зависимости от формы (денежной или неденежной), в которой они были получены. Субсидии, полученные в денежной форме, оцениваются по номинальной стоимости, а неденежные субсидии в размере первоначальной стоимости полученных активов, которая определяется в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

73. Признанные субсидии первоначально отражаются (при получении подтверждающего документа) как одновременное увеличение дебиторской задолженности и обязательств (доходов будущих периодов). Фактическое получение субсидий отражается как увеличение соответствующих активов или уменьшение обязательств перед государством и/или другими кредиторами и уменьшение дебиторской задолженности.

74. Субсидии, отраженные как обязательства (доходы будущих периодов) списываются на текущие доходы в периодах, в которых были понесены расходы за счет субсидий. Это правило не распространяется на государственные, муниципальные и другие аналогичные субъекты, в том числе публичные учреждения с финансовой автономией, которые списывают субсидии в порядке, установленном в п.80 настоящего стандарта.

75. Субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, списываются на текущие доходы в течение периодов их использования и в пропорции амортизации, относящейся к активам, поступившим за счет субсидий.

***Пример 15.** Для осуществления образовательной программы субъект получил субсидию в сумме 185200 леев, предназначенную для приобретения компьютеров. Извещение о предоставлении субсидий было получено в мае 201X года, а денежные средства поступили в июле 201X года. В августе 201X года субъект приобрел за счет собственных средств и полученной субсидии компьютеры общей стоимостью 463000 леев, которые не требуют дополнительных затрат для подготовки к использованию по назначению и были переданы в эксплуатацию в этом же месяце. Срок использования компьютеров составляет 3 года, амортизация начисляется линейным методом.*

По данным примера, субъект отражает в учете:

в мае 201X года:

- признание субсидии в сумме 185200 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных доходов будущих периодов;

в июле 201X года:

- получение субсидии в сумме 185200 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

в августе 201X года:

- приобретение и передача в эксплуатацию компьютеров стоимостью 463000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;

в сентябре-декабре 201X года:

- начисление амортизации в сумме 51444 леев $[(463000 \text{ леев} : 3 \text{ года}) \times (4 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.})]$ – как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации долгосрочных материальных активов;

- отражение текущей доли долгосрочных доходов будущих периодов в сумме 61733 леев $(185200 \text{ леев} : 3 \text{ года})$ – как уменьшение долгосрочных доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов будущих периодов;

- списание использованной субсидии в размере амортизации компьютеров, приобретенных за счет субсидии в сумме 20578 леев $[(185200 \text{ леев} : 3 \text{ года}) \times (4 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.})]$ леев – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов.

76. Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, списываются на текущие доходы в периодах, в которых были фактически понесены расходы, относящиеся к обязанностям, связанным с предоставлением субсидий (например, предоставление субсидии в виде земельного участка может быть связано со строительством здания, в этом случае субсидия будет признана как текущие доходы в течение срока использования здания).

77. Списание субсидий, относящихся к доходам, осуществляется следующим образом:

1) субсидии, предназначенные для покрытия уже понесенных затрат/расходов, списываются полностью на текущие доходы в периоде, в котором субсидии были получены;

2) субсидии, предназначенные для возмещения затрат/расходов текущих или будущих периодов, списываются на текущие доходы в периоды, в которых затраты/расходы были фактически понесены;

3) субсидии, предназначенные для уменьшения обязательств перед государством и/или другими кредиторами, списываются на текущие доходы в периоде, в котором субсидии были получены.

78. Возврат субсидий отражается как уменьшение доходов будущих периодов и стоимости возвращенных активов или увеличение (восстановление) ранее списанных обязательств перед государством и/или другими кредиторами.

***Пример 16.** В 201X году субъект получил субсидию в сумме 350000 леев для возмещения расходов на обучение (переквалификацию) в течение двух лет сокращенных работников. Расходы на обучение в 201X году составляют 150000 леев. В январе 201X+1 года уполномоченный орган установил факт частичного несоблюдения условий предоставления субсидии, в связи с чем субъект возвратил в этом же месяце денежными средствами неиспользованную субсидию в сумме 200000 леев.*

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

- признание субсидии в сумме 350000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных доходов будущих периодов;

- получение субсидии в сумме 350000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- отражение расходов на обучение, осуществленных за счет субсидии, в сумме 150000 леев – как увеличение текущих расходов и увеличение текущих обязательств и/или уменьшение балансовой стоимости использованных запасов;

- списание суммы использованной субсидии в размере 150000 леев – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов;

- отражение текущей доли долгосрочных доходов будущих периодов в сумме 200000 леев (350000 леев – 150000 леев) – как уменьшение долгосрочных доходов будущих периодов и увеличение текущих доходов будущих периодов.

в 201X+1 году:

- возврат субсидий в сумме 200000 леев – как одновременное уменьшение текущих доходов будущих периодов и денежных средств.

79. В случае, если сумма возвращенной субсидии превышает доход будущих периодов или если такой доход отсутствует, сумма превышения, соответственно общая сумма возвращенной субсидии, признается как текущие расходы.

***Пример 17.** Используя данные примера 16 предположим, что сумма подлежащей возврату субсидии в 201X+1 году составляет 250000 леев. Субъект полностью возвратил субсидию денежными средствами в марте 201X+1 года.*

По данным примера, субъект отражает в учете:

в январе 201X+1 года:

- списание неиспользованной субсидии в размере доходов будущих периодов в сумме 200000 леев (350000 леев – 150000 леев) – как уменьшение доходов будущих периодов и увеличение текущих обязательств;

- отражение разницы между суммой, списанной и подлежащей возврату субсидии, в размере 50000 леев (250000 леев – 200000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

в марте 201X+1 года:

- возврат субсидии в сумме 250000 леев (200000 леев + 50000 леев) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

80. Государственные, муниципальные и другие аналогичные субъекты, в том числе публичные учреждения с финансовой автономией, списывают (после выполнения договорных условий) субсидии, относящиеся к активам, первоначально отраженные как обязательства (доходы будущих периодов) на увеличение других элементов собственного капитала. списание использованных субсидий, относящихся к активам, отражается как уменьшение других элементов собственного капитала и, соответственно, как увеличение уставного капитала и/или текущих доходов. списание субсидий, относящихся к доходам, отражается в соответствии с п.77 настоящего стандарта.

[Пкт.80 изменен Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015]

Оценочные резервы

81. Оценочные резервы создаются для возмещения возможных расходов (потерь) по:

1) спорам, штрафам и пени, ущербу, вреду и другим неопределенным обязательствам;

2) ремонту и обслуживанию проданных активов в течение гарантийного срока;

3) пенсиям и схожим обязательствам;

4) выбытию долгосрочных материальных активов и другим схожим операциям;

5) налогам;

6) вознаграждениям персоналу по итогам года;

7) выплате отпускных пособий;

8) другим целям, установленным законодательством и/или руководством субъекта.

82. Оценочные резервы признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

1) наличие обязательства, вызванного прошлым событием;

2) вероятность оттока ресурсов, содержащих экономические выгоды, необходимые для исполнения этого обязательства; и

3) текущая оценка стоимости обязательства может быть надежно осуществлена.

83. Обязательства, относящиеся к оценочным резервам, включают:

1) юридические обязательства, которые вытекают из договора (прямым или косвенным образом) или из положений законодательства;

2) косвенные обязательства, которые вытекают из действий субъекта в случае, когда исходя из прошлого опыта, политики или письменного свидетельства подтверждается, что субъект:

а) берет на себя определенные обязанности (например, обязанность по выплате вознаграждений по результатам годовой деятельности);

б) предоставляет подтверждение своим партнерам, что будет исполнять установленные обязанности.

84. Оценочные резервы должны быть строго увязаны с оценочными рисками и оценочными расходами. Оценочные резервы оцениваются в сумме затрат, необходимых для погашения этого обязательства. Наилучшей оценкой затрат, необходимых для погашения обязательств по оценочным резервам, является сумма, которую субъект

заплатил бы на рациональной основе, для погашения обязательства на отчетную дату или для перевода этой суммы третьим лицам на эту дату.

85. Признанные оценочные резервы отражаются как одновременное увеличение стоимости активов, текущих затрат/расходов и долгосрочных или текущих обязательств.

Пример 18. В 201X году субъект продал товары с гарантийным сроком на 12 месяцев. Если бы во всех проданных товарах были обнаружены незначительные дефекты, ремонтные затраты составили бы 100000 леев, а при обнаружении крупных дефектов такие затраты увеличились бы до 500000 леев. Прошлый опыт и прогнозы субъекта указывают, что в следующем году 75% из проданных товаров не будут иметь дефектов, 20% будут иметь незначительные дефекты, а 5% – крупные дефекты.

По данным примера, в 201X году субъект создаст оценочный резерв для покрытия ремонтных затрат в гарантийный период в сумме 45000 леев $[(75\% \times 0) + (20\% \times 100000 \text{ леев}) + (5\% \times 500000 \text{ леев})]$, который будет отражен как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

86. Оценочные резервы используются только в целях, для которых они первоначально были созданы. Использование оценочных резервов отражается в учете как их уменьшение и увеличение обязательств, уменьшение запасов, затрат и др.

87. Оценочные резервы пересматриваются на каждую отчетную дату и корректируются для отражения наилучшей текущей оценки.

Пример 19. Используя данные примера 18, предположим, что в результате дополнительных оценок ремонтные затраты по проданным товарам для незначительных дефектов увеличатся на 15000 леев, а для крупных дефектов – на 70000 леев.

По данным примера, на отчетную дату 201X года субъект скорректирует оценочный резерв для покрытия ремонтных затрат в гарантийный период на сумму 6500 леев $[(75\% \times 0) + (20\% \times 15000 \text{ леев}) + (5\% \times 70000 \text{ леев})]$, который будет отражен как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

88. В случае, когда для погашения одного обязательства не существует вероятность оттока ресурсов носителей экономических выгод, оценочный резерв аннулируется путем списания на текущие доходы.

Пример 20. Остаток оценочного резерва для выплаты вознаграждений по результатам деятельности за год на 31 декабря 201X года составляет 8600 леев. В соответствии с положениями коллективного трудового договора и учетными политиками начиная с 1 января 201X+1 года субъект не будет больше создавать оценочный резерв для выплаты вышеуказанных вознаграждений.

По данным примера, субъект списывает остаток неиспользованного оценочного резерва на 31 декабря 201X года в сумме 8600 леев – как уменьшение обязательств и увеличение текущих доходов.

89. Оценочные резервы (поправки) по безнадежной дебиторской задолженности отражаются в соответствии с [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#).

Раскрытие информации

90. В финансовых отчетах субъекта раскрываются как минимум следующие информации, относительно:

1) собственного капитала:

а) балансовая стоимость элементов собственного капитала на начало и конец отчетного периода;

б) величина и причины существенных изменений элементов собственного капитала в отчетном периоде;

с) стоимость изъятых долей участия, отраженных как изъятый капитал на конец отчетного периода;

д) сумма начисленных дивидендов в отчетном периоде;

- е) величина (размер) дивидендов на одну акцию акционерного общества;
- 2) финансовых, коммерческих и начисленных обязательств:
 - а) балансовая стоимость каждой категории (группы) обязательств на начало и на конец отчетного периода;
 - б) сумма обязательств, списанных в отчетном периоде;
 - с) сумма обязательств перед аффилированными и неаффилированными сторонами;
- 3) субсидий:
 - а) балансовая стоимость субсидий на начало и конец отчетного периода;
 - б) величина полученных и списанных субсидий в отчетном периоде;
 - с) величина возвращенных субсидий в отчетном периоде и/или подлежащих возврату в будущем отчетном периоде и причины их возврата;
- 4) оценочных резервов:
 - а) виды созданных оценочных резервов;
 - б) балансовая стоимость оценочных резервов на начало и конец отчетного периода;
 - с) дополнительные оценочные резервы, созданные в отчетном периоде, включая увеличение существующих оценочных резервов;
 - д) суммы использованных оценочных резервов в отчетном периоде;
 - е) суммы аннулированных оценочных резервов в отчетном периоде.

[В пкт.90 изменения [Приказа Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015, касаются только текста на государственном языке]

Переходные положения

91. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

92. На дату вступления в силу настоящего стандарта субъект должен списать:

- 1) остаток субсидий (за исключением государственных, муниципальных и других аналогичных субъектов, в том числе публичные учреждения с финансовой автономией) – на текущие или долгосрочные обязательства (доходы будущих периодов);
- 2) обязательства перед собственниками по вкладам, внесенным для увеличения уставного капитала – на собственный (незарегистрированный) капитал;
- 3) уценка и дооценка долгосрочных активов – при изменении метода последующей оценки долгосрочных активов – на финансовые результаты прошлых лет.

Дата вступления в силу

93. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Порядок учета обязательств перед персоналом, по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования

***Исходные данные.** Субъект начислил заработную плату за октябрь 201X года в размере 125000 леев, в том числе:*

- административному персоналу субъекта – 35000 леев;
- работникам, которые принимают участие в строительстве здания – 20000 леев;
- работникам, непосредственно занятым производством продукции – 60000 леев;
- персоналу, занятому сбытом продукции – 10000 леев.

Сумма взносов обязательного государственного социального страхования работодателя составляет 28750 леев, в том числе относящаяся к заработной плате:

- административного персонала – 8050 леев;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания – 4600 леев;

- работников, непосредственно занятых производством продукции – 13800 леев;
- персонала, занятого сбытом продукции – 2300 леев.

Сумма взносов обязательного медицинского страхования работодателя составляет 4375 леев, в том числе относящаяся к заработной плате:

- административного персонала – 1225 леев;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, – 700 леев;
- работников, непосредственно занятых производством продукции, – 2100 леев;
- персонала, занятого сбытом продукции, – 350 леев.

Из начисленной заработной платы были произведены следующие удержания:

- подоходный налог с физических лиц – 14125 леев;
- индивидуальные взносы обязательного государственного социального страхования – 7500 леев;
- взносы обязательного медицинского страхования работника – 4375 леев;
- суммы авансов, выданных работникам и не возвращенных в срок, – 2525 леев;
- сумма материального ущерба, причиненного одним работником субъекту, – 4000 леев.

Обязательства по заработной плате, по взносам обязательного государственного социального страхования, по взносам обязательного медицинского страхования и по подоходному налогу были погашены 31 октября 201X года.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает в учете:

1) Начисление заработной платы:

- административного персонала в сумме 35000 леев – как одновременное увеличение административных расходов и обязательств перед персоналом;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, в сумме 20000 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и обязательств перед персоналом;
- работников, непосредственно занятых производством продукции, в сумме 60000 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и обязательств перед персоналом;
- персонала, занятого сбытом продукции, в сумме 10000 леев – как одновременное увеличение расходов на реализацию и обязательств перед персоналом;

2) Начисление взносов обязательного государственного социального страхования работодателя от начисленной заработной платы:

- административного персонала в сумме 8050 леев – как одновременное увеличение административных расходов и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
- работников, которые принимают участие в строительстве здания, в сумме 4600 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
- работников, непосредственно занятых производством продукции, в сумме 13800 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;
- персонала, занятого сбытом продукции, в сумме 2300 леев – как одновременное увеличение расходов на реализацию и обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;

3) Начисление взносов обязательного медицинского страхования работодателя от начисленной заработной платы:

- административного персонала в сумме 1225 леев – как одновременное увеличение административных расходов и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;

- работников, которые принимают участие в строительстве здания, в сумме 700 леев – как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;

- работников, непосредственно занятых производством продукции, в сумме 2100 леев – как одновременное увеличение производственных затрат и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;

- персонала, занятого сбытом продукции, в сумме 350 леев – как одновременное увеличение расходов на реализацию и обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;

4) Удержание из начисленной заработной платы:

- подоходного налога с физических лиц в сумме 14125 леев – как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств перед бюджетом;

- индивидуальных взносов обязательного государственного социального страхования в сумме 7500 леев – как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования;

- взносов обязательного медицинского страхования в сумме 4375 леев – как уменьшение обязательств перед персоналом и увеличение обязательств по взносам обязательного медицинского страхования;

- сумм выданных и не возвращенных в срок авансов в сумме 2525 леев – как одновременное уменьшение обязательств перед персоналом и дебиторской задолженности персонала;

- суммы материального ущерба, причиненного работником субъекту, в размере 4000 леев – как одновременное уменьшение обязательств перед персоналом и дебиторской задолженности персонала.

5) Погашение обязательств по:

- взносам обязательного государственного социального страхования в сумме 36250 леев (8050 леев + 4600 леев + 13800 леев + 2300 леев + 7500 леев) – как одновременное уменьшение обязательств по взносам обязательного государственного социального страхования и денежных средств;

- взносам обязательного медицинского страхования в сумме 8750 леев (1225 леев + 700 леев + 2100 леев + 350 леев + 4375 леев) – как одновременное уменьшение обязательств по взносам обязательного медицинского страхования и денежных средств;

- подоходному налогу с физических лиц в сумме 14125 леев – как одновременное уменьшение обязательств перед бюджетом и денежных средств;

- заработной плате работников в сумме 92475 леев (125000 леев – 7500 леев – 4375 леев – 14125 леев – 2525 леев – 4000 леев) – как одновременное уменьшение обязательств перед персоналом и денежных средств.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ДОХОДЫ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности и МСФО (IAS) 18 «Доходы».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка учета доходов, полученных от определенных видов экономических фактов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета доходов, полученных от:

- 1) продажи продукции и товаров;
- 2) оказания услуг;
- 3) использования третьей стороной активов субъекта, приносящих проценты, периодические платежи (роялти) и дивиденды.

4. Настоящий стандарт не регламентирует порядок учета доходов, полученных от:

- 1) договоров на строительство ([НСБУ «Договоры на строительство»](#));
- 2) договоров лизинга ([НСБУ «Договоры лизинга»](#));
- 3) дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия (МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»);
- 4) договоров страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»);
- 5) изменения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их уступки (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»);
- 6) изменения стоимости запасов и других текущих активов ([НСБУ «Запасы»](#));
- 7) выбытия долгосрочных активов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) и [НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#));
- 8) субсидий ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#));
- 9) положительных курсовых валютных и суммовых разниц ([НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#)).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

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

Доходы – увеличение экономической выгоды, отраженной в течение отчетного периода в виде поступлений активов или увеличения их стоимости, или уменьшения обязательств, приводящих к увеличению собственного капитала, за исключением увеличений капитала, связанных со взносами собственников.

Доходы от оказания услуг – доходы от выполнения субъектом работ в течение определенного периода времени (например, доходы от транспортных, ремонтных, посреднических, консультационных, образовательных, спортивно-развлекательных, по установке оборудования, телефонных, Интернет, туристических услуг).

Доходы от продажи продукции и товаров – доходы от продажи ценностей, произведенных субъектом или приобретенных для перепродажи, включая земельные участки и прочие активы, предназначенные для перепродажи.

Доходы в виде процентов – доходы от использования денежных средств или их эквивалентов, а также от владения облигациями и другими суммами, причитающимися субъекту.

Доходы в виде периодических платежей (роялти) – доходы от использования нематериальных активов субъекта, таких как патенты, марки, авторские права (copyright) и компьютерное программное обеспечение (software) и др.

Доходы в виде дивидендов – доходы от доли участия в уставном капитале других субъектов.

Основные правила

6. Доходы включают поступления экономических выгод, полученные или подлежащие получению субъектами от своего имени. В состав доходов не включаются:

- 1) налог на добавленную стоимость, акцизы, прочие возмещаемые налоги и сборы.

Пример 1. В ноябре 201X года субъект поставил покупателю готовую продукцию по продажной стоимости 120000 леев, в том числе НДС – 20000 леев и акцизы – 10000 леев.

На основании данных примера сумма доходов субъекта за ноябрь 201X года составляет 90000 леев (120000 леев – 20000 леев – 10000 леев) и определяется как разница между общей величиной продажной стоимости продукции и суммами НДС и акцизов.

2) суммы, полученные от имени третьих лиц, в том числе в случае договоров посредничества, заключенных согласно действующему законодательству. Эти суммы не могут быть включены в состав доходов, так как они не являются экономическими выгодами для субъекта и не приводят к увеличению собственного капитала. В таких ситуациях доходы субъекта включают только причитающиеся комиссионные.

Пример 2. Субъект «А» заключил с субъектом «В» договор посредничества на продажу винодельческой продукции. В 201X году субъект «А» продал покупателям продукцию на общую стоимость 200000 леев. За оказанные посреднические услуги субъект «А» получает комиссионные в размере 15% от стоимости проданной продукции.

Согласно данным примера, доход субъекта «А» за 201X год составляет 30000 леев (200000 леев × 15%), а доход субъекта «В» – 170000 леев (200000 леев – 30000 леев).

7. Доходы оцениваются по справедливой стоимости возмещения (средства платежа) полученной или подлежащей к получению, уменьшенной на стоимость любых снижений цен, бонусов и других торговых скидок, предоставленных продавцом.

Пример 3. В мае 201X года субъект продал покупателю 1000 единиц товара, обычная цена реализации единицы товара составляет 80 леев. Покупатель рассчитался полностью за купленные товары, за что ему была предоставлена торговая скидка в размере 5% от общей продажной стоимости.

На основании данных примера доход субъекта-продавца в мае 201X года составляет 76000 леев [80000 леев – (80000 леев × 5%)] и определяется как разница между продажной ценой и предоставленной торговой скидкой.

8. В случае бартерных сделок (обмен ценностями и услугами) субъект-продавец отражает в бухгалтерском учете следующие отдельные операции:

1) продажа ценностей и услуг с признанием и оценкой доходов в порядке, установленном для обычных продаж;

2) приобретение ценностей и услуг с определением их стоимости в порядке, установленном стандартами бухгалтерского учета;

3) взаимное списание дебиторской задолженности и обязательств, относящихся к бартерным сделкам.

9. Доходы признаются, как правило, отдельно по каждой сделке. В определенных ситуациях доходы могут признаваться по отдельным компонентам сделки (например, если цена реализации ценностей включает установленную сумму на последующее обслуживание, эта сумма первоначально отражается как доходы будущих периодов и признается как текущие доходы по мере оказания услуг по обслуживанию проданных ценностей).

Пример 4. В декабре 201X года субъект продал покупателю 10 компьютеров по цене за единицу 12000 леев с условием последующего обслуживания компьютеров в течение 3 лет. Цена реализации одной единицы компьютера (без обслуживания) составляет 10500 леев.

Согласно данным примера, в декабре 201X года субъект отражает в учете:

- доходы от продажи компьютеров в сумме 105000 леев (10500 леев × 10 ед.) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- стоимость услуг по обслуживанию компьютеров в сумме 15000 леев [(12000 леев – 10500 леев) × 10 ед.] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и долгосрочных доходов будущих периодов.

10. Доходы и расходы, относящиеся к одним и тем же экономическим фактам, признаются в одном и том же отчетном периоде (например, стоимость проданных

ценностей и их себестоимость учитываются и отражаются в отчете о прибыли и убытках в одном отчетном периоде).

Бухгалтерский учет доходов

11. Учет доходов обусловлен источником их получения – продажа продукции и товаров; оказание услуг; использование третьими лицами активов субъекта, приносящих проценты, периодические платежи и дивиденды.

Доходы от продажи продукции и товаров

12. Доходы от продажи продукции и товаров признаются в момент, когда одновременно выполняются следующие условия:

1) субъект передал покупателю существенные риски и выгоды, относящиеся к праву собственности на ценности. Передача покупателю существенных рисков и выгод, относящихся к праву собственности на ценности, как правило, совпадает с моментом передачи ценностей покупателю, или при соблюдении других договорных условий, которые подтверждают передачу права собственности покупателю на соответствующие ценности;

2) субъект не распоряжается проданными ценностями как в случае, когда он обладает правом собственности на ценности и фактически не контролирует их;

3) величина доходов может быть надежно измерена;

4) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом; и

5) затраты по сделке могут быть надежно измерены.

Пример 5. В декабре 201X года субъект поставил покупателям товары с передачей права собственности на них. Продажная стоимость товаров составляет 320000 леев, а балансовая стоимость – 283000 леев.

Согласно данным примера, субъект в декабре 201X года отражает в учете:

- продажную стоимость реализованных товаров на сумму 320000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- балансовую стоимость проданных товаров на сумму 283000 леев – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов.

13. Если субъект сохраняет существенные риски, относящиеся к праву собственности на ценности, сделка не является продажей и доходы не признаются. Например, эти риски сохраняются когда:

1) субъект имеет обязательства, связанные с неудовлетворительными результатами, непокрытые положениями обычных гарантий;

2) получение доходов от определенной продажи обусловлено получением покупателем доходов от реализации ценностей;

3) ценности были проданы, но должны быть установлены, а установка является существенной частью договора, и не была еще осуществлена субъектом; и

4) покупатель имеет право аннулировать продажу в течение определенного срока и по причине, указанной в договоре купли-продажи, и субъект-продавец не уверен в вероятности возврата ценностей.

Пример 6. В ноябре 201X года субъект поставил на основании комиссионного договора 10 телевизоров по цене 7400 леев за единицу. Телевизоры были проданы комиссионером покупателям в декабре 201X года – 6 единиц и в январе 201X+1 года – 4 единицы.

На основании данных примера доходы субъекта составляют в декабре 201X года 44400 леев (7400 леев × 6 ед.), а в январе 201X+1 года – 29600 леев (7400 леев × 4 ед.) и отражаются как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

14. В случае продаж с отсроченной поставкой доходы признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) является вероятным то, что поставка ценностей будет осуществлена;
- 2) на дату признания продажи, ценности являются доступными, идентифицированными и подготовленными для поставки покупателю;
- 3) покупатель письменно подтверждает просьбу об отсрочке поставки;
- 4) соблюдаются условия оплаты, предусмотренные в договоре.

15. Доходы от продаж с отсроченной поставкой не могут признаваться в случае, когда существует лишь намерение покупки или производства ценностей для поставки.

Продажи с отсроченной поставкой возникают в случае сделок по продаже ценностей, для которых необходимы специальные требования перевозки и хранения (например, продажа винодельческой продукции большими партиями, химических веществ).

[Пкт.15 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

16. В случае продажи с отсроченной поставкой субъект-продавец отражает две отдельные операции:

- 1) продажа ценностей, которая учитывается в таком же порядке, как и обычные продажи;
- 2) принятие ценностей на хранение с их отражением на забалансовых счетах.

Пример 7. В декабре 201X года субъект продал покупателю партию винодельческой продукции, продажная стоимость которой составляет 82500 леев, а фактическая себестоимость – 51600 леев. Согласно условиям договора, винодельческая продукция будет храниться на складе субъекта и будет поставлена покупателю маленькими партиями в течение одного года.

На основании данных примера в декабре 201X года субъект-продавец отражает в учете:

- доходы от продажи винодельческой продукции на сумму 82500 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной винодельческой продукции на сумму 51600 леев – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов;
- стоимость проданной винодельческой продукции и полученной на хранение на сумму 82500 леев – как увеличение запасов, полученных на хранение в забалансовом учете.

17. Доходы от продажи ценностей корректируются путем сторнирования стоимости возвращенных ценностей и/или на сумму снижения их цен в случае, когда поставка и возврат (снижение цен) ценностей имели место в одном и том же отчетном периоде. В случае, когда продажа и возврат (снижение цен) ценностей имели место в разные отчетные периоды, доходы не корректируются, а убытки от возврата проданных ценностей или снижения их цен отражаются как текущие расходы или покрываются за счет предварительно созданных для этих целей оценочных резервов.

Пример 8. В июне 201X года субъект – мебельная фабрика продала 10 комплектов офисной мебели. Продажная стоимость одного комплекта составляет 3600 леев, а фактическая себестоимость – 2500 леев. В июле месяце того же года покупатель обнаружил 3 комплекта некачественной мебели, которые были возвращены продавцу.

На основании данных примера субъект-продавец отражает в учете:
в июне 201X года:

- доходы от продажи мебели на сумму 36000 леев (3600 леев × 10 компл.) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной мебели на сумму 25000 леев (2500 леев × 10 компл.) – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов.

в июле 201X года:

- стоимость мебели, возвращенной покупателем на сумму 10800 леев (3600 леев × 3 компл.), – как сторнирование текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- себестоимость мебели, возвращенной покупателем, – как сторнирование текущих расходов (себестоимости продаж) и запасов.

18. Доходы от продажи ценностей не корректируются в случае возникновения неопределенных обстоятельств, связанных с возмещением определенных сумм, признанных ранее как доходы. Эти суммы признаются как текущие расходы или покрываются за счет предварительно созданных для этих целей оценочных резервов.

Пример 9. В ноябре 201X года субъект продал продукцию, общая продажная стоимость которой составляет 140000 леев, а фактическая себестоимость – 110000 леев. В 201X+3 году один покупатель был признан судебной инстанцией несостоятельным и не в состоянии оплатить стоимость купленной продукции в сумме 3000 леев. Согласно учетным политикам убытки, относящиеся к безнадежной дебиторской задолженности, списываются прямо на расходы периода, в котором они были выявлены.

Согласно данным примера, субъект отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- доходы от продажи продукции на сумму 140000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- фактическую себестоимость проданной продукции на сумму 110000 леев – как увеличение текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение запасов.

в 201X+3 году:

- безнадежную дебиторскую задолженность на сумму 3000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Доходы от оказания услуг

19. Доходы от оказания услуг признаются в случае одновременного выполнения следующих условий:

- 1) величина доходов может быть надежно измерена;
- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом;
- 3) стадия завершенности сделки на отчетную дату может быть надежно измерена; и
- 4) затраты, возникшие при выполнении сделки и затраты на ее завершение, могут быть надежно измерены.

20. Оценка доходов от оказания услуг осуществляется, как правило, в размере их стоимости, установленной сторонами договора и документально подтвержденной. Оценка таких доходов может быть надежной только в случае, когда субъект договорился с другими сторонами, участвующими в сделке на следующих условиях:

- 1) права каждой из сторон, которые имеют юридическую силу и относятся к оказанию и получению услуг;
- 2) предполагаемая компенсация;
- 3) методы и условия оплаты.

21. Признание доходов от оказания услуг осуществляется согласно одному из следующих методов:

- 1) метод полного предоставления услуг;
- 2) метод процентного выполнения.

22. Метод полного предоставления услуг рекомендуется в случае, когда срок оказания услуг не превышает один отчетный период. При использовании данного метода доходы от оказания услуг признаются и учитываются после завершения сделки.

Пример 10. Субъект оказывает услуги по установке электрического оборудования, которые клиент примет только после окончания оказания услуг. В 201X году субъект оказал и передал клиентам услуги на сумму 147000 леев.

На основании данных примера субъект в 201X году признает доход после фактической установки оборудования и его принятия клиентами в сумме 147000 леев и отразит его как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

23. Метод процентного выполнения применяется в случаях, когда услуги согласно одного и того же договора оказываются в течение нескольких отчетных периодов. При таком методе доходы признаются по отдельным стадиям сделки, в зависимости от процента их выполнения, то есть в тех отчетных периодах, в которых имело место фактическое оказание услуг. Признание доходов на основании метода процентного выполнения разрешается при одновременном соблюдении следующих условий:

1) момент окончания сделки или отдельной ее стадии может быть определен с высоким уровнем уверенности на отчетную дату;

2) расходы, понесенные при осуществлении сделки и ожидаемые для ее завершения, могут быть надежно определены.

24. В случае применения метода процентного выполнения, сумма доходов может быть определена на основании одного из следующих способов:

1) фактического объема оказанных услуг;

Пример 11. В январе 201X года субъект заключил договор на оказание консультационных услуг и оценке долгосрочных активов на общую стоимость 840000 леев сроком на три года. В 201X году были оказаны консультационные услуги на общую стоимость 126000 леев.

Согласно данным примера, доход субъекта за 201X год составляет 126000 леев и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

2) доли фактического объема оказанных услуг в общем объеме услуг, предусмотренных договором;

Пример 12. В январе 201X года субъект заключил договор на установку оборудования и его обслуживание в течение 3 лет на общую стоимость 324000 леев. В 201X году субъект выполнил 18% от общего объема работ, предусмотренных в договоре.

Согласно данным примера, доход субъекта за 201X год составляет 58320 леев ($324000 \text{ леев} \times 18\%$) и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

3) доли понесенных расходов на установленную дату в общих расходах, предусмотренных договором.

Пример 13. В январе 201X года субъект заключил договор по обслуживанию проданных товаров на 4 года стоимостью 192000 леев. Общая сумма расходов согласно договору составляет 164000 леев. В 201X году субъект осуществил расходы в сумме 38000 леев.

Согласно данным примера, величина дохода субъекта за 201X год рассчитывается как произведение доли фактически понесенных расходов в размере 23,18% [$(38000 \text{ леев} : 164000 \text{ леев}) \times 100$] и общей суммой доходов, предусмотренных договором, составляет 44506 леев ($23,18\% \times 192000 \text{ леев}$) и отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

25. Если услуги оказываются неопределенным количеством операций в течение установленного периода времени, которые не могут быть распределены по стадиям, доходы признаются на основе прямолинейного метода или другой основы, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 14. В мае 201X года субъект заключил договор на обслуживание и ремонт компьютеров в течение двух лет. Общая стоимость услуг, предусмотренных в договоре,

составляет 240600 леев. Услуги оказываются равномерно в течение периода, установленного в договоре. Согласно учетных политик субъекта доходы распределяются согласно прямолинейному методу.

На основании данных примера величина доходов субъекта в мае 201X года составляет 10025 леев ($240600 \text{ леев} : 24 \text{ месяца}$) и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

26. Если результат сделки по оказанию услуг не может быть определен с большой степенью достоверности, доход признается только в размере понесенных расходов, которые были или предположительно будут возмещены получателями услуг.

Пример 15. В январе 201X года адвокатское бюро заключило с субъектом «А» договор по защите его интересов в судебном процессе. Согласно договорным условиям, в случае если процесс будет выигран, стоимость услуг составит 48300 леев, в противном случае субъект возместит адвокатскому бюро только фактически понесенные расходы в пределах, предусмотренных договором – 35200 леев. В мае 201X+1 года субъект «А» проиграл судебный процесс.

Согласно данным примера, адвокатское бюро признает доходы в мае 201X+1 года в размере фактически понесенных расходов 35200 леев и отразит их как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

27. В случае, когда результат сделки не может быть определен с достаточной степенью достоверности и существует вероятность того, что понесенные затраты не будут возмещены, доход не признается, а затраты, относящиеся к сделке, отражаются как текущие расходы.

Доходы от использования третьей стороной активов субъекта, которые приносят проценты, периодические платежи и дивиденды

28. Доходы от использования третьей стороной активов субъекта признаются при одновременном соблюдении следующих условий:

1) является вероятным то, что экономические выгоды, относящиеся к сделке, будут получены субъектом; и

2) величина доходов может быть достоверно измерена.

29. Доходы в виде процентов признаются на основе договорных условий по мере наступления сроков выплаты процентов, установленных в договоре, заключенном между субъектом и пользователем актива.

Пример 16. В октябре 201X года субъект предоставил заем на сумму 165000 леев сроком на 3 года. Годовой процент составляет 15% и, согласно договорным условиям, выплачивается в конце каждого квартала.

Согласно данным примера, доход в виде процентов субъекта признается в декабре 201X года в сумме 6188 леев [$(165000 \text{ леев} \times 15\%) : 4 \text{ квартала}$] и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

30. Согласно учетным политикам доходы в виде процентов могут признаваться на основе метода фактического процента, предусмотренного МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».

31. Проценты, относящиеся к облигациям и другим долговым ценным бумагам, приобретенным по цене, включающей начисленные проценты, признаются как доходы только в сумме, относящейся к периоду после приобретения. Сумма процентов, относящаяся к периоду до приобретения облигаций, не признается как доходы, а относится на снижение первоначальной стоимости облигаций.

Пример 17. 1 апреля 201X года субъект приобрел 2500 облигаций со сроком погашения 3 года по цене за единицу 17 леев, которая включает долю процентов, рассчитанных за 3 месяца (январь, февраль, март). Номинальная стоимость одной облигации составляет 15 леев, годовая процентная ставка – 12%.

На основании данных примера общая сумма процентов, начисленных за 201X год, составляет 4500 леев ($2500 \text{ ед.} \times 15 \text{ леев} \times 12\%$), из которых признаются как доходы сумма в 3375 леев [$(2500 \text{ ед.} \times 15 \text{ леев} \times 12\% \times 9 \text{ мес.}) : 12 \text{ мес.}$], а оставшаяся сумма в 1125 леев ($4500 \text{ леев} - 3375 \text{ леев}$) относится на снижение балансовой стоимости купленных облигаций.

Согласно данным примера и произведенным расчетам субъект отражает:

- первоначальную стоимость приобретенных облигаций в размере 42500 леев ($2500 \text{ ед.} \times 17 \text{ леев}$) – как одновременное увеличение долгосрочных инвестиций и текущих обязательств;

- общую сумму начисленных процентов за 201X год в размере 4500 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и доходов будущего периода;

- проценты, относящиеся к периоду после приобретения облигаций, на сумму 3375 леев – как уменьшение доходов будущего периода и увеличение текущих доходов;

- проценты, относящиеся к периоду до приобретения облигаций, на сумму 1125 леев – как одновременное уменьшение доходов будущих периодов и балансовой стоимости долгосрочных инвестиций.

32. Периодические платежи признаются как доходы на основе метода начисления, согласно условиям соглашения, заключенного между собственником и получателем нематериальных активов. Так, в случае передачи права пользования нематериальными активами на установленный период признание дохода в виде периодических платежей осуществляется на основе прямолинейного метода или другой основе, установленной в учетных политиках.

Пример 18. В январе 201X года субъект «А» передал субъекту «В» право пользования патентом на изобретение сроком на 5 лет. Общая сумма платежей, согласно заключенному договору, составляет 35000 леев и будет оплачиваться равными частями в конце каждого года.

Согласно данным примера, годовой доход от периодических платежей субъекта «А», включая за 201X год, составляет 7000 леев ($35000 \text{ леев} : 5 \text{ лет}$) и отражается как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

33. Передача прав пользования нематериальными активами на неограниченный срок и за фиксированную плату признается как продажа нематериальных активов, а периодические платежи признаются как доходы в момент передачи этих прав.

Пример 19. Используя данные примера 18, предположим, что право пользования патентом на изобретение было передано субъекту на неограниченный срок.

На основании данных примера доходы в виде периодических платежей признаются в сумме 35000 леев в январе 201X года, то есть в момент передачи прав пользования патентом получателю и отражаются как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

34. В случае, когда получение периодических платежей зависит от будущих событий, доходы признаются только тогда, когда существует вероятность получения платы, как правило, после совершения события (например, при передаче права пользования патентом на изобретение, при условии получения платы в зависимости от фактической продажи произведенной продукции, периодические платежи признаются как доходы по мере продажи продукции).

35. Дивиденды признаются как доходы в отчетном периоде, в котором они были объявлены, то есть когда были установлены права собственников на их получение.

Раскрытие информации

36. В финансовых отчетах субъекта представляется как минимум следующая информация о доходах:

- 1) методы признания доходов, включая способы, применяемые для определения стадии выполнения сделок по оказанию услуг;

2) сумма каждой существенной категории доходов, признанных в текущем периоде, включая доходы, поступившие от продажи продукции и товаров, оказания услуг, процентов, периодических платежей, дивидендов;

3) сумма доходов от бартерных сделок, включенных в каждую существенную категорию доходов.

Переходные положения

37. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

38. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «РАСХОДЫ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и Концептуальных основ финансовой отчетности.

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление состава и порядка отражения в учете расходов и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регламентирует состав и общий порядок отражения в учете расходов субъекта.

4. Настоящий стандарт не устанавливает специфические правила отражения в учете расходов, связанных с:

1) себестоимостью проданных запасов, списанной на расходы ([НСБУ «Запасы»](#));

2) договорами на строительство ([НСБУ «Договоры на строительство»](#));

3) амортизацией, эксплуатацией и выбытием долгосрочных активов ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#), [НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#));

4) договорами лизинга ([НСБУ «Договоры лизинга»](#));

5) затратами, компенсируемыми за счет субсидий ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#));

6) курсовыми валютными и суммовыми разницеми ([НСБУ «Курсовые валютные и суммовые разницы»](#));

7) затратами по займам ([НСБУ «Затраты по займам»](#));

8) дебиторской задолженностью и финансовыми инвестициями ([НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#));

9) убытками от обесценения активов ([НСБУ «Обесценение активов»](#));

10) созданием оценочных резервов ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#));

11) биологическими активами и сельскохозяйственной продукцией, а также с изменением фактической себестоимости, уменьшенной на величину расходов, вызванных продажей биологических активов ([НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#)).

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Операционная деятельность – совокупность экономических операций, связанных с основными видами деятельности субъекта, а также смежные с ними виды деятельности.

Другие виды деятельности – совокупность экономических фактов, не относящихся к операционной деятельности субъекта.

Расходы – уменьшения экономических выгод, отраженные в отчетном периоде в форме выбытия, уменьшения стоимости активов или увеличения обязательств, способствующие уменьшению собственного капитала (финансового результата), за исключением связанных с его распределением между собственниками.

Расходы операционной деятельности – расходы, связанные с процессом осуществления операционной деятельности субъекта.

Расходы других видов деятельности – расходы, обусловленные осуществлением других видов деятельности (например, выбытием и обесценением долгосрочных активов, финансовыми операциями, чрезвычайными событиями).

Расходы по подоходному налогу – общая сумма расходов по подоходному налогу, учитываемых при определении чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода.

Признание и оценка расходов

6. Расходы признаются, если соблюдаются следующие критерии:

1) существует обоснованная уверенность в уменьшении экономических выгод субъекта;

2) величина расходов может быть достоверно оценена.

7. Расходы признаются одновременно с:

1) уменьшением активов без одновременного уменьшения обязательств или увеличения других активов (например, балансовая стоимость запасов, выявленных при инвентаризации как недостача, отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение активов);

2) увеличением обязательств без одновременного увеличения активов (например, заработная плата, начисленная административному персоналу, отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств);

3) начислением амортизации и отражением убытков от обесценения долгосрочных активов, отражаемых в учете согласно [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#), [НСБУ «Обесценение активов»](#).

8. Расходы, понесенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам и превышающие установленный в учетных политиках порог существенности, признаются как расходы будущих периодов. По мере наступления соответствующих отчетных периодов, расходы будущих периодов списываются на текущие расходы прямым методом или другим методом, установленным субъектом.

Пример 1. 10 ноября 201X года субъект застраховал автомобиль согласно договору страхования CASCO на 12 месяцев на сумму 15600 лев. Согласно учетным политикам, данные расходы являются существенными и распределяются равномерно до истечения срока договора страхования (10 ноября 201X+1 года).

На основании данных примера субъект учитывает:

в ноябре 201X года:

- стоимость страхового полиса в сумме 15600 лев – как одновременное увеличение расходов будущих периодов и текущих обязательств;

в ноябре-декабре 201X года:

- списание расходов будущих периодов, относящихся к 201X году, в сумме 2600 лев $[(15600 \text{ лев} : 12 \text{ месяцев}) \times 2 \text{ месяца}]$ – как увеличение текущих расходов и уменьшение расходов будущих периодов.

9. Расходы признаются на основании следующих принципов:

1) метод начислений;

2) осмотрительности.

10. Согласно методу начислений расходы признаются в периоде, в котором были понесены, независимо от момента выплаты денежных средств или компенсации в другой форме.

Пример 2. В декабре 201X года субъект воспользовался консалтинговыми услугами стоимостью 5430 леев, которые были оплачены в январе 201X+1 года.

На основании данных примера в декабре 201X года субъект признает стоимость консалтинговых услуг в сумме 5430 леев как расходы и отражает их как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Пример 3. В ноябре 201X года субъект выплатил лизинговые платежи по договору операционного лизинга автомобиля административного назначения за 3 месяца (декабрь 201X г. – февраль 201X+1 г.) в общей сумме 24000 леев. Лизингодатель предоставил первичные документы на лизинговые платежи в сумме 8000 леев за каждый месяц.

По данным примера субъект отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- оплату лизинговых платежей авансом в сумме 24000 леев – как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

в декабре 201X – феврале 201X+1 года:

- признание лизинговых платежей как расходы в сумме 24000 леев (8000 леев × 3 месяца) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- зачет ранее выданного аванса в сумме 24000 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности.

11. Согласно принципу осмотрительности расходы признаются таким образом, чтобы их величина не была занижена. В учете отражаются все расходы, включая убытки отчетного периода, независимо от того, существует или нет возможность их возмещения.

Пример 4. В результате инвентаризации активов субъекта, осуществленной в декабре 201X года, были выявлены недостачи товаров балансовой стоимостью 12500 леев и безнадежная дебиторская задолженность в сумме 46500 леев, которые были списаны на основании решения руководства субъекта. Согласно учетным политикам, безнадежная дебиторская задолженность списывается на текущие расходы без предварительного создания оценочных резервов (поправок).

На основании данных примера в декабре 201X года субъект отражает в учете:

- балансовую стоимость товаров, выявленных как недостача, в сумме 12500 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

- списанную безнадежную дебиторскую задолженность в сумме 46500 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

Пример 5. В мае 201X года в производственном цехе субъекта имели место простои, не предусмотренные технологическим процессом. Сумма расходов на персонал основной деятельности за период простоя составила 16200 леев.

На основании данных примера в мае 201X года субъект признает убытки от простоев как расходы (чтобы не занижать расходы и в то же время не завышать себестоимость произведенной продукции) и отражает их как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств в сумме 16200 леев.

12. Субъект признает расходы одновременно с доходами от тех же экономических операций (например, себестоимость проданных ценностей признается как расходы одновременно с доходом от их продажи).

Пример 6. Субъект в октябре 201X года продал с последующей оплатой 80 единиц продукции, цена реализации которых составляет 300 леев за единицу, а фактическая себестоимость – 210 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает в учете:

- продажную стоимость реализованной продукции в сумме 24000 леев (80 единиц × 300 леев) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- фактическую себестоимость проданной продукции в сумме 16800 леев (80 единиц × 210 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

13. Признание расходов имеет место и в случае, когда они не связаны с текущими доходами.

Пример 7. В декабре 201X года субъект простаивал и не получил доходы. В то же время в указанном периоде субъект понес следующие расходы:

- амортизация основных средств – 9200 леев;
- расходы на персонал – 25300 леев;
- сбор на благоустройство территории – 120 леев;
- банковские комиссионные – 500 леев.

Тот факт, что в декабре 201X года субъект не получил доходы, не является основанием для отсрочки признания расходов, понесенных в 201X году, на будущие отчетные периоды (в которых будут получены доходы).

На основании данных примера в декабре 201X года субъект отражает понесенные расходы как увеличение текущих расходов в сумме 35120 леев одновременно с увеличением начисленной амортизации в сумме 9200 леев, текущих обязательств в сумме 25420 леев и уменьшением денежных средств в сумме 500 леев.

14. Расходы оцениваются по:

- 1) балансовой стоимости выбывших активов;
- 2) фактической себестоимости оказанных услуг /выполненных работ;
- 3) сумме заработной платы, фактически начисленной персоналу, сумме соответствующих взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования;
- 4) сумме начисленной амортизации и обесценения долгосрочных активов;
- 5) сумме созданных оценочных резервов;
- 6) стоимости полученных услуг и т.д.

15. Не признаются как расходы:

[Подп.1)-3) пкт.15 утратили силу согласно [Приказу Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

- 4) авансы, выданные для последующего приобретения ценностей и услуг;
- 5) погашенные суммы полученных кредитов и займов, в том числе в неденежной форме, а также другие уменьшения обязательств, которые не уменьшают собственный капитал (например, погашение обязательств перед персоналом, бюджетом, поставщиками и другими кредиторами);
- 6) другие элементы учета, не соответствующие критериям признания расходов.

Учет расходов

16. Учет расходов ведется по их назначению (функциям) по следующим группам:

- 1) расходы операционной деятельности;
- 2) расходы других видов деятельности;
- 3) расходы по подоходному налогу.

17. В целях раскрытия информации в примечаниях к финансовым отчетам расходы группируются по их сущности следующим образом:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на персонал;
- 3) расходы, связанные с амортизацией и обесценением;
- 4) прочие расходы.

Состав расходов, сгруппированных по их сущности, приведен в приложении 1.

Расходы операционной деятельности

18. Расходы операционной деятельности связаны с производством и продажей продукции, оказанием услуг, выполнением работ, приобретением и продажей товаров, выполнением договоров на строительство, передачей во временное пользование собственных активов на основании договоров лизинга и т.д.

19. Расходы операционной деятельности включают:

- 1) себестоимость продаж;
- 2) расходы на реализацию;
- 3) административные расходы;
- 4) другие расходы операционной деятельности.

20. Себестоимость продаж включает:

1) балансовую стоимость (фактическую себестоимость) товаров и продукции, проданных и/или переданных в обмен на другие активы, которая определяется в зависимости от метода текущей оценки запасов (средневзвешенной стоимости, ФИФО, идентификации), применяемого субъектом в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#);

2) себестоимость услуг (работ), оказанных (выполненных) третьим лицам в операционной деятельности;

3) другие расходы, связанные с доходами от продаж.

21. Себестоимость продаж регистрируется по мере продажи товаров, продукции или оказания услуг и отражается в учете как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, затрат основной деятельности или вспомогательных производств и/или расходов будущих периодов.

Пример 8. В октябре 201X года субъект оказал консалтинговые услуги на сумму 120000 леев, фактическая себестоимость которых составляет 98000 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает:

- доход от оказания услуг в сумме 120000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- фактическую себестоимость оказанных услуг в сумме 98000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

22. Себестоимость продаж корректируется на балансовую стоимость товаров и/или продукции, возвращенных покупателями в отчетном периоде, в котором они были проданы. Корректировка себестоимости продаж отражается как сторнирование путем уменьшения текущих расходов и увеличения запасов.

Пример 9. В ноябре 201X года субъект продал 1000 м² керамической плитки по цене реализации 150 леев/м², себестоимость которой составляет 120 леев/м². В декабре 201X года покупатель вернул 80 м² керамической плитки, которая не соответствует договорным условиям.

На основании данных примера субъект отражает:

в ноябре 201X года:

- продажную стоимость керамической плитки в сумме 150000 леев (1000 м² × 150 леев/м²) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- балансовую стоимость проданной керамической плитки в сумме 120000 леев (1000 м² × 120 леев/м²) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

в декабре 201X года:

- сторнирование продажной стоимости возвращенной керамической плитки в сумме 12000 леев (80 м² × 150 леев/м²) – как одновременное уменьшение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- сторнирование балансовой стоимости возвращенной керамической плитки в сумме 9600 леев (80 м² × 120 леев/м²) – как уменьшение текущих расходов и увеличение запасов.

23. В случае, когда продажа и возврат ценностей имеют место в разных отчетных периодах, себестоимость продаж не корректируется, а убытки от возврата товаров и/или

продукции отражаются как текущие расходы или покрываются за счет ранее созданного оценочного резерва.

Пример 10. Используя данные примера 9, предположим, что покупатель вернул керамическую плитку в январе 201X+1 года. Согласно учетным политикам убытки от возврата могут быть:

- отражены как текущие расходы (вариант I),
- покрыты за счет оценочного резерва (вариант II).

На основании данных примера субъект учитывает:

в ноябре 201X года:

- продажную стоимость керамической плитки в сумме 150000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- балансовую стоимость проданной керамической плитки в сумме 120000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

в январе 201X+1 года:

- балансовую стоимость возвращенной керамической плитки в сумме 9600 леев ($80 \text{ м}^2 \times 120 \text{ леев/м}^2$) – как увеличение запасов и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- убытки от возврата керамической плитки:

вариант I: как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности (если дебиторская задолженность не была погашена до даты возврата ценностей) или как увеличение текущих обязательств (если дебиторская задолженность была погашена до даты возврата ценностей) в сумме 2400 леев (12000 леев – 9600 леев);

вариант II: как уменьшение ранее созданного оценочного резерва и текущей дебиторской задолженности (если дебиторская задолженность не была погашена до даты возврата ценностей) или как увеличение текущих обязательств (если дебиторская задолженность была погашена до даты возврата ценностей) в сумме 2400 леев (12000 леев – 9600 леев).

24. Расходы на реализацию представляют собой расходы, связанные с продвижением и продажей товаров/продукции и услуг. Данные расходы могут быть понесены до продажи товаров/продукции (например, расходы на рекламу), в процессе их продажи (например, заработная плата персонала, вовлеченного в процесс продажи) или после их продажи (например, расходы на ремонт товаров в гарантийном периоде). В зависимости от порога существенности расходы, понесенные до продажи товаров/продукции, могут отражаться в учете как расходы будущих периодов с последующим их списанием на текущие расходы в периоды продажи товаров/продукции.

Состав расходов на реализацию приведен в приложении 2.

25. Признанные расходы на реализацию отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшением запасов, дебиторской задолженности и других активов, списанием затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств, списанием убытков от возврата и снижения цен на товары/продукцию, проданные в предыдущих отчетных периодах, и др. В случае, когда скидки предоставляются в отчетном периоде, в котором были поставлены продукция/товары или оказаны услуги, они отражаются в учете в соответствии с положениями [НСБУ «Доходы»](#).

Пример 11. В ноябре 201X года субъект понес следующие расходы на реализацию:

- рекламные услуги – 10000 леев;
- заработная плата персонала, занятого продажей товаров – 34000 леев;
- взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования – 9010 леев;
- стоимость материалов, использованных для упаковки товаров – 5000 леев;
- амортизация здания магазина – 8000 леев.

На основании данных примера в ноябре 201X года субъект отражает признанные расходы на реализацию в общей сумме 66010 леев одновременно с:

- увеличением коммерческих обязательств в сумме 10000 леев;
- увеличением обязательств перед персоналом в сумме 34000 леев;
- увеличением обязательств по обязательному страхованию в сумме 9010 леев;
- уменьшением запасов в сумме 5000 леев;
- увеличением амортизации основных средств в сумме 8000 леев.

Пример 12. В декабре 201X года субъект продал покупателю 3 комплекта мебели по цене 40000 леев за единицу. Доход от продаж составляет 120000 леев (3 комплекта × 40000 леев), а себестоимость проданной мебели – 90000 леев. В договоре, заключенном между субъектом-продавцом и субъектом-покупателем, предусмотрены скидки в размере 10% при оплате в 10-дневный срок с даты поставки. Покупатель оплатил 4 января 201X+1 года сумму, равную 108000 леев, получив предусмотренную договором скидку в размере 12000 леев (120000 леев × 10%).

На основании данных примера субъект отражает:

в декабре 201X года:

- продажную стоимость мебели в сумме 120000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- себестоимость проданной мебели в сумме 90000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

в январе 201X+1 года:

- погашение дебиторской задолженности в сумме 108000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- скидку, предоставленную на проданную мебель, в сумме 12000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей коммерческой дебиторской задолженности.

26. Административные расходы представляют собой расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением субъектом в целом.

Состав административных расходов приведен в приложении 3.

27. Административные расходы отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением обязательств, уменьшением оборотных активов, увеличением амортизации долгосрочных активов, списанием услуг/продукции основной деятельности и/или вспомогательных производств.

Пример 13. В ноябре 201X года субъект понес следующие административные расходы:

- стоимость запасных частей, израсходованных для ремонта автомобиля административного назначения – 1800 леев;
- заработная плата административного персонала – 35200 леев;
- взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования – 9328 леев;
- сбор на благоустройство территории – 600 леев;
- амортизация основных средств административного назначения – 4900 леев;
- электроэнергия, израсходованная в административных целях – 3750 леев.

На основании данных примера в ноябре 201X года субъект отражает увеличение административных расходов в общей сумме 55578 леев одновременно с:

- уменьшением запасов в сумме 1800 леев;
- увеличением обязательств перед персоналом в сумме 35200 леев;
- увеличением обязательств по страхованию в сумме 9328 леев;
- увеличением обязательств перед бюджетом в сумме 600 леев;
- увеличением амортизации основных средств в сумме 4900 леев;
- увеличением текущих обязательств в сумме 3750 леев.

28. Другие расходы операционной деятельности включают расходы, связанные с осуществлением операционной деятельности субъекта, но которые не могут быть отнесены к себестоимости продаж, расходам на реализацию или административным расходам.

Состав прочих расходов операционной деятельности приведен в приложении 4.

29. Признанные другие расходы операционной деятельности отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшением дебиторской задолженности, запасов и других оборотных активов, уменьшением затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и др.

Пример 14. В марте 201X года субъект понес следующие прочие расходы операционной деятельности:

- пени, начисленные за нарушение договорных условий – 3200 леев;
- некапитализируемые проценты по банковским кредитам – 4800 леев;
- недостачи товаров, выявленные при инвентаризации – 550 леев;
- нераспределенные косвенные производственные затраты – 8250 леев.

По данным примера в марте 201X года субъект отражает увеличение других расходов операционной деятельности в общей сумме 16800 леев одновременно с:

- увеличением прочих текущих обязательств в сумме 3200 леев;
- увеличением финансовых обязательств в сумме 4800 леев;
- уменьшением запасов в сумме 550 леев;
- уменьшением косвенных производственных затрат в сумме 8250 леев.

30. Расходы операционной деятельности (на реализацию, административные, прочие расходы операционной деятельности), понесенные в отчетном периоде, корректируются в случае их ошибочной регистрации. Если данные расходы были отражены в большем размере, их корректировка отражается в учете как уменьшение (сторнирование) текущих расходов одновременно с увеличением (сторнированием) текущей дебиторской задолженности, запасов или уменьшением (сторнированием) текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов. Если данные расходы были отражены в меньшем размере, их корректировка отражается в учете как увеличение текущих расходов одновременно с уменьшением запасов и текущей дебиторской задолженности или увеличением текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов.

Расходы других видов деятельности

31. Расходы других видов деятельности включают:

- 1) расходы, связанные с долгосрочными активами, представляющие собой расходы по выбытию, за исключением выявленных при инвентаризации недостач и порчи;
- 2) финансовые расходы, включающие расходы (убытки), являющиеся результатом финансовых операций субъекта;
- 3) чрезвычайные расходы, вызванные нетипичными событиями, не проявляющимися постоянно или регулярно (стихийные бедствия, политические потрясения, изменения в законодательстве и т.д.).

Состав расходов других видов деятельности приведен в приложении 5.

32. Расходы других видов деятельности отражаются в учете как увеличение текущих расходов одновременно с увеличением текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшением запасов, дебиторской задолженности, затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и т.д.

Пример 15. В октябре 201X года субъект понес следующие расходы:

- балансовая стоимость компьютера, списанного по истечении срока его использования, – 1400 леев;

- отрицательные курсовые валютные разницы по обязательствам перед иностранными поставщиками – 2554 лея;
- стоимость материалов, поврежденных в результате наводнения, – 16000 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года субъект отражает расходы других видов деятельности в общей сумме 19954 леев одновременно с:

- уменьшением основных средств в сумме 1400 леев;
- увеличением текущих обязательств в сумме 2554 леев;
- уменьшением запасов в сумме 16000 леев.

33. Расходы других видов деятельности, понесенные в отчетном периоде, корректируются в случае их ошибочного отражения. Если данные расходы были отражены в большем размере, их корректировка отражается в учете как уменьшение (сторнирование) текущих расходов, текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов одновременно с увеличением (сторнированием) текущей дебиторской задолженности, запасов. Если данные расходы были отражены в меньшем размере, их корректировка отражается в учете как увеличение текущих расходов, текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов одновременно с уменьшением запасов и текущей дебиторской задолженности и др.

Расходы по подоходному налогу

34. Расходы по подоходному налогу отражаются в учете методом текущего подоходного налога.

35. Метод текущего подоходного налога предусматривает определение расходов по подоходному налогу путем применения к сумме налогооблагаемого дохода ставки налога, установленной в [Налоговом кодексе](#) на соответствующий налоговый период. Налогооблагаемый доход определяется в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством. Расходы по подоходному налогу отражаются в учете как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

***Пример 16.** В 201X году субъект получил налогооблагаемый доход в сумме 850000 леев. Ставка подоходного налога, установленная [Налоговым кодексом](#) на 201X год, составляет 12% от налогооблагаемого дохода.*

На основании данных примера в декабре 201X года субъект отражает начисленный подоходный налог в сумме 102000 леев ($850000 \text{ леев} \times 12\%$) как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

36. В соответствии с учетными политиками субъект может применять метод отсроченного подоходного налога согласно МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Раскрытие информации

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

- 1) суммы расходов, сгруппированных по назначению (функциям);
- 2) сумма расходов основной деятельности, сгруппированных по сущности (элементам);
- 3) сущность и сумма расходов, имеющих существенный размер, а именно:
 - a) сумма любого уменьшения балансовой стоимости запасов, признанная как расходы в отчетном периоде;
 - b) сумма расходов, понесенных в отчетном периоде за счет оценочных резервов;
 - c) сумма убытков от списания безнадежной дебиторской задолженности;
 - d) сумма убытков от выбытия долгосрочных материальных активов;
 - e) сумма убытков от выбытия инвестиций;
 - f) сумма расходов, связанных с реструктуризацией субъекта и др.

Переходные положения

38. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу. Информация, касающаяся предыдущего отчетного периода, переносится в формы финансовых отчетов, предусмотренных [НСБУ «Представление финансовых отчетов»](#), в соответствии с Методическими рекомендациями по переходу на новые Национальные стандарты бухгалтерского учета.

39. На дату вступления в силу настоящего стандарта и/или в случае перехода от метода отсроченного подоходного налога к методу текущего подоходного налога, отсроченные активы и обязательства по подоходному налогу относятся на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

[Пкт.39 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Дата вступления в силу

40. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Состав расходов, сгруппированных по их характеру (элементам)

№ п/п	Группа расходов	Вид расходов
1.	Материальные расходы	Балансовая стоимость сырья и материалов, полуфабрикатов, приобретенных и/или собственного производства; Фактическая себестоимость проданной продукции, энергетических ресурсов (топливо, тепло- и электроэнергия, вода, природный газ и др.)*, строительных материалов, запасных частей, тары и других материалов, используемых субъектом и проданных в течение отчетного периода; Стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых субъектом; Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость пригодных отходов, полученных в результате переработки сырья, основных материалов, полуфабрикатов, топлива или других материалов.
2.	Расходы на персонал	Суммы выплат за фактическую работу, начисленные в соответствии со сдельной и/или повременной формой оплаты труда, премий и надбавок к заработной плате, материальной помощи, компенсаций и надбавок к заработной плате (в зависимости от режима и условий труда), отпускного пособия за ежегодные и дополнительные оплачиваемые отпуска, других выплат, начисленных всем категориям персонала, работающего у субъекта, суммы взносов обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования, исчисленные от сумм выплат всем категориям персонала субъекта; Сумма расходов на создание оценочных резервов для выплаты отпускного пособия за ежегодные оплачиваемые отпуска и др.
3.	Расходы, связанные с амортизацией и обесценением	Суммы амортизации, начисленные по всем видам долгосрочных активов, используемых субъектом; Сумма обесценения долгосрочных и текущих активов субъекта; Сумма амортизации инвестиционной недвижимости и др.
4.	Прочие расходы	Расходы, связанные с работами по содержанию и ремонту, выполненными другими субъектами; лизинговые платежи по обязательствам субъекта за активы, полученные во временное пользование по договорам лизинга; выплаты за страхование ценностей, исчисленные в соответствии с договорами со

	страховыми компаниями; расходы, связанные с комиссионными и вознаграждениями экспертам за консультационную, техническую, юридическую и экономическую помощь; расходы на рекламные акции, проводимые специализированными организациями; стоимость услуг по транспортировке ценностей и персонала до/от места работы, оказанные транспортными субъектами; стоимость почтовых услуг, телефонной и других средств связи; стоимость банковских и других услуг, оказанных предприятию третьими лицами и связанных с основной деятельностью.
--	---

* Если сумма расходов, связанных с энергетическими ресурсами, значительна (превышает порог существенности, установленный в учетных политиках), то данные расходы могут учитываться как отдельный элемент.

Приложение 2

Состав расходов на реализацию*

* Перечень расходов на реализацию устанавливается субъектом исходя из особенностей своей деятельности и включается в учетные политики субъекта.

1. Расходы на персонал, занятый упаковкой, маркировкой, этикетированием, сертификацией, хранением и продажей продукции/товаров и оказанием услуг, а также на персонал службы продаж и маркетинга.
2. Стоимость материалов, используемых в процессе продажи продукции/товаров (упаковки, этикетирования, хранения, обслуживания и др.).
3. Расходы на хранение и подготовку продукции/товаров к продаже.
4. Расходы на транспортировку и отгрузку продукции/товаров со склада субъекта до места их передачи покупателю или до станции отгрузки (аэропорта, пристани) при условии, что данные расходы несет продавец.
5. Расходы, связанные с экспортом продукции/товаров (таможенные платежи, услуги таможенного брокера, услуги таможенного терминала и др.).
6. Расходы, связанные с полученными маркетинговыми услугами.
7. Комиссионные поверенному или комиссионеру за посреднические услуги, оказанные при продаже ценностей.
8. Расходы на рекламу, участие в выставках и ярмарках: стоимость образцов, переданных покупателям/поверенным и не подлежащих возврату, стоимость продовольственной продукции/товаров, использующихся для дегустации, расходы других подобных видов деятельности.
9. Расходы на услуги по ремонту и обслуживанию, предусмотренные в гарантийном периоде для проданной продукции/товаров.
10. Оценочные резервы, создаваемые для возмещения себестоимости услуг по ремонту и обслуживанию, предусмотренных в гарантийном периоде для проданной продукции/товаров, а также для возмещения потерь от возврата проданной продукции/товаров.
11. Платежи за операционный лизинг, наем и операционную аренду долгосрочных материальных активов, используемых в коммерческих целях.
12. Расходы, связанные с возвратом проданных продукции и товаров, а также с предоставленными скидками.
13. Невозмещаемые сборы и налоги, связанные с продажей продукции/товаров.

14. Амортизация, содержание и ремонт долгосрочных нематериальных и материальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых в процессе продажи продукции/товаров.

15. Расходы по списанной коммерческой дебиторской задолженности, в том числе созданные оценочные резервы.

16. Прочие расходы на реализации.

Приложение 3

Состав административных расходов*

* Перечень административных расходов устанавливается субъектом исходя из особенностей своей деятельности и включается в учетные политики субъекта.

1. Расходы на административный персонал.

2. Разницы в заработной плате, выплачиваемой работникам, переведенным из других субъектов с сохранением в течение определенного периода размера должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном исполнении обязанностей, если выплата таких разниц предусмотрена действующим законодательством.

3. Единовременные вознаграждения за выслугу лет и доплаты за стаж работы по специальности у соответствующего субъекта, выплачиваемые административному персоналу, согласно действующему законодательству.

4. Выплата отпускных пособий административному персоналу, включая компенсации за неиспользованные ежегодные отпуска.

5. Дополнительные выплаты, материальная помощь, пособия, надбавки и компенсации, предоставляемые работникам субъекта (за исключением тех, которые связаны с процессами производства и оказания услуг).

6. Выходные пособия, выплачиваемые персоналу субъекта согласно действующему законодательству в случае ликвидации или реорганизации субъекта, сокращения численности или штатов работников.

7. Амортизация, содержание и ремонт (за исключением капитализируемых затрат по ремонту) долгосрочных нематериальных и материальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов административного назначения.

8. Платежи за операционный лизинг долгосрочных активов, использующихся в административных целях.

9. Расходы на консервацию и содержание законсервированных долгосрочных активов в соответствии с действующими нормативными актами.

10. Расходы на канцелярские принадлежности, формуляры первичных документов и отчетов.

11. Расходы на охрану административных объектов и обеспечение их противопожарной безопасности.

12. Расходы на командировки административного персонала.

13. Представительские расходы.

14. Расходы на мероприятия по гражданской защите, включая износ инвентаря и долгосрочных активов, использующихся в этих целях.

15. Компенсации административному персоналу субъекта за использование личных автомобилей в служебных целях.

16. Отчисления на текущее содержание руководящего аппарата вышестоящих организаций, ассоциаций, концернов, других структур и органов управления.

17. Расходы, понесенные в целях благотворительности и спонсорства.

18. Расходы, связанные со страхованием административного персонала и ценностей административного назначения.

19. Расходы, связанные с наймом рабочей силы.
20. Стоимость услуг, оказанных субъекту:
- 1) банками, товарными биржами, посредническими и другими организациями;
 - 2) консалтинговыми и оказывающими юридическую помощь субъектами, аудиторскими обществами, бюро переводов;
 - 3) средствами массовой информации (в связи с опубликованием финансовых отчетов);
 - 4) почтовыми отделениями, субъектами телекоммуникаций, интернет-провайдерами и т.д.
21. Расходы на подготовку и повышение профессиональной квалификации административного персонала.
22. Расходы на научные исследования и развитие, которые не капитализируются.
23. Налоги и сборы общего назначения, а также невозмещаемые налог на добавленную стоимость и акцизы, начисленные в соответствии с действующим законодательством, за исключением подоходного налога.
24. Расходы на приобретение специальной литературы, нормативных и инструктивных материалов, а также на подписку на специализированные издания (газеты, журналы и т.д.), за исключением признанных как долгосрочные материальные активы.
25. Расходы на мероприятия по охране здоровья, организацию досуга и отдыха работников субъекта.
26. Расходы на проведение общих собраний акционеров и составление необходимых документов.
27. Текущие пособия, начисленные членам совета и ревизионной комиссии субъекта, за исключением выплачиваемых за счет чистой прибыли.
28. Расходы на охрану труда административного персонала.
29. Судебные и арбитражные расходы и соответствующие государственные сборы.
30. Прочие административные расходы.
- [В приложения приложения № 3 изменения [Приказа Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015, касаются только текста на государственном языке]*

Приложение 4

Состав других расходов операционной деятельности*

* Перечень других расходов операционной деятельности устанавливается субъектом исходя из особенностей своей деятельности и включается в учетные политики субъекта.

1. Балансовая стоимость оборотных активов, проданных и переданных в обмен на другие активы и в уставный капитал других субъектов, за исключением себестоимости проданной продукции/товаров.
2. Затраты по займам, включая:
 - 1) расходы, связанные с процентами по банковским кредитам, займам (в том числе по выпущенным в обращение облигациям и векселям) и договорам финансового лизинга, которые не капитализируются в соответствии с положениями [НСБУ «Затраты по займам»](#), а также с безнадежными банковскими кредитами и займами и с займами, погашенными филиалам, дочерним и ассоциированным предприятиям;
 - 2) комиссионные, связанные с получением банковских кредитов и займов;
 - 3) расходы на амортизацию выплат по выпущенным облигациям;
 - 4) расходы других видов деятельности, связанных с привлечением заемных средств.
3. Балансовая стоимость недостач и потерь от повреждения активов, выявленных при их инвентаризации и приемке, за исключением повреждений, признанных продавцом.

4. Себестоимость продукции, признанной как окончательный брак, и расходы на восстановление частично бракованной продукции.
5. Потери, вызванные перерывами в основной деятельности.
6. Косвенные производственные затраты, не включаемые в себестоимость произведенной продукции или оказанных услуг в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#).
7. Штрафы, пени, компенсации за несоблюдение положений законодательства и договорных условий.
8. Расходы на создание оценочных резервов по рискам и расходам, включая безнадежную дебиторскую задолженность.
9. Безнадежная дебиторская задолженность, за исключением коммерческой дебиторской задолженности, списанная в случае, когда не создаются оценочные резервы.
10. Прочие операционные расходы.

Приложение 5

Состав расходов других видов деятельности

1. Расходы, связанные с долгосрочными активами:
 - 1) балансовая стоимость выбывших (проданных, переданных в обмен на другие активы) долгосрочных активов и инвестиционной недвижимости, за исключением недостач, выявленных в результате инвентаризации, и переданных третьим лицам как вклад в уставный капитал, переданных в финансовый лизинг;
 - 2) недоамортизированная часть амортизируемой стоимости долгосрочных нематериальных и материальных активов, инвестиционной недвижимости, списанных до истечения срока их полезного использования;
 - 3) потери от списания долгосрочных материальных активов и инвестиционной недвижимости в случае, когда стоимость полученных в результате списания ценностей меньше их остаточной стоимости;
 - 4) фактические затраты, связанные с выбытием долгосрочных активов (стоимость используемых материалов и МБП, стоимость услуг, оказанных другими субъектами или вспомогательными подразделениями субъекта, расходы на вовлеченный персонал и др.);
 - 5) сумма оценочного резерва, создаваемого периодически для существенных затрат по выводу из эксплуатации долгосрочных активов;
 - 6) потери от обесценения долгосрочных активов;
 - 7) прочие расходы, связанные с долгосрочными активами.
2. Финансовые расходы:
 - 1) отрицательные курсовые и суммовые разницы;
 - 2) расходы, связанные с роялти;
 - 3) расходы, связанные с эмиссией собственных акций и осуществлением операций с ними;
 - 4) балансовая стоимость долгосрочных и текущих активов, переданных безвозмездно;
 - 5) прочие финансовые расходы.
3. Чрезвычайные расходы:
 - 1) балансовая стоимость долгосрочных и текущих активов, выбывших (уничтоженных, списанных, экспроприированных и т.д.) в результате несчастных случаев, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных событий;
 - 2) величина ущерба (дефектов) от повреждения ценностей в результате аварий, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных событий;
 - 3) расходы, связанные с предупреждением и/или ликвидацией последствий чрезвычайных событий.

- а) заработная плата работников;
- б) взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования;
- с) стоимость (себестоимость) израсходованных материалов, электрической энергии, услуг собственных вспомогательных производств и других субъектов и др.;
- 4) потери от приостановления основной деятельности субъекта вследствие чрезвычайных событий:
 - а) заработная плата работников за период простоев, взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования;
 - б) стоимость израсходованных материальных ценностей, электроэнергии, воды и т.д.;
- 5) прочие чрезвычайные расходы.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка определения, признания и учета доходов, затрат и расходов по договорам на строительство и представления соответствующей информации в финансовых отчетах подрядчиков.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета доходов, затрат и расходов по договорам на строительство, в том числе касающихся:

- 1) оказания услуг, прямо связанных со строительством активов (например, услуг проектировщиков и архитекторов);
- 2) сноса активов, а также восстановления окружающей среды, пострадавшей в результате сноса активов.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Договор на строительство – договор, заключенный между заказчиком и подрядчиком для строительства, ремонта, модернизации и реконструкции актива или группы активов, которые по проектированию, технологии и функционированию или назначению взаимосвязаны и взаимозависимы.

Договорные затраты – стоимость израсходованных ресурсов и затраты, связанные с персоналом, необходимые для выполнения одного или нескольких договоров на строительство с целью получения дохода и которые подлежат возмещению заказчиком.

Прямые договорные затраты – затраты, связанные непосредственно с выполнением работ на основании договора на строительство и которые могут быть включены прямым способом в его стоимость.

Фактические договорные затраты – сумма преддоговорных затрат и фактических затрат, понесенных для выполнения работ после заключения договора до отчетной даты.

Преддоговорные затраты – затраты, связанные непосредственно с заключением договора на строительство, понесенные до его заключения.

Общие предполагаемые договорные затраты – сумма договорных затрат, фактически понесенных и зарегистрированных на отчетную дату плюс предполагаемые

затраты для завершения договора, с учетом возможных последующих изменений и претензий.

Предполагаемые затраты для завершения договора – сумма материальных затрат и затрат, связанных с персоналом, затрат по субподряду и других затрат, необходимых для завершения договора в установленном периоде.

Косвенные договорные затраты – затраты, относящиеся к нескольким договорам на строительство, которые не могут быть прямо включены в их затраты.

Накладные затраты строительства – затраты, относящиеся к управлению, организации и обслуживанию одного или нескольких договоров по субъекту в целом и по отдельным строительным участкам.

Договорные расходы – сумма фактически понесенных затрат, относящихся к договору на строительство в целом или по стадиям его выполнения, согласованные с признанными договорными доходами.

Изменение – указание, выдвинутое заказчиком ввиду пересмотра объекта работ, которое должно быть выполнено согласно договору.

Стадия выполнения договора – завершенная часть договорных работ, которая может быть достоверно определена в соответствии с положениями настоящего стандарта.

Субподрядчик – субъект, который заключил договор с подрядчиком о выполнении части или этапа договора на строительство.

Договорные доходы – сумма первоначального дохода, дохода от изменений договора, по претензиям и в виде стимулирующих премий, полученная в результате выполнения договора на строительство.

Виды договоров на строительство

5. В зависимости от порядка сегментирования и комбинирования, договор на строительство может относиться к одному активу, нескольким активам или к взаимосвязанному активу.

6. Положения настоящего стандарта применимы к каждому договору на строительство в отдельности, так и для каждого актива, предусмотренного в договоре или для группы договоров.

7. В случае, когда договор предусматривает строительство группы активов, работы по каждому активу будут рассматриваться как отдельный договор на строительство, если:

- 1) для каждого актива были представлены отдельные предложения;
- 2) при заключении договора каждый актив согласовывался отдельно заказчиком и подрядчиком; и
- 3) могут быть определены затраты и доходы по каждому активу.

8. Договоры на строительство с одним или несколькими заказчиками могут рассматриваться как единый договор, если они:

- 1) были согласованы одним пакетом;
- 2) тесно взаимосвязаны между собой и являются частью единого проекта, имея одинаковую общую маржу прибыли; и
- 3) выполняются одновременно или в одном и том же периоде.

Пример 1. *Субъект-подрядчик заключил три договора, предусматривающие строительство производственного цеха, котельной и административного корпуса.*

Договоры были согласованы одним пакетом, с одинаковой общей маржей прибыли 10%. Проект строительства объектов будет разработан одним субъектом, а период выполнения договоров составляет 2 года.

На основании данных примера все три договора будут рассматриваться как единый договор на строительство.

9. По решению заказчика, договор может предусматривать строительство какого-либо сопряженного актива или первоначальный договор может быть изменен так, чтобы

он предусматривал строительство сопряженного актива. Строительные работы, связанные с сопряженным активом, рассматриваются как отдельный договор, если:

1) соответствующий актив существенно отличается по проектированию, технологии или функционированию от актива (активов), предусмотренного (предусмотренных) в первоначальном договоре; или

2) цена актива согласовывается без учета первоначальной стоимости договора.

Пример 2. Подрядчик в феврале 201X года заключил сроком на 2 года договор на строительство жилого дома с договорной ценой 35000000 леев. В октябре этого же года заказчик решил построить возле жилого дома гараж, цена которого составляет 2000000 леев. По этой причине стороны согласились на изменение первоначального договора.

На основании данных примера строительство гаража существенно отличается от строительства жилого дома, поэтому оно будет рассматриваться как отдельный договор.

10. В зависимости от порядка установления цены различаются:

1) договора на строительство с фиксированной ценой, которые предусматривают фиксированную цену договора в целом или фиксированную плату на единицу объекта или работ, согласованных между заказчиком и подрядчиком. В некоторых случаях договор может предусматривать условия увеличения установленной цены;

2) договора на строительство «затраты плюс», которые предусматривают возмещение заказчиком согласованных договорных затрат, к которым прибавляется некоторый процент от этих затрат или фиксированный гонорар;

3) смешанные договора на строительство, которые сочетают положения договоров на строительство с фиксированной ценой и договоров на строительство «затраты плюс».

Состав договорных доходов

11. Договорные доходы включают:

- 1) первоначальный доход;
- 2) доход от изменений договора;
- 3) доход от претензий; и
- 4) доход в виде стимулирующих премий.

12. Первоначальный доход представляет собой доход, согласованный подрядчиком и заказчиком при заключении договора на строительство.

13. Доход от изменений договора является результатом согласованного договаривающимися сторонами изменения первоначальной стоимости договора на строительство. Изменения договорной стоимости могут иметь место в результате изменения положений договора в отношении проекта, осуществления дополнительного строительства или отказа от некоторых работ или объектов, а также других условий договора. Изменение может привести к увеличению или к уменьшению договорного дохода.

Доход от изменений договора может быть признан, если:

- 1) заказчик и подрядчик согласовали вид и размер изменения; и
- 2) величина дохода, связанного с изменением, может быть достоверно определена.

Пример 3. Подрядчик заключил сроком на 2 года договор на строительство здания стоимостью 6200000 леев. В начале второго года заказчик попросил подрядчика заменить материалы, предусмотренные для отделки здания. Договорная стоимость изменения, согласованная с подрядчиком и возмещаемая заказчиком, составляет 800000 леев.

На основании данных примера общий договорной доход увеличивается и составляет 7000000 леев (6200000 леев + 800000 леев). Доход от изменения включается в стоимость договора в период выполнения соответствующих работ.

14. Доход от претензий представляет сумму, востребованную подрядчиком от заказчика или от третьей стороны в качестве возмещения причиненного ими ущерба.

Претензии могут быть предъявлены, например, в случае выявления ошибок в спецификации или проекте и несоблюдения заказчиком условий договора.

Доход от претензий признается, если:

1) предъявленные претензии признаны заказчиком или установлены решением судебной инстанции; и

2) величина данного дохода может быть достоверно определена.

Пример 4. Подрядчик заключил сроком на 2 года договор на строительство здания стоимостью 4800000 леев. Сметные затраты, относящиеся к договору, составляют 3900000 леев. В процессе выполнения работ подрядчик обнаружил в соответствующем проекте ошибку, исправление которой требует дополнительных затрат в сумме 130000 леев. В связи с этим подрядчик предъявил заказчику претензию, которая была им признана. Норма прибыли составляет 20% или 26000 леев ($130000 \text{ леев} \times 0,2$).

На основании данных примера подрядчик признает доход от претензии в размере 156000 леев ($130000 \text{ леев} + 26000 \text{ леев}$) как договорной доход, а фактически понесенные затраты в сумме 130000 леев – как договорные затраты. Общий договорной доход составляет 4956000 леев ($4800000 \text{ леев} + 156000 \text{ леев}$), а общие договорные затраты – 4030000 леев ($3900000 \text{ леев} + 130000 \text{ леев}$).

15. Доход в виде стимулирующих премий включает суммы, дополнительно выплачиваемые подрядчику в случае, когда определенные условия договора были соблюдены или предусмотренные стандарты были достигнуты или перевыполнены. Например, договор на строительство может предусматривать стимулирующую премию подрядчику за досрочное завершение договора, высокое качество выполненных работ, снижение затрат или другие результаты, предусмотренные договором. Стимулирующие выплаты могут быть установлены в процентах от стоимости договора, в виде фиксированной суммы или другим образом, предусмотренным в договоре на строительство.

Доход в виде стимулирующих премий может признаваться, если:

1) условия, предусмотренные в договоре, были соблюдены; и

2) величина дохода может быть достоверно определена.

Пример 5. Подрядчик заключил сроком на 5 лет договор на строительство склада стоимостью 7000000 леев. Договор предусматривает дополнительную выплату в размере 0,03% от стоимости договора за каждый день его досрочного завершения. Подрядчик завершил строительство на 60 дней раньше установленного срока.

На основании данных примера доход в виде стимулирующих премий составляет 126000 леев ($7000000 \text{ леев} \times 60 \times 0,0003$) и признается как договорной доход, а общий договорной доход – 7126000 леев ($7000000 \text{ леев} + 126000 \text{ леев}$).

16. В состав договорных доходов не включаются суммы, полученные от имени третьей стороны, в соответствии с положениями [НСБУ «Доходы»](#).

Состав договорных затрат

17. Договорные затраты включают:

1) прямые договорные затраты;

2) косвенные договорные затраты; и

3) накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком.

18. Прямые договорные затраты включают затраты, которые могут быть включены в договорные затраты на строительство прямым путем. Их состав приведен в приложении 1 к данному стандарту.

19. Прямые договорные затраты могут быть уменьшены на стоимость проданных активов (технических установок, оборудования, материалов), предназначенных только для выполнения конкретного договора.

Пример 6. В октябре 201X года после завершения договора на строительство склада подрядчик продал оборудование, которое может быть использовано только для

выполнения строительных работ по данному объекту. Продажная стоимость составила 6000 леев.

На основании данных примера в октябре 201X года подрядчик отражает стоимость проданного оборудования в сумме 6000 леев – как увеличение дебиторской задолженности и уменьшение договорных затрат.

20. Косвенные договорные затраты включают:

- 1) затраты на страхование ценностей и персонала, относящиеся к нескольким договорам, если такие затраты не включаются в накладные затраты строительства;
- 2) затраты на проектирование и техническую поддержку, относящиеся к нескольким договорам, если такие затраты не включаются в накладные затраты строительства;
- 3) затраты по займам, связанные с несколькими договорами, капитализированные в соответствии с положениями [НСБУ «Затраты по займам»](#); и
- 4) затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при выполнении нескольких договоров в течение одного отчетного периода (их состав приведен в подпункте 4) приложения 1), и другие.

21. Подрядчик ведет отдельный учет косвенных договорных затрат до их распределения. Косвенные договорные затраты распределяются между конкретными договорами в порядке, предусмотренном в учетных политиках с учетом нормального уровня строительного производства. В качестве основы распределения косвенных затрат по видам договоров могут использоваться договорные доходы, прямые договорные затраты, прямые материальные затраты, фактическое количество машино-часов, сметные затраты одного машино-часа или другие рациональные методы.

22. Фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов, используемых при выполнении нескольких договоров, могут распределяться по конкретным договорам на отчетную дату пропорционально фактическому количеству машино-часов, отработанных каждой единицей или группой машин и механизмов, сметным затратам одного машино-часа или на основе других методов.

Пример 7. Подрядчик выполняет два договора – «А» и «В». В сентябре 201X года фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов по группе «тракторы-бульдозеры» составили 50000 леев. Согласно учетным политикам, затраты на эксплуатацию распределяются по договорам пропорционально фактическому количеству машино-часов – 530, которые составляют по договору «А» – 300, а по договору «В» – 230.

Распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов представлено в таблице 1.

Таблица 1

Распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов

Договора на строительство	Фактическое количество машино-часов	Себестоимость одного машино-часа, леев	Фактические затраты на эксплуатацию машин и механизмов, леев
1	2	3	4 = 2 × 3
«А»	300	94,34	28302
«В»	230	94,34	21698
Итого	530	94,34	50000

Фактическая себестоимость одного машино-часа определяется как отношение общих фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов по группе «тракторы-

бульдозеры» к общему количеству отработанных машино-часов и составляет 94,34 лея (50000 леев : 530 машино-часов).

На основании данных примера в сентябре 201X года подрядчик отразит распределение фактических затрат на эксплуатацию машин и механизмов – как увеличение договорных затрат и уменьшение затрат на эксплуатацию машин и механизмов по договорам:

- «А» – 28302 лея;
- «В» – 21698 леев.

23. Накладные затраты подразделяются на затраты возмещаемые и не возмещаемые заказчиками. До распределения накладные затраты учитываются подрядчиком отдельно.

24. Накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиками, включают:

- 1) общие и административные затраты;
- 2) затраты, связанные с обслуживанием персонала строительства;
- 3) затраты на организацию работ на объектах строительства; и
- 4) другие затраты общего назначения.

Возмещаемые накладные затраты включаются в договорные затраты строительства и принимаются во внимание при определении доли накладных затрат строительства, которая используется для составления сметы расходов по каждому договору.

25. В случае, когда подрядчик выполняет строительные работы только по одному договору, фактические накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком, будут включаться в договорные затраты по данному договору в полном размере. Если строительные работы выполняются одновременно на основе нескольких договоров, фактические накладные затраты строительства, возмещаемые заказчиком, распределяются по каждому договору в порядке, установленном в учетных политиках подрядчика (например, пропорционально возмещаемым накладным затратам, установленным в смете договорных затрат, договорным доходам) или другим рациональным методом.

***Пример 8.** Подрядчик выполняет два договора – «А» и «В». В сентябре 201X года фактические накладные затраты строительства составили 350000 леев. Учетными политиками подрядчика предусмотрено их распределение на основе накладных затрат, возмещаемых заказчиками, согласно сумме, установленной в смете договорных затрат, которая составляет для договора «А» 220000 леев, а для договора «В» – 140000 леев.*

Расчет распределения фактических накладных затрат, возмещаемых заказчиком, представлен в таблице 2.

Таблица 2

**Распределение
фактических возмещаемых накладных затрат**

Договоры на строительство	Накладные затраты, предусмотренные в смете, леев	Коэффициент распределения	Фактические накладные затраты, леев
1	2	3	4 = 2 × 3
«А»	220000	0,97222	213888
«В»	140000	0,97222	136112
Итого	360000	0,97222	350000

Коэффициент распределения определяется как отношение общей суммы фактических накладных затрат строительства к общей величине накладных затрат строительства, возмещаемых заказчиками согласно сумме, предусмотренной в смете договорных затрат в отчетном периоде, который составляет 0,97222 (350000 леев : 360000 леев).

На основании данных примера в сентябре 201X года подрядчик отражает распределенные фактические накладные затраты – как увеличение договорных затрат и уменьшение накладных затрат по договору «А» в сумме 213888 леев и «В» в сумме 136112 леев.

26. Накладные затраты строительства, не возмещаемые заказчиками, включают:

- 1) затраты, связанные с научно-исследовательскими и опытными работами;
- 2) налоги и сборы, предусмотренные законодательством;
- 3) надбавка к заработной плате работников субъекта, предусмотренная законодательством;
- 4) затраты, связанные с возмещением ущерба, причиненного работникам в результате несчастных случаев на рабочем месте;
- 5) выплаты работникам, уволенным в связи с реорганизацией субъекта, сокращением численности работников; и
- 6) другие затраты.

Накладные затраты строительства, не возмещаемые заказчиками, относятся прямо на текущие расходы.

27. Преддоговорные затраты включаются в договорные затраты, если:

- 1) могут быть определены отдельно;
- 2) могут быть достоверно оценены; и
- 3) существует вероятность заключения договора.

28. Преддоговорные затраты первоначально учитываются как расходы будущих периодов, а в последующем включаются в договорные затраты или относятся на текущие расходы.

29. Если договор был заключен в отчетном периоде, в котором были понесены преддоговорные затраты, такие затраты, в зависимости от порога существенности, предусмотренного в учетных политиках подрядчика, могут включаться в состав договорных затрат:

- 1) в полном объеме в отчетном периоде, в котором был заключен договор;
- 2) путем равномерного списания в отчетных периодах на протяжении срока договора;
- 3) на основе других рациональных методов, предусмотренных в учетных политиках подрядчика.

***Пример 9.** Подрядчик в сентябре 201X года понес представительские и командировочные расходы, связанные с заключением договора, в сумме 30000 леев, которые были отнесены на текущие расходы будущих периодов. Договор сроком на 2 года был заключен в октябре 201X года.*

Учетные политики подрядчика предусматривают включение преддоговорных затрат в полном объеме в договорные затраты в отчетном периоде, в котором был заключен договор.

В данном случае преддоговорные затраты в сумме 30000 леев будут включены в стоимость соответствующего договора в 201X году.

На основании данных примера преддоговорные затраты в сумме 30000 леев отражаются в учете в 201X году как увеличение договорных затрат и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

30. Если преддоговорные затраты по договору были понесены в одном отчетном периоде и существует вероятность заключения договора в другом отчетном периоде, соответствующие затраты, первоначально учтенные как текущие расходы будущих периодов, включаются в договорные затраты.

***Пример 10.** Подрядчик в ноябре 201X года осуществил представительские и командировочные расходы, связанные с заключением договора, в сумме 40000 леев. Договор был заключен в январе 201X+1 года. Учетные политики подрядчика*

предусматривают включение преддоговорных затрат в полном объеме в договорные затраты в отчетном периоде, в котором был заключен договор.

В данном случае преддоговорные затраты в размере 40000 леев будут включены в стоимость соответствующего договора в 201X+1 году.

На основании данных примера преддоговорные затраты в сумме 40000 леев отражаются в 201X+1 году как увеличение договорных затрат и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

31. Если подрядчик понес преддоговорные затраты, а соответствующий договор не был заключен, такие затраты признаются как текущие расходы в отчетном периоде, в котором было установлено, что договор не был заключен.

***Пример 11.** Подрядчик в ноябре 201X года понес представительские, командировочные расходы и оплатил сбор за участие в тендере в сумме 20000 леев. Договор не был заключен по причине того, что подрядчик не выиграл тендер.*

В данном случае преддоговорные затраты в сумме 20000 леев будут признаваться как текущие расходы в 201X году.

На основании данных примера преддоговорные затраты в сумме 20000 леев отражаются в 201X году как увеличение текущих расходов и уменьшение текущих расходов будущих периодов.

32. Осуществленные подрядчиком затраты, которые не могут быть отнесены на конкретные договора на строительство, признаются как текущие расходы. Такие расходы включают:

- 1) расходы по сбыту;
- 2) амортизацию машин и механизмов, которые не используются для выполнения работ по конкретным договорам;
- 3) потери от простоев;
- 4) штрафы, пени и неустойки, связанные с деятельностью подрядчика;
- 5) фактические накладные расходы, в том случае, когда подрядчик в каком-либо отчетном периоде не выполняет строительные работы;
- 6) расходы сверх установленных норм, если они не будут возмещены заказчиком; и
- 7) другие расходы, не связанные с выполнением договоров.

В случае, когда подрядчик осуществляет затраты сверх установленных норм, но предусмотрено их возмещение заказчиком, такие затраты включаются в договорные затраты.

Учет договорных доходов и расходов

33. Договорные доходы и расходы признаются на основе метода начисления в отчетном периоде, в котором они возникли, независимо от момента фактического получения или выплаты денежных средств или другой формы компенсации.

34. Договорные доходы и расходы признаются, если результат соответствующего договора может быть достоверно оценен. Подрядчик может достоверно оценить договорные доходы и расходы, если заключенный договор устанавливает:

- 1) права и обязанности каждой стороны относительно актива, который должен быть построен;
- 2) договорную стоимость, которая должна быть получена подрядчиком; и
- 3) способ и сроки расчетов.

В течение периода выполнения договора подрядчик проверяет и, если необходимо, пересматривает оценку договорных доходов и расходов, используя эффективную систему прогнозирования и внутреннего финансового управления. Такие пересмотры не означают, что результат договора не может быть оценен достоверно.

35. Финансовый результат какого-либо договора на строительство определяется как разница между доходами и расходами, относящимися к данному договору, в зависимости от вида заключенного договора: с фиксированной ценой, «затраты плюс» или смешанный.

36. Финансовый результат договора с фиксированной ценой может быть оценен достоверно, если соблюдаются следующие условия:

- 1) общий договорной доход может быть оценен достоверно;
- 2) существует обоснованная уверенность, что экономические выгоды, относящиеся к договору, будут получены подрядчиком;
- 3) договорные затраты для завершения договора или стадий его выполнения в конце отчетного периода могут быть достоверно оценены; и
- 4) договорные затраты могут быть достоверно определены и оценены так, чтобы фактически понесенные договорные затраты могли быть сопоставимы с предыдущими оценками.

37. Финансовый результат договора «затраты плюс» может быть оценен достоверно, если соблюдаются следующие условия:

- 1) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с договором, будут получены подрядчиком; и
- 2) договорные затраты, связанные с договором, независимо от того, возмещаемы они или нет заказчиком, могут быть достоверно определены и оценены.

38. Финансовый результат смешанного договора может быть достоверно определен, если соблюдаются положения п.36 и 37 настоящего стандарта.

39. Признание договорных доходов и расходов осуществляется исходя из продолжительности выполнения договора на строительство, которая может соответствовать или превышать отчетный период.

40. Если договор на строительство был выполнен в одном отчетном периоде, договорные доходы и расходы признаются в этом периоде при завершении соответствующего договора.

Пример 12. Подрядчик в феврале 201X года заключил договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство здания стоимостью 1200000 леев. Строительные работы были выполнены в течение 9 месяцев (март-ноябрь 201X года) и подтверждены заказчиком. Договорные затраты согласно смете расходов составляют 930000 леев, а фактические – 980000 леев.

На основании данных примера в ноябре 201X года подрядчик отражает:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 1200000 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- фактические договорные затраты в сумме 980000 леев – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

41. Если договор на строительство выполняется в течение нескольких отчетных периодов, договорные доходы и расходы признаются методом процента выполнения договора. На основе данного метода договорные доходы и расходы признаются по каждой стадии выполнения договора.

42. Стадия выполнения договора подтверждается заказчиком и может быть определена, используя один из следующих вариантов:

1) доля договорных затрат, фактически понесенных для выполнения работ до отчетной даты, в общих предполагаемых договорных затратах (вариант «затраты-на-затраты»);

2) объем фактически выполненных работ; или

3) степень выполнения физического объема договорных работ.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, не влияют на стадию выполнения договора и не признаются как доходы.

43. В случае варианта «затраты-на-затраты» стадия выполнения договора определяется как отношение договорных затрат, фактически понесенных на отчетную дату, к общим предполагаемым договорным затратам. Этот вариант применяется, как правило, для определения договорных доходов по договорам с фиксированной ценой. В

данном случае в состав фактически понесенных затрат не включаются затраты, относящиеся к будущей деятельности, такие как стоимость материалов, находящихся на строительной площадке и предназначенных для будущего использования, выплаты субподрядчикам до выполнения субподрядных работ и др.

44. Договорные доходы, признанные в текущем отчетном периоде на основании варианта «затраты-на-затраты» (п.42, подп.1) настоящего стандарта), определяются следующим образом:

1) процент выполнения договора умножается на первоначальную стоимость договора (с учетом последующих ее изменений) и определяются договорные доходы, относящиеся ко всем отчетным периодам с начала выполнения договора, включая текущий период;

2) из договорных доходов, рассчитанных в соответствии с подп.1), вычитаются договорные доходы, признанные в предыдущие отчетные периоды.

Порядок определения договорных доходов и расходов на основе варианта «затраты-на-затраты» представлен в приложении 2.

45. При использовании варианта объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ (п.42, подп.2) настоящего стандарта) величина договорного дохода, которую надо признать, зависит от вида договора.

1) В случае договора с фиксированной ценой, доход признается исходя из объема фактически выполненных работ на отчетную дату.

Пример 13. В 201X году подрядчик заключил сроком на 4 года договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство здания стоимостью 10000000 леев. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются на основе стадии выполнения договора, используя вариант объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ. Объем выполненных в 201X году и подтвержденных заказчиком работ составил 3600000 леев, а соответствующие затраты – 2800000 леев.

На основании данных примера в 201X году подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 3600000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- договорные затраты в сумме 2800000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

2) В случае договора «затраты плюс», доход формируется из суммы фактически понесенных договорных затрат и дополнительного вознаграждения, предусмотренного в договоре.

Пример 14. В 201X году подрядчик заключил сроком на 3 года договор «затраты плюс», который предусматривает строительство моста. Согласно договору заказчик возмещает подрядчику ежегодно фактические затраты и дополнительное вознаграждение в размере 10% от суммы фактических затрат. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются исходя из стадии выполнения договора, используя вариант объема фактически выполненных и подтвержденных заказчиком работ. В 201X году подрядчик осуществил фактические затраты в сумме 10500000 леев, дополнительное вознаграждение составило 1050000 леев (10500000 леев × 0,1).

На основании данных примера в 201X году подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 11550000 леев (10500000 леев + 1050000 леев) – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- договорные затраты в сумме 10500000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

46. Признание дохода в соответствии с вариантом степени выполнения физического объема договорных работ (п.42, подп.3) настоящего стандарта) предусматривает

определение доли физического объема завершенных строительных работ на отчетную дату в общем объеме работ, предусмотренных в договоре. Данный вариант применяется для договоров с фиксированной ценой. В таких случаях договорной доход определяется с учетом степени выполнения физического объема работ в целом по объекту. Договорной доход, признанный в отчетном периоде, определяется путем умножения степени выполнения физического объема работ по объекту в целом на стоимость договора.

Пример 15. В 201X году подрядчик заключил сроком на 2 года договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство водопровода длиной 150 км и стоимостью 12500000 леев. Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы признаются в зависимости от стадии выполнения договора, используя вариант степени выполнения физического объема договорных работ. В конце 201X года физический объем выполненных работ составил 90 км, а степень выполнения работ – 60% (90 км : 150 км × 100). Затраты, связанные с выполненными работами, составляют 6750000 леев.

На основании данных примера в 201X подрядчик отражает в учете:

- доход, полученный от выполнения договора на строительство, в размере 7500000 леев (12500000 леев × 0,6) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и дохода от продаж;

- списание фактических затрат по договору на строительство в сумме 6750000 леев – как увеличение стоимости продаж и уменьшение затрат основной деятельности.

47. Если в процессе выполнения договора на строительство подрядчик понес затраты, не предусмотренные в смете договорных расходов, но которые необходимы для его выполнения, такие затраты признаются как незавершенные активы, если существует обоснованная уверенность в том, что они будут возмещены заказчиком.

48. Договорные затраты, которые не будут возмещены заказчиком, признаются как текущие расходы.

Пример 16. Подрядчик в марте 201X года заключил сроком на 15 месяцев договор с фиксированной ценой, который предусматривает строительство моста стоимостью 20000000 леев, сметные расходы составляют 18000000 леев. В апреле 201X года подрядчик выполнил работы, фактические затраты которых составили 250000 леев, но которые не были подтверждены заказчиком из-за несоблюдения технологии процесса строительства. По этой причине заказчик предъявил подрядчику претензию и договор был расторгнут.

На основании данных примера в декабре 201X года подрядчик отразит невозмещаемые затраты в сумме 250000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

49. В случае, когда существует вероятность неоплаты заказчиком по различным причинам некоторой суммы, уже включенной в договорной доход отчетного периода, после его признания в отчете о прибыли и убытках, соответствующая сумма будет списана:

1) за счет предварительно созданных оценочных резервов; или

2) на текущие расходы.

Пример 17. Подрядчик в отчете о прибыли и убытках за 201X год признал договорной доход от выполнения работ по строительству жилого дома в сумме 1300000 леев, из которых на 201X+1 год осталась как непогашенная дебиторская задолженность сумма 100000 леев. Неоплата имела место по причине выявления ошибки в смете расходов по договору на строительство, которая была признана подрядчиком. В учетных политиках подрядчика предусмотрено, что безнадежная дебиторская задолженность списывается за счет созданных оценочных резервов.

На основании данных примера в 201X+1 году подрядчик отразит сумму 100000 леев – как одновременное уменьшение оценочных резервов и дебиторской задолженности.

Изменения в оценке

50. Метод в зависимости от стадии выполнения договора применяется нарастающим итогом в каждом отчетном периоде для текущих оценок договорных доходов и расходов. Последствия изменений в оценке договорных доходов и расходов, а также последствия изменений в оценке результата какого-либо договора, отражаются в учете как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с положениями [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#). Измененные оценки будут использоваться для определения доходов и расходов, признанных в отчете о прибыли и убытках, в периодах, в которых были произведены изменения, а также в последующих периодах.

Раскрытие информации

51. Подрядчик в финансовых отчетах раскрывает как минимум следующую информацию:

- 1) сумму договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
- 2) методы, использованные для определения договорного дохода, признанного в отчетном периоде;
- 3) сумму дебиторской задолженности по договорным работам;
- 4) сумму обязательств заказчикам, возникших в результате договорных работ;
- 5) по договорам, находящимся в стадии выполнения на отчетную дату:
 - варианты, использованные для определения стадии выполнения договора;
 - накопленную сумму понесенных затрат;
 - накопленную сумму признанных доходов;
 - накопленную сумму признанной прибыли;
 - сумму полученных авансов;
 - сумму удержаний за выполненные работы, которые не оплачены в соответствии с условиями договора до установленной даты или пока не будут устранены недостатки.

Переходные положения

52. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

53. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Состав прямых договорных затрат

К прямым договорным затратам относятся:

- 1) преддоговорные затраты, связанные с заключенными договорами, в том числе командировочные, представительские затраты, сборы за участие в тендере для получения договора, другие аналогичные затраты;
- 2) прямые материальные затраты, в том числе затраты на строительные материалы, топливо, электро- и теплоэнергию, сжатый воздух, пар и воду, другие материалы, используемые в процессе выполнения договора;
- 3) прямые затраты, связанные с персоналом, в том числе:
 - а) затраты на оплату труда персонала, непосредственно выполняющего технологические операции и координирующего работы, предусмотренные договором;
 - б) отчисления на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, начисленные на заработную плату, указанную в подп.а) п.3 данного приложения; и
 - с) другие прямые затраты, связанные с персоналом;

- 4) прямые затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, технических установок, оборудования и снаряжения (далее – машины и механизмы), используемых непосредственно при выполнении договора, которые включают:
- a) затраты на электроэнергию, топливо, запасные части и другие материалы, используемые для содержания и ремонта машин и механизмов;
 - b) затраты на персонал, занятый в эксплуатации и обслуживании машин и механизмов;
 - c) отчисления на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, начисленные на заработную плату, указанную в подп. b) п.4 данного приложения;
 - d) амортизация машин и механизмов;
 - e) затраты на транспортировку машин и механизмов к объекту /от объекта строительства;
 - f) затраты на аренду машин и механизмов;
 - g) затраты на обязательное страхование машин и механизмов; и
 - h) другие затраты, связанные с эксплуатацией машин и механизмов;
- 5) другие прямые затраты, относящиеся к договору, которые могут включать:
- a) затраты на транспортировку материалов от склада строительного участка до объекта строительства, а также от центрального склада до объекта;
 - b) затраты на проектирование и техническую поддержку, прямо относимые на договор;
 - c) затраты по займам, прямо относимые на договор и капитализированные в соответствии с положениями [НСБУ «Затраты по займам»](#);
 - d) затраты, связанные с обращением в юридические инстанции и претензиями, признанными заказчиком или установленные на основании решения судебной инстанции. В случае непризнания заказчиком предъявленных претензий, такие затраты признаются как текущие расходы;
 - e) амортизация нематериальных активов, используемых непосредственно для выполнения договора;
 - f) затраты по выполненным работам и оказанным услугам субподрядчиками и другими третьими сторонами;
 - g) обязательное страхование персонала, занятого непосредственно на строительных работах, и страхование выполненных строительных работ;
 - h) затраты на охрану объекта строительства;
 - i) начисленная амортизация временных сооружений (не предусмотренных в титульном списке);
 - j) оценочные резервы, созданные по гарантийным затратам, связанным с договором строительства;
 - k) затраты по транспортировке рабочих к объекту /от объекта строительства, предусмотренные в договоре; и
 - l) другие затраты, прямо относимые на договор строительства.

Приложение 2

**Определение договорных доходов и расходов на основании метода
стадии выполнения договора (вариант «затраты-на-затраты»)**

Исходные данные: В 201X году подрядчик заключил сроком на 3 года договор с фиксированной стоимостью, который предусматривает строительство жилого здания стоимостью 16200000 леев. Первоначальная величина договорных затрат согласно смете составляет 15100000 леев.

1 июля 201X+1 года подрядчик и заказчик согласились на некоторые изменения в договоре, которые предусматривают отделку фасада другими материалами, что привело к увеличению договорных доходов на 300000 леев, а сметных договорных затрат – на 240000 леев.

Согласно учетным политикам подрядчика, договорные доходы и расходы определяются в конце каждого отчетного периода.

Информация о выполнении договора на строительство в каждом году и расчет процента выполнения договора представлены в таблице 1.

Таблица 1

Расчет процента завершения договора

№ п/п	Показатели	201X год	201X+1 год	201X+2 год
1	2	3	4	5
1.	Общая стоимость договора, леев	16200000	16500000	16500000
2.	Фактически понесенные текущие договорные затраты, леев	5981000	5682000	3677000
3.	Договорные затраты нарастающим итогом, фактически осуществленные до отчетной даты, леев	5981000	11663000	15340000
4.	Общие ожидаемые договорные затраты, леев	15100000	15340000	15340000
5.	Процент завершения договора, %, (стр.3 : стр.4 × 100%)	39,61	76,03	100,00

Договорные расходы, доходы и прибыль (убыток) признаются в соответствующих отчетных периодах следующим образом:

- договорные расходы – в сумме затрат, осуществленных в процессе выполнения договора;

- договорные доходы – как разница между общей суммой договорных доходов, признанных во всех отчетных периодах, включая текущий период, и договорными доходами, признанными в предыдущие отчетные периоды;

- финансовый результат (прибыль/убыток) от выполнения договора определяется как разница между признанными договорными доходами и расходами.

Расчет указанных показателей, учитывая первоначальные данные и результаты расчетов из таблицы 1, представлен в таблице 2.

Таблица 2

Расчет доходов, расходов и финансового результата (прибыли/убытка)

Показатели	Общая стоимость договора, леев	Процент выполнения договора, %	Доходы, расходы и финансовый результат, леев		
			на отчетную дату нарастающим итогом с начала выполнения договора	признанные в предыдущие годы	признанные в отчетном периоде
1	2	3	4 = 2 × 3 : 100	5	6 = 4 – 5
201X год					
Доходы	16200000	39,61	6416820	-	6416820

Расходы	-	-	5981000		5981000
Прибыль (убыток)	-	-	435820		435820
201X+1 год					
Доходы	16500000	76,03	12544950	6416820	6128130
Расходы	-	-	11663000	5981000	5682000
Прибыль (убыток)	-	-	881950	435820	446130
201X+2 год					
Доходы	16500000	100,00	16500000	12544950	3955050
Расходы	-	-	15340000	11663000	3677000
Прибыль (убыток)	-	-	1160000	881950	278050

В 201X году признанные доходы определяются путем умножения общей стоимости договора на процент выполнения договора и составляют 6416820 леев ($16200000 \text{ леев} \times 0,3961$). Договорные расходы признаются в размере договорных затрат, фактически понесенных на дату составления отчета о прибыли и убытках и равны 5981000 леев. Прибыль определяется как разница между признанными договорными доходами и расходами и составляет 435820 леев ($6416820 \text{ леев} - 5981000 \text{ леев}$).

В 201X+1 году общая сумма договорных доходов с начала выполнения договора составляет 12544950 леев ($16500000 \text{ леев} \times 0,7603$). Договорные доходы, признанные в этом году, определяются как разница между накопленной суммой договорных доходов в течение двух лет и договорными доходами, признанными в 201X году, и равны 6128130 леев ($12544950 \text{ леев} - 6416820 \text{ леев}$).

Договорные расходы, признанные в 201X+1 году, определяются как разница между накопленной суммой договорных затрат, фактически осуществленных в течение двух лет, и договорными затратами, признанными в 201X году, и составляют 5682000 леев ($11663000 \text{ леев} - 5981000 \text{ леев}$). Признанная прибыль в этом году равна 446130 леев ($6128130 \text{ леев} - 5682000 \text{ леев}$) или (881950 леев – 435820 леев).

В 201X+2 году сумма договорных доходов с начала выполнения договора составляет 16500000 леев. Договорные доходы, признанные в этом отчетном году, равны 3955050 леев ($16500000 \text{ леев} - 12544950 \text{ леев}$), признанные договорные расходы – 3677000 леев ($15340000 \text{ леев} - 11663000 \text{ леев}$), а признанная прибыль – 278050 леев ($3955050 \text{ леев} - 3677000 \text{ леев}$) или (1160000 леев – 881950 леев).

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основании Директив ЕС и МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка бухгалтерского учета затрат по займам и раскрытия соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для бухгалтерского учета всех затрат по займам, кроме тех, которые непосредственно связаны с приобретением, строительством или производством:

- 1) квалифицируемых активов, оцененных по справедливой стоимости;
- 2) запасов, производимых в больших количествах на регулярной основе и на протяжении короткого периода времени.

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Квалифицируемый актив – актив, требующий в обязательном порядке длительного периода времени для создания и подготовки к использованию по назначению или продаже.

Капитализация затрат по займам – процесс включения затрат по займам в балансовую стоимость квалифицируемого актива.

Затраты по займам – проценты и другие затраты по полученным займам и договорам финансового лизинга.

Займы – банковские кредиты и займы, полученные субъектом от других юридических и/или физических лиц, на установленный срок и за определенную плату.

Состав затрат по займам и квалифицируемых активов

5. Затраты по займам включают:

- 1) проценты по займам;
- 2) дополнительные расходы, связанные с займами (например, стоимость консалтинговых услуг, услуг по экспертизе договора займа, банковский комиссион);
- 3) проценты по финансовому лизингу, признанные в соответствии с [НСБУ «Договоры лизинга»](#);
- 4) курсовые валютные и суммовые разницы по полученным займам в той мере, в которой они считаются корректировкой затрат по процентам;
- 5) суммы амортизации премий по выпущенным облигациям и др.

6. Квалифицируемые активы включают:

- 1) запасы, которые требуют длительный период времени для создания и подготовки к использованию по назначению (например, виноматериалы, находящиеся в процессе созревания и предназначенные для производства марочных и игристых вин; дистиллят, предназначенный для производства коньяка, ликера, виски);
- 2) незавершенные нематериальные активы (например, информационные программы, формулы, технические решения, промышленные образцы, разработки);
- 3) незавершенные долгосрочные материальные активы (например, здания, специальные сооружения – водопроводы, газопроводы, мосты, телекоммуникационные сети, оборудование, требующее сложного монтажа);
- 4) инвестиционная недвижимость в процессе благоустройства или реконструкции (например, земельные участки, здания, находящиеся в собственности субъекта или полученные в финансовый лизинг и предназначенные для передачи в операционный лизинг).

7. К квалифицируемым активам не относятся:

- 1) финансовые активы;
- 2) запасы, производимые в больших количествах на регулярной основе и на протяжении короткого периода времени;
- 3) активы, которые на момент приобретения готовы к использованию по назначению или продаже.

Общие положения

8. Затраты по займам отражаются в бухгалтерском учете и в финансовых отчетах в отчетном периоде, в котором они были фактически понесены (начислены).

9. Затраты по займам учитываются обособленно от основной суммы обязательств по полученным займам.

10. Признание затрат по займам осуществляется в зависимости от того, если они непосредственно или нет связаны с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

11. Затраты по займам, которые непосредственно связаны с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива, капитализируются. Капитализация этих затрат допускается в случае, если существует уверенность в том, что они принесут будущие экономические выгоды субъекту, а их величина может быть достоверно оценена.

12. Затраты по займам, которые не связаны непосредственно с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива и/или не соответствуют требованиям капитализации, признаются в качестве текущих расходов в том периоде, в котором они были фактически понесены.

13. Порядок начисления и уплаты процентов и других затрат по займам устанавливается в договорах займов и финансового лизинга.

14. В соответствии с учетными политиками, субъект может признавать и оценивать затраты по займам в порядке, установленном в МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам».

15. Идентификация квалифицируемых активов, признание и оценка затрат по займам осуществляются в соответствии с учетными политиками субъекта на основании профессионального суждения и соблюдением отношения затраты-выгоды.

Капитализация затрат по займам

Оценка затрат по займам

16. Капитализации подлежат только те затраты по займам, которых можно было избежать, если бы не были понесены затраты, относящиеся к квалифицируемому активу. Определение затрат по займам, подлежащих капитализации, зависит от назначения полученных займов.

17. В случае, когда субъект заимствует средства непосредственно для получения квалифицируемого актива, величина затрат по займам, подлежащих капитализации, относящиеся к данному активу, определяется как разница между фактической суммой затрат по займам, признанной в течение отчетного периода, и любого дохода, полученного от временного вложения этих займов.

Пример 1. Субъект получил 2 января 201X года банковский кредит в сумме 1500000 леев сроком на 3 года с годовой процентной ставкой 17% для финансирования строительства здания. Полученная в долг сумма превышала текущие потребности субъекта, причина, по которой 500000 леев были помещены на депозитный счет сроком на 3 месяца с годовой процентной ставкой 9%.

На основании данных примера затраты по займам, подлежащие капитализации в 201X году, составляют 243750 леев $[(1500000 \text{ леев} \times 17\% - (500000 \text{ леев} \times 9\% \times 3 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.})]$ и отражаются в учете как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и текущих обязательств.

18. Если субъект заимствует средства в общих целях и использует их для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива, величина затрат по займам, подлежащих капитализации, определяется путем умножения ставки капитализации на затраты, относящиеся к соответствующему активу. Ставка капитализации рассчитывается как средневзвешенная величина затрат по займам, относящихся к займам субъекта, остающимся непогашенными в течение отчетного периода, за исключением займов, полученных непосредственно для приобретения

конкретного квалифицируемого актива. Величина затрат по займам, капитализированных в течение отчетного периода, не должна превышать общую фактическую сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

19. Капитализированные затраты по займам отражаются как одновременное увеличение квалифицируемых активов (запасов, незавершенных нематериальных и долгосрочных материальных активов, инвестиционной недвижимости) и текущих или долгосрочных обязательств. Сумма превышения фактических затрат по займам над капитализированными затратами отражается в учете как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Порядок определения ставки капитализации и отражения в бухгалтерском учете затрат по займам, подлежащих капитализации, представлен в приложении 1.

20. В случае, когда сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, превышает их фактическую величину, капитализация разрешается только в пределах фактических затрат по займам. Распределение общей суммы затрат по займам, подлежащих капитализации, осуществляется пропорционально величине затрат, относящимся к каждому квалифицированному активу, или согласно другой рациональной базе, установленной в учетных политиках субъекта. Разница между суммой затрат по займам, определенных с применением ставки капитализации и их фактической величиной, не отражается в бухгалтерском учете.

Порядок распределения затрат по займам между разными видами квалифицируемых активов представлен в приложении 2.

21. При определении ставки капитализации необходимо исключить займы, полученные непосредственно для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива.

Порядок определения ставки капитализации в случае исключения займов, полученных для конкретных целей, и отражения в учете соответствующих затрат по займам представлен в приложении 3.

Начало капитализации

22. Капитализация затрат по займам начинается на дату, на которую субъект впервые выполняет одновременно следующие условия:

- 1) несет затраты по соответствующему квалифицируемому активу;
- 2) несет затраты по займам;
- 3) начинает работы, необходимые для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива и его подготовки к использованию по назначению или продаже.

23. Затраты, связанные с квалифицируемым активом, включают:

- 1) затраты, связанные с выплатой денежных средств, использованием других активов или возникновением обязательств, по которым начисляются проценты;
- 2) затраты по займам, капитализированные в предыдущем периоде.

24. Субъект несет затраты по займам по мере начисления процентов и осуществления других затрат, связанных с полученными займами.

25. Деятельность, необходимая для приобретения, строительства или производства квалифицируемого актива и его подготовки к использованию по назначению или продаже, включает:

- 1) приобретение, строительство или производство квалифицируемого актива;
- 2) техническую или административную работу, в том числе предшествующую началу строительства или производства (например, деятельность, связанная с получением разрешения на строительство);
- 3) хранение запасов, рассматриваемое как необходимая часть процесса его создания и подготовки к использованию по назначению или продаже (например, хранение

виноматериалов в течение продолжительного периода времени для производства марочных и/или игристых вин).

Приостановление капитализации

26. Капитализация затрат по займам приостанавливается в случае, когда деятельность, необходимая для создания актива и подготовки его к использованию по назначению или продаже, прерывается на длительный период времени (например, затраты по займам не капитализируются, если на продолжительный период времени приостановлено производство/строительство квалифицируемого актива из-за нехватки строительных материалов или оборудования).

27. Капитализация затрат по займам не приостанавливается:

1) в период приостановления строительства или производства квалифицируемого актива по природным причинам, характерным для конкретного географического региона (например, капитализация затрат по займам продолжается в случае временного прекращения строительства моста из-за высокого уровня воды при условии, что такой уровень воды является обычным явлением в определенный период года);

2) в течение периода, когда имеют место существенные технические или административные работы, относящиеся к квалифицируемому активу.

Прекращение капитализации

28. Капитализация затрат по займам прекращается в случае, когда основная деятельность по созданию квалифицируемого актива и подготовке его к использованию по назначению или продаже завершена. Актив считается готовым к использованию по назначению или продаже, если завершено строительство или производство квалифицируемого актива, хотя текущая административная деятельность и работы, связанные с его незначительной дополнительной доработкой по заказу покупателя или пользователя, могут еще продолжаться (например, если завершено строительство здания, но еще необходимы некоторые мелкие изменения, как например его внутреннее оформление по заказу покупателя или пользователя, считается, что большая часть работ по созданию квалифицируемого актива завершена).

29. В случае, когда завершена работа по подготовке отдельных частей квалифицируемого актива, каждая из которых может использоваться отдельно, а работы над другими частями актива продолжаются, капитализация затрат по займам по каждой завершенной части актива прекращается, а по незавершенным частям продолжается.

30. Если некоторые завершенные части квалифицируемого актива не могут быть использованы до завершения всех других составных его частей, капитализация затрат по займам по завершенным частям актива продолжается. В этом случае капитализация затрат по займам прекращается в момент, когда актив полностью готов к использованию по назначению или продаже.

31. Порядок определения периодов (месяцев) начала, приостановления и прекращения капитализации затрат по займам, относящихся к квалифицированным активам, представлен в приложении 4.

Списание затрат по займам на расходы

32. Затраты по займам признаются в качестве текущих расходов в случае, когда они не связаны непосредственно с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива или не соответствуют требованиям капитализации, предусмотренным в пункте 11 настоящего стандарта. Эти затраты отражаются как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Пример 2. В 201X году субъект получил:

- 1 марта банковский кредит в сумме 900000 леев сроком на 5 лет с годовой процентной ставкой 16%, которая начисляется и уплачивается ежемесячно;

- 1 июля банковский овердрафт сроком на 30 дней в сумме 210000 леев с годовой процентной ставкой 20%;

- 1 октября заем в иностранной валюте на сумму 25000 евро с годовой процентной ставкой 10%, которая начисляется и уплачивается ежеквартально;

- 1 ноября оборудование в финансовый лизинг на сумму 3200000 леев сроком на 7 лет с годовой процентной ставкой 12%, которая начисляется и уплачивается ежемесячно.

Официальный курс Национального банка Молдовы составил:

- на 1 октября 201X года – 17,0961 леев/евро;

- на 31 декабря 201X года – 17,3252 леев/евро.

На основании данных примера затраты по займам субъекта в 201X году составляют 204055,75 леев, в том числе:

- проценты по долгосрочному банковскому кредиту – 120000 леев ($900000 \text{ леев} \times 10 \text{ месяцев} : 12 \text{ месяцев} \times 16\%$);

- проценты по банковскому овердрафту – 3500 леев ($210000 \text{ леев} \times 30 \text{ дней} : 360 \text{ дней} \times 20\%$);

- проценты по займу в иностранной валюте – 10828,25 леев ($25000 \text{ евро} \times 17,3252 \text{ леев/евро} \times 3 \text{ мес.} : 12 \text{ мес.} \times 10\%$);

- курсовая валютная разница, относящаяся к займу в иностранной валюте – 5727,5 леев [$25000 \text{ евро} \times (17,3252 \text{ леев/евро} - 17,0961 \text{ леев/евро})$];

- проценты по финансовому лизингу – 64000 леев ($3200000 \text{ леев} \times 12\% \times 2 \text{ месяца} : 12 \text{ месяцев}$).

Затраты по займам за 201X год на сумму 204055,75 леев отражаются в учете как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Раскрытие информации

33. В финансовых отчетах субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно затрат по займам:

1) сумма затрат по займам, капитализированная в отчетном периоде;

2) сумма затрат по займам, признанная как текущие расходы;

3) ставка капитализации, использованная для определения суммы затрат по займам, подлежащих капитализации;

4) суммы, полученные от временного вложения займов;

5) сумма обязательств, относящихся к непогашенным в установленный срок процентам.

Переходные положения

34. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу. В случае, если субъект понес затраты по займам по квалифицируемым активам, которые на дату вступления в силу настоящего стандарта не готовы к использованию по назначению или продаже и если эти затраты были признаны как текущие расходы, субъект может в соответствии с учетными политиками капитализировать их в порядке, установленном в п.16–21 настоящего стандарта.

Пример 3. В 201X-2 году субъект получил банковский кредит на 3 года для строительства здания офиса. Проценты, начисленные за 201X-2 и 201X-1 годы в сумме 820000 леев, были отнесены на текущие расходы. Начиная с 201X года субъект применяет положения настоящего стандарта, согласно которым затраты по займам, связанные с приобретением, строительством и производством квалифицируемого актива, должны быть капитализированы. В соответствии с учетными политиками за 201X год затраты по займам, связанные с незавершенными квалифицируемыми активами, начисленными в предыдущие отчетные периоды, должны быть капитализированы.

По данным примера, начисленные проценты в 201X-2 и 201X-1 годы в сумме 820000 леев, подлежат капитализации в 201X году и должны быть отражены в учете как увеличение незавершенных долгосрочных материальных активов и поправки результатов прошлых лет.

Дата вступления в силу

35. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Порядок определения ставки капитализации и отражения в бухгалтерском учете затрат по займам, подлежащих капитализации

Исходные данные. В январе 201X года субъект получил:

- банковский кредит на сумму 8000000 леев с годовой процентной ставкой 15% сроком на 5 лет;

- банковский кредит на сумму 3000000 леев с годовой процентной ставкой 18% сроком на 3 года;

- заем на сумму 1800000 леев с годовой процентной ставкой 12% сроком на 2 года.

Согласно договорным условиям, кредиты и займы подлежат возврату равными частями, начиная со следующего года после года их получения, а проценты начисляются ежемесячно.

Все займы были получены для общих целей и были использованы в 201X году для производства коньяка, строительства здания производственного назначения и для разработки новой технологии по переработке винограда.

В 201X году субъект понес затраты, относящиеся к квалифицируемым активам, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1

Затраты, относящиеся к квалифицируемым активам, в 201X году

Наименование квалифицируемого актива	Сумма затрат, относящихся к квалифицируемым активам
Запасы коньяка	4000000
Здание производственного назначения	5000000
Новая технология по переработке винограда	2000000
Итого	11000000

Сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, определяется путем применения ставки капитализации, которая рассчитывается как средневзвешенная величина затрат по займам, относящаяся к займам субъекта (таблица 2).

Таблица 2

Данные для расчета ставки капитализации затрат по займам на 201X год

Вид займа	Сумма займа, леев	Процентная ставка, %	Сумма процентов, леев
-----------	-------------------	----------------------	-----------------------

А	1	2	3 = 1 × 2
Банковский кредит сроком на 5 лет	8000000	15	1200000
Банковский кредит сроком на 3 года	3000000	18	540000
Заем сроком на 2 года	1800000	12	216000
Итого	12800000	x	1956000

На основании данных примера рассчитывается:

1) *ставка капитализации* путем деления общей суммы начисленных процентов на общую величину полученных в течение 201X года займов. Согласно данным примера, эта ставка составляет 15,28% (1956000 леев : 12800000 леев × 100%);

2) *сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации*, путем умножения ставки капитализации на величину понесенных затрат, относящихся к каждому квалифицируемому активу.

На основании данных примера сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, равняется 1680800 леев (11000000 леев × 15,28%), в том числе для:

- производства коньяка – 611200 леев (4000000 леев × 15,28%);
- строительства здания производственного назначения – 764000 леев (5000000 леев × 15,28%);
- разработки новой технологии по переработке винограда – 305600 леев (2000000 леев × 15,28%).

3) *сумма затрат по займам, подлежащих капитализации*, путем сравнения суммы затрат по займам, определенной с применением ставки капитализации, и суммы процентов, фактически начисленных в течение отчетного периода.

На основании данных примера, сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, равняется 1680800 леев, так как сумма процентов, начисленных в 201X году, больше (1956000 леев).

Разница между суммой процентов, начисленных в 201X году, и суммой затрат по займам, определенных с применением ставки капитализации, в размере 275200 леев (1956000 леев – 1680800 леев) относится на текущие расходы 201X года.

На основании данных примера и осуществленных расчетов в 201X году субъект отражает:

получение кредитов и займа в сумме 12800000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств;

капитализацию затрат по займам, относящихся к:

- производству коньяка в размере 611200 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- строительству здания производственного назначения в размере 764000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных материальных активов и текущих обязательств;

- разработке новой технологии по переработке винограда в размере 305600 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств;

затраты по займам, которые не могут быть капитализированы, в размере 275200 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Приложение 2

**Порядок
распределения затрат по займам между разными**

видами квалифицируемых активов

Исходные данные. Используя данные из приложения 1, предположим, что сумма понесенных затрат, относящихся к квалифицируемым активам, составила 15000000 леев, в том числе для:

- производства коньяка – 6000000 леев;
- строительства здания производственного назначения – 5000000 леев;
- разработки новой технологии по переработке винограда – 4000000 леев.

В соответствии с учетными политиками, затраты по займам распределяются по типам квалифицируемых активов, пропорционально сумме понесенных затрат, относящихся к каждому активу.

На основании данных примера сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации, составляет 2292000 леев (15000000 леев × 15,28%).

Данная сумма превышает размер процентов, фактически начисленных в течение 201X года. В таком случае капитализации подлежат только затраты по займам в пределах 1956000 леев, в том числе для:

- производства коньяка – 782400 леев (6000000 леев × 1956000 леев : 15000000 леев);
- строительства здания производственного назначения – 652000 леев (5000000 леев × 1956000 леев : 15000000 леев);
- разработки новой технологии по переработке винограда – 521600 леев (4000000 леев × 1956000 леев : 15000000 леев).

Разница между суммой затрат по займам, определенных с применением ставки капитализации, и суммой процентов, начисленных в 201X году, в сумме 336000 леев (2292000 леев – 1956000 леев) не отражается в бухгалтерском учете, так как эти затраты не были фактически понесены субъектом.

Приложение 3

Порядок определения ставки капитализации в случае исключения займов, полученных для конкретных целей

Исходные данные. Используя данные из приложения 1, предположим, что заем сроком на 2 года в сумме 1800000 леев был получен для разработки новой технологии по переработке винограда, а затраты по ее разработке составили 1500000 леев.

В данном случае сумма этого займа будет исключена при расчете ставки капитализации на 201X год (таблица 1).

Таблица 1

Данные для расчета ставки капитализации затрат по займам на 201X год

Вид займа	Сумма займа, леев	Процентная ставка, %	Сумма процентов, леев
А	1	2	3 (1 × 2)
Банковский кредит сроком на 5 лет	8000000	15	1200000
Банковский кредит сроком на 3 года	3000000	18	540000
Итого	11000000	x	1740000

На основании данных примера рассчитывается:

1) *ставка капитализации* путем деления общей суммы начисленных процентов на общую величину полученных в 201X году займов. Согласно данным примера эта ставка составляет 15,82% (1740000 леев : 11000000 леев × 100%);

2) *сумма затрат по займам, определенная с применением ставки капитализации*, путем умножения ставки капитализации на величину затрат, относящихся к каждому квалифицируемому активу.

На основании данных примера эта сумма составляет 1423800 леев ((4000000 леев + 5000000 леев) × 15,82%), в том числе для:

- производства коньяка – 632800 леев (4000000 леев × 15,82%);

- строительства здания производственного назначения – 791000 леев (5000000 леев × 15,82%);

3) *сумма затрат по займам, подлежащих капитализации*, путем сравнения суммы затрат по займам, определенной с применением ставки капитализации, и суммы процентов, фактически начисленных в отчетном периоде.

На основании данных примера сумма затрат по займам, подлежащих капитализации, составляет 1423800 леев, так как сумма процентов, начисленных в 201X году, больше (1740000 леев). Разницу между суммой процентов, начисленных в 201X году, и затрат по займам, определенную с применением ставки капитализации, в размере 316200 леев (1740000 леев – 1423800 леев) необходимо отразить как текущие расходы 201X года;

4) *сумма затрат по займам, относящихся к займу, использованному для разработки новой технологии по переработке винограда*, путем умножения суммы затрат, фактически понесенных для ее разработки, на процентную ставку по соответствующему займу и составляет 180000 леев (1500000 леев × 12%). Сумма процентов, фактически начисленных по данному займу, равна 216000 леев (1800000 леев × 12%). Капитализации подлежит только сумма понесенных затрат по займам в размере 180000 леев. Разница между суммой понесенных затрат по займам и суммой фактически начисленных процентов в размере 36000 леев (216000 леев – 180000 леев) необходимо отразить как текущие расходы 201X года.

На основании данных примера субъект отражает в учете:

получение кредитов и займов в сумме 12800000 леев (11000000 леев + 1800000 леев) – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств;

капитализацию затрат по займам, относящимся к:

- производству коньяка в сумме 632800 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- строительству здания производственного назначения в сумме 791000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных материальных активов и текущих обязательств;

- разработке новой технологии по обработке винограда в сумме 180000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных незавершенных нематериальных активов и текущих обязательств.

затраты по займам, которые не могут быть капитализированы, в размере 352200 леев (316200 леев + 36000 леев) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

Приложение 4

**Порядок
определения периодов (месяцев) начала, приостановления
и прекращения капитализации затрат по займам**

Исходные данные. В 201X году субъект осуществил из собственных средств и за счет банковских кредитов работы по:
приобретению и подготовке земельного участка для строительства здания;
установке производственного оборудования.

В течение этого года имели место следующие операции, связанные с вышеуказанными активами:

1) в мае – приобретение земельного участка. Работы, связанные с подготовкой земельного участка для строительства, были начаты в июле;

2) в марте – приобретение оборудования и начало его установки;

3) в июле – приостановление работ по установке оборудования в связи с отсутствием необходимых деталей;

4) в сентябре – возобновление работ по установке оборудования;

5) в декабре – приостановление работ по установке оборудования по причине неблагоприятных климатических условий, характерных для зимнего периода;

6) в декабре – окончание работ по подготовке земельного участка для строительства здания.

На основании данных примера субъект определяет периоды (месяцы) начала, приостановления и прекращения капитализации затрат по займам, относящихся к квалифицированным активам, в порядке, представленном в таблице 1.

Таблица 1

**Определение
периодов начала, приостановления и прекращения
капитализации затрат по займам**

№ п/п	Период, месяцы	Комментарии
1	июль-декабрь	Капитализацию затрат по займам, относящихся к земельному участку, необходимо начать в июле, одновременно с работами по его подготовке к использованию по назначению
2	март-июнь	В данный период затраты по займам, относящиеся к оборудованию, могут быть капитализированы, поскольку были начаты работы по его установке
3	июль-август	Капитализацию затрат по займам, относящихся к оборудованию, необходимо приостановить, так как были прерваны работы по его установке
4	сентябрь-ноябрь	Капитализация затрат по займам, относящихся к оборудованию, возможна, поскольку были возобновлены работы по его установке
5	декабрь	Капитализация затрат по займам, относящихся к оборудованию, не приостанавливается, так как приостановка работ по его установке связана с неблагоприятными климатическими условиями
6	декабрь	Капитализацию затрат по займам, относящихся к земельному участку, необходимо прекратить, поскольку он готов к использованию по назначению

**НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«КУРСОВЫЕ ВАЛЮТНЫЕ И СУММОВЫЕ РАЗНИЦЫ»**

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

Цель

2. Целью настоящего стандарта является установление порядка отражения в учете курсовых валютных и суммовых разниц и представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт применяется для учета курсовых валютных и суммовых разниц, за исключением разниц, связанных с:

- 1) конверсией показателей финансовых отчетов зарубежных субъектов, включенных в консолидированные финансовые отчеты отчитывающегося субъекта (МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»);
- 2) производными финансовыми инструментами, выраженными в иностранной валюте (МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»).

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Валютный курс – курс обмена иностранной валюты на национальную валюту.

Дата первоначальной регистрации операции в иностранной валюте – дата первоначального признания операции в иностранной валюте в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Курсовая валютная разница – разница, возникающая в результате пересчета иностранной валюты в национальную валюту по различным официальным курсам молдавского лея.

Суммовая разница – разница, возникающая в результате пересчета дебиторской задолженности и обязательств, выраженных в иностранной валюте или в условных единицах, по различным официальным курсам молдавского лея или обменным курсам, установленным в договорах, заключенных между резидентами Республики Молдова.

Денежные элементы – активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые предстоит получить/выплатить.

Операции в иностранной валюте – операции, выраженные или требующие расчетов в иностранной валюте.

Условная единица – денежная единица, выраженная в иностранной валюте в фиксированном размере, или ее эквивалент в национальной валюте по обменному курсу, установленному сторонами договора.

Иностранная валюта – любая валюта, отличная от национальной валюты.

Учет курсовых валютных разниц

5. Операции в иностранной валюте включают:

- 1) экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли;
- 2) получение/предоставление кредитов и займов в иностранной валюте;
- 3) осуществление финансовых инвестиций в иностранной валюте (приобретение ценных бумаг, долей участия в уставном капитале зарубежного субъекта и т.д.);
- 4) поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте;
- 5) выдача авансов под отчет, получение/передача ценностей в лизинг и другие операции в иностранной валюте между резидентами Республики Молдова, разрешенные действующим законодательством.

6. Учет операций в иностранной валюте ведется как в национальной, так и в иностранной валюте. Эквивалент в национальной валюте определяется путем применения официального курса молдавского лея на дату:

- 1) первоначальной регистрации операции в иностранной валюте;
- 2) полного или частичного погашения дебиторской задолженности и обязательств по операциям в иностранной валюте;
- 3) составления финансовых отчетов (отчетная дата).

7. Операции в иностранной валюте первоначально отражаются в бухгалтерском учете в национальной валюте путем применения официального курса молдавского лея на дату первоначальной регистрации, которая определяется в зависимости от вида операции:

- 1) банковские и кассовые операции – дата получения (выдачи) денежных средств;
- 2) экспорт/импорт активов, услуг, работ, другие операции международной торговли:
 - дата составления таможенной декларации; или
 - дата составления первичного документа, подтверждающего переход права собственности на активы или предоставление услуг, работ; или
 - другая дата, предусмотренная действующим законодательством;
- 3) получение/предоставление кредитов и займов – дата получения/предоставления кредитов и займов;
- 4) осуществление финансовых инвестиций – дата приобретения инвестиций;
- 5) поступление в уставный капитал вкладов, выраженных в иностранной валюте – дата государственной регистрации формирования (изменения) уставного капитала или другая дата, разрешенная законодательством.

8. Погашение дебиторской задолженности и обязательств в иностранной валюте отражается по официальному курсу молдавского лея на дату погашения. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникшие на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, признаются как текущие доходы или расходы.

9. Положительные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:

- 1) при росте валютного курса – как одновременное увеличение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов и текущих доходов;
- 2) при снижении валютного курса – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

Пример 1. В декабре 201X года субъект импортировал товары стоимостью 10000 долларов США с последующей оплатой.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- *составления таможенной декларации – 11,5525 лея/доллар США;*

- *погашения обязательств – 11,3378 лея/доллар США.*

По данным примера субъект отражает в учете:

- стоимость приобретенных товаров в сумме 115525 леев (10000 долларов США × 11,5525 лея/доллар США) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

- погашение обязательств перед иностранным поставщиком в сумме 113378 леев (10000 долларов США × 11,3378 лея/доллар США) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;

- положительную курсовую валютную разницу в сумме 2147 леев [10000 долларов США × (11,5525 лея/доллар США – 11,3378 лея/доллар США)] – как уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов.

10. Отрицательные курсовые валютные разницы отражаются в учете следующим образом:

- 1) при снижении валютного курса – как увеличение текущих расходов и уменьшение денежных средств, текущей дебиторской задолженности, других денежных элементов;
- 2) при росте валютного курса – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

Пример 2. Субъект заключил с зарубежным покупателем договор на поставку продукции стоимостью 60000 евро. Согласно договору продукция будет поставлена после оплаты авансом 50% ее договорной стоимости. 27 марта 201X года покупатель перечислил аванс, а 3 апреля 201X года была произведена поставка. Окончательный расчет был осуществлен 10 апреля 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 27.03.201X года – 15,3584 лея/евро;
- 03.04.201X года – 15,3845 лея/евро;
- 10.04.201X года – 15,3136 лея/евро.

По данным примера субъект отражает в учете:
в марте 201X года:

- получение аванса в иностранной валюте в сумме 460752 леев (30000 евро × 15,3584 лея/евро) – как одновременное увеличение денежных средств и текущих обязательств;

в апреле 201X года:

- поставку товаров покупателю в сумме 923070 леев (60000 евро × 15,3845 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- зачет ранее полученного аванса в сумме 460752 леев (30000 евро × 15,3584 лея/евро) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

- погашение дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 459408 леев (30000 евро × 15,3136 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- отрицательную курсовую валютную разницу в сумме 2910 леев [30000 евро × (15,3584 лея/евро – 15,3845 лея/евро) + 30000 евро × (15,3136 лея/евро – 15,3845 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

11. При составлении финансовых отчетов денежные элементы в иностранной валюте (денежные средства, дебиторская задолженность, обязательства, включая выданные и полученные авансы, финансовые инвестиции, за исключением акций и долей участия, и др.) пересчитываются по официальному курсу молдавского лея на отчетную дату.

12. Неденежные элементы в иностранной валюте (долгосрочные материальные и нематериальные активы, гудвилл, запасы, уставный капитал и др.) не подлежат пересчету и отражаются в финансовых отчетах по официальному курсу молдавского лея на дату их первоначального признания.

13. Субъект может пересчитывать денежные элементы как на отчетную дату, так и с другой периодичностью, предусмотренной в учетных политиках (ежемесячно, ежеквартально и т.д.).

14. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы, возникающие в результате пересчета на отчетную дату денежных элементов, а также акций, оцененных по справедливой стоимости, признаются как текущие доходы и расходы и отражаются в учете в соответствии с положениями п.9 и 10 настоящего стандарта. Порядок отражения в учете курсовых валютных разниц представлен в приложении 1.

14¹. В отступление от положений п.8-10 и 14 настоящего стандарта курсовые валютные разницы, относящиеся к целевым финансированием и поступлениям публичных учреждений с финансовой автономией, признаются как увеличение/уменьшение целевых финансирований и поступлений.

[Пкт.14¹ введен Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015]

15. Если операция в иностранной валюте была отражена в одном отчетном периоде, а оплата производится в другом отчетном периоде, курсовые валютные разницы признаются в каждом отчетном периоде до даты оплаты.

Пример 3. Субъект-резидент Республики Молдова оказал субъекту-нерезиденту услуги стоимостью 13000 евро. Документы, подтверждающие оказание услуг, были составлены 22 декабря 201X года, а оплата услуг была произведена 3 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 22.12.201X года – 15,0540 лея/евро;
- 31.12.201X года – 15,3825 лея/евро;
- 03.01.201X+1 года – 15,3158 лея/евро.

По данным примера, субъект отражает в учете:

в декабре 201X года:

- стоимость оказанных услуг в сумме 195702 леев ($13000 \text{ евро} \times 15,0540 \text{ лея/евро}$) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- положительную курсовую валютную разницу на отчетную дату в сумме 4270 леев [$13000 \text{ евро} \times (15,3825 \text{ лея/евро} - 15,0540 \text{ лея/евро})$] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

в январе 201X+1года:

- погашение дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 199105 леев ($13000 \text{ евро} \times 15,3158 \text{ лея/евро}$) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- отрицательную курсовую валютную разницу по дебиторской задолженности в иностранной валюте в сумме 867 леев [$13000 \text{ евро} \times (15,3158 \text{ лея/евро} - 15,3825 \text{ лея/евро})$] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

16. Положительные и отрицательные курсовые валютные разницы по вкладам в уставный капитал субъекта, полученным от зарубежных собственников (учредителей), отражаются в учете как текущие доходы и/или расходы.

Пример 4. Уставный капитал субъекта, согласно подписанным учредительным документам, полностью сформирован из денежных вкладов зарубежных учредителей в сумме 289761 леев (или 25836 долларов США).

На момент государственной регистрации субъекта – 8 мая 201X года зарубежные учредители перечислили на его временный счет вклады в сумме 15000 долларов США. Задолженность учредителей по неоплаченному вкладу в сумме 10836 долларов США была погашена 22 июня 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 08.05.201X года – 11,2154 лея/доллар США;

- 22.06.201X года – 11,2049 лея/доллар США.

По данным примера, субъект отражает в учете:

в мае 201X года:

- формирование уставного капитала в сумме 289761 лея ($25836 \text{ долларов США} \times 11,2154 \text{ лея/доллар США}$) – как одновременное увеличение неоплаченного капитала и уставного капитала;
- поступление денежных средств в счет оплаты вкладов учредителей в сумме 168231 лея ($15000 \text{ долларов США} \times 11,2154 \text{ лея/доллар США}$) – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;

в июне 201X года:

- окончательную оплату учредителями неоплаченного капитала в сумме 121416 леев ($10836 \text{ долларов США} \times 11,2049 \text{ лея/доллар США}$) – как увеличение денежных средств и уменьшение неоплаченного капитала;
- отрицательную курсовую валютную разницу в сумме 114 леев [$10836 \text{ долларов США} \times (11,2049 \text{ лея/доллар США} - 11,2154 \text{ лея/доллар США})$] – как увеличение текущих расходов и уменьшение неоплаченного капитала.

Учет суммовых разниц

17. Суммовые разницы возникают при заключении между резидентами Республики Молдова договоров, в которых сторонами согласованы денежные обязательства, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, если такие договоры не запрещены действующим законодательством.

[Пкт.17 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

18. Операции, выраженные в иностранной валюте или в условных единицах, первоначально отражаются в национальной валюте по обменному курсу в соответствии с

заключенным договором (по официальному курсу молдавского лея или по обменному курсу, установленному сторонами договора).

19. Погашение дебиторской задолженности и обязательств по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, отражается в учете в национальной валюте по обменному курсу:

- 1) на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств; или
- 2) на дату поставки (приобретения) активов и/или оказания (получения) услуг; или
- 3) установленному в фиксированном размере или иным способом сторонами договора.

[Пкт.19 дополнен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

20. В случае применения обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы по соответствующим операциям отражаются в учете следующим образом:

1) положительные суммовые разницы – как увеличение текущей дебиторской задолженности и/или других активов или уменьшение текущих обязательств и увеличение текущих доходов;

2) отрицательные суммовые разницы – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности и/или других активов или увеличение текущих обязательств.

Пример 5. 10 октября 201X года два субъекта – резиденты Республики Молдова (неплательщики НДС) заключили договор купли-продажи товаров, стоимость которых была выражена в евро. 15 октября 201X года продавец осуществил поставку 100 единиц товара стоимостью 5000 евро. Условия договора предусматривают оплату в национальной валюте по официальному курсу молдавского лея на дату оплаты. Оплата была произведена 10 ноября 201X года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 15.10.201X года – 15,1220 лея/евро;

- 10.11.201X года – 15,3252 лея/евро.

По данным примера отражается в учете:

• у субъекта-продавца:

в октябре 201X года:

- стоимость проданных товаров в сумме 75610 леев (5000 евро × 15,1220 лея/евро) – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

в ноябре 201X года:

- погашение дебиторской задолженности по проданным товарам в сумме 76626 леев (5000 евро × 15,3252 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- положительная суммовая разница от продажи товаров в сумме 1016 леев [5000 евро × (15,3252 лея/евро – 15,1220 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

• у субъекта-покупателя:

в октябре 201X года:

- стоимость приобретенных товаров в сумме 75610 леев (5000 евро × 15,1220 лея/евро) – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств;

в ноябре 201X года:

- погашение обязательств по приобретенным товарам в сумме 76626 леев (5000 евро × 15,3252 лея/евро) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств;

- отрицательная суммовая разница от приобретения товаров в сумме 1016 леев [5000 евро × (15,1220 лея/евро – 15,3252 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущих расходов и обязательств.

21. В случае применения обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) или обменного курса, установленного сторонами в фиксированном размере, суммовые разницы не возникают, поскольку продавец и покупатель признают дебиторскую задолженность и обязательства по одному и тому же обменному курсу.

22. На отчетную дату дебиторская задолженность и обязательства по операциям, выраженным в иностранной валюте или в условных единицах, не подлежат пересчету.

23. В случае предварительной оплаты (авансом) поставленных (приобретенных) активов или оказанных (полученных) услуг, эквивалент аванса в национальной валюте определяется по обменному курсу на дату его оплаты и в последующем не пересчитывается.

24. Возникновение суммовых разниц по операциям с оплатой авансом зависит от:

- 1) величины авансовой оплаты: частичной или полной;
- 2) обменного курса, используемого в соответствии с п.19 настоящего стандарта.

25. В случае осуществления частичной авансовой оплаты и использования обменного курса на дату погашения дебиторской задолженности и обязательств, суммовые разницы возникают только по неоплаченной части дебиторской задолженности и/или обязательств как результат изменения обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) и дату окончательной оплаты. Такие разницы отражаются в учете в соответствии с п.20 настоящего стандарта.

***Пример 6.** Субъект на основании договора купли-продажи продал товары другому субъекту-резиденту Республики Молдова. Стоимость товаров выражена в иностранной валюте и составляет 8000 евро. Договор предусматривает использование официального курса молдавского лея на дату оплаты. 27 мая 201X года покупатель оплатил авансом 40% договорной стоимости товаров, а 5 июня 201X года была произведена поставка товаров. Окончательная оплата состоялась 2 июля 201X года.*

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 27.05.201X года – 15,5808 лея/евро;

- 05.06.201X года – 15,6758 лея/евро;

- 02.07.201X года – 15,5514 лея/евро.

По данным примера субъект-продавец отражает в учете:

в мае 201X года:

- получение аванса в счет последующей поставки товаров в сумме 49859 леев (3200 евро × 15,5808 лея/евро) – как увеличение денежных средств и текущих обязательств;

в июне 201X года:

- стоимость проданных товаров в сумме 125103 леев [(49859 леев + (4800 евро × 15,6758 лея/евро)] – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;

- зачет ранее полученного аванса в сумме 49859 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

в июле 201X года:

- получение окончательной оплаты за проданные товары в сумме 74647 леев (4800 евро × 15,5514 лея/евро) – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- отрицательную суммовую разницу по неоплаченной дебиторской задолженности в сумме 597 леев [4800 евро × (15,5514 лея/евро – 15,6758 лея/евро)] – как увеличение текущих расходов и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

26. В случае осуществления полной авансовой оплаты и использования обменного курса на дату поставки активов (оказания услуг) суммовые разницы не возникают, но необходимы дополнительные расчеты между продавцом и покупателем. Так, при росте обменного курса покупатель оплачивает продавцу дополнительную сумму, а при снижении обменного курса продавец возвращает покупателю часть полученного аванса.

Пример 7. Субъект получает услуги, оказываемые другим субъектом-резидентом Республики Молдова. Согласно договору, стоимость услуг выражена в иностранной валюте и составляет 3500 евро. Договор предусматривает применение официального курса молдавского лея на дату оказания услуг. 30 ноября 201X года услуги были оплачены авансом в полном размере. Документы, подтверждающие оказание услуг, были составлены 28 декабря 201X года, а окончательная оплата произведена 3 января 201X+1 года.

Официальный курс молдавского лея на дату:

- 30.11.201X г. – 15,7361 лея/евро;

- 28.12.201X г. – 15,8517 лея/евро.

По данным примера субъект – получатель услуг отражает в учете:

в ноябре 201X года:

- предоставление аванса в счет оплаты услуг в сумме 55076 леев (3500 евро × 15,7362 лея/евро) – как увеличение текущей дебиторской задолженности и уменьшения денежных средств;

в декабре 201X года:

- получение услуг в сумме 55481 лея (3500 евро × 15,8517 лея/евро) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- зачет ранее выданного аванса в сумме 55076 леев – как одновременное уменьшение текущих обязательств и текущей дебиторской задолженности;

в январе 201X+1 года:

- окончательную оплату за полученные услуги в сумме 405 леев (55481 лей – 55076 леев) – как одновременное уменьшение текущих обязательств и денежных средств.

27. Ошибки и изменения в бухгалтерских оценках, относящиеся к курсовым валютным и суммовым разницам, отражаются в учете в соответствии с положениями [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#).

Раскрытие информации

28. В финансовых отчетах субъекта раскрывается, как минимум, следующая информация, относящаяся к:

1) курсовым валютным разницам:

a) сумма доходов и расходов по курсовым валютным разницам;

b) стоимость элементов учета, выраженных в иностранной валюте;

c) последствия значительных колебаний валютного курса, зарегистрированные после отчетной даты;

2) суммовым разницам:

a) сумма доходов и расходов по суммовым разницам;

b) порядок отражения в учете суммовых разниц;

c) перечень и общая характеристика крупных контрактов в условных единицах и/или иностранной валюте, заключенных между резидентами Республики Молдова.

Переходные положения

29. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

30. На дату вступления в силу настоящего стандарта курсовые валютные разницы, учтенные в составе дополнительного капитала, относятся на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Дата вступления в силу

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

**Порядок учета
курсовых валютных разниц на отчетную дату**

Исходные данные. Согласно финансовой отчетности субъекта на 31 декабря 201X года, активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, включают:

- нематериальные активы по первоначальной стоимости 2700 евро (приобретены 19.03.201X года по курсу 15,6143 лея/евро);
- долгосрочные материальные активы по первоначальной стоимости 32000 евро (приобретены 25.05.201X года по курсу 15,7540 лея/евро);
- долгосрочные финансовые инвестиции (доли участия) стоимостью 60000 евро (зарегистрированы 04.06.201X года по курсу 15,7158 лея/евро);
- запасы по первоначальной стоимости 8200 евро (приобретены 20.09.201X года по курсу 15,5294 лея/евро);
- текущие финансовые инвестиции (банковский депозит) в сумме 30000 евро (зарегистрированы 24.10.201X года по курсу 15,5218 лея/евро);
- дебиторская задолженность в сумме 22000 евро (зарегистрирована 02.12.201X года по курсу 15,3845 лея/евро);
- полученные займы в сумме 14000 евро (зарегистрированы 14.12.201X года по курсу 15,6719 лея/евро);
- денежные средства на текущих счетах в сумме 46000 евро (зарегистрированы 24.12.201X года по курсу 15,6138 лея/евро).

Официальный курс молдавского лея по состоянию на 31.12.201X года составил 15,7325 лея/евро.

По представленным данным, активы и обязательства в иностранной валюте оцениваются следующим образом:

Таблица 1

**Активы и обязательства (балансовые элементы)
на 31.12.201X года**

Элементы баланса	Сумма, евро	На дату первоначальной регистрации		На отчетную дату		Разница, леев
		офиц. курс молдавского лея, лея/евро	эквивалент в нац. валюте, леев	офиц. курс молдавского лея, лея/евро	эквивалент в нац. валюте, леев	
А	1	2	3 = 1 × 2	4	5 = 1 × 4	6 = 5 – 3
1. Денежные элементы:						
1.1. Денежные средства	46000	15,6138	718235	15,7325	723695	5460
1.2. Текущие финансовые инвестиции	30000	15,5218	465654	15,7325	471975	6321
1.3. Текущая дебиторская задолженность	22000	15,3845	338459	15,7325	346115	7656
1.4. Текущие обязательства	14000	15,6719	219407	15,7325	220255	848
2. Неденежные элементы:						
2.1. Нематериальные	2700	15,6143	42159	15,6143	42159	-

активы						
2.2. Долгосрочные материальные активы	32000	15,7540	504128	15,7540	504128	-
2.3. Долгосрочные финансовые инвестиции	60000	15,7158	942948	15,7158	942948	-
2.4. Запасы	8200	15,5294	127341	15,5294	127341	-

На основе представленных данных субъект отражает в учете:

- положительные курсовые валютные разницы по:
 - денежным средствам в сумме 5460 леев – как одновременное увеличение денежных средств и текущих доходов;
 - текущим финансовым инвестициям в сумме 6321 лея – как одновременное увеличение инвестиций и текущих доходов;
 - текущей дебиторской задолженности в сумме 7656 леев – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов;
- отрицательные курсовые валютные разницы по займам в сумме 848 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «АФФИЛИРОВАННЫЕ СТОРОНЫ И ДОГОВОРЫ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС, Концептуальных основ финансовой отчетности, МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» и МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении состава аффилированных сторон и видов сделок между ними, порядка отражения в бухгалтерском учете доли участия в простом товариществе, а также представления соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера применения

3. Настоящий стандарт применяется всеми аффилированными сторонами, а также для отражения в бухгалтерском учете доли участия в простом товариществе.

[Пкт.3 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Определения

4. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Совместная деятельность – деятельность (в виде совместной операции или совместного предприятия), совместно контролируемая двумя или большим числом сторон.

Договор простого товарищества – совместная деятельность в виде совместной операции, в рамках которой две или более стороны осуществляют экономическую деятельность под совместным контролем без образования юридического лица, распределяя между собой прибыль и убытки.

Контроль – способность управлять финансовой и операционной политиками субъекта или простого товарищества, с целью получения экономических выгод от их деятельности.

Совместный контроль – разделенный согласно договору контроль над хозяйственной деятельностью, который существует только тогда, когда принятие решений, связанных со значимой деятельностью, требует единогласного одобрения сторон, обладающих совместным контролем.

Значительное влияние – возможность влиять на финансовые и операционные политики путем участия в уставном капитале субъекта в размере от 20% до 50% или другим образом, предусмотренным уставом или договором.

Аффилированные стороны – субъекты или физические лица, которые способны контролировать или контролируются, имеют значительное влияние или могут находиться под значительным влиянием другой стороны в финансовых и операционных политиках.

Финансовые политики – совокупность методов, средств и инструментов, посредством которых обеспечивается мобилизация, распределение и использование финансовых ресурсов для достижения эффективной деятельности субъекта путем принятия решений по финансированию, инвестированию и выплате дивидендов.

Операционные политики – способы реализации задач, установленных в стратегиях субъекта на операционном уровне, относительно: формирования цен, уровня запасов, объема продаж и т.д.

[Пкт.4 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Аффилированные стороны и виды операций между ними

[Название изменено [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

5. Связанной стороной является:

1) субъект, который прямо или косвенно контролирует другой субъект;

Пример 1. Субъект «А» владеет 80% уставного капитала субъекта «В». В свою очередь, субъект «В» владеет 58% уставного капитала субъекта «С».

По данным примера, аффилированными сторонами являются:

- субъекты «А» и «В», поскольку «А» обладает прямым контролем над субъектом «В»;

- субъекты «В» и «С», поскольку «В» обладает прямым контролем над субъектом «С»;

- субъекты «А» и «С», поскольку «С» косвенно контролируется субъектом «А», через субъект «В».

2) ассоциированный субъект – субъект, на финансовые и операционные политики которого оказывает значительное влияние другой субъект, но который не является ни дочерним, ни участником совместной деятельности;

Пример 2. Субъект «С» владеет 28% акций субъекта «А».

По данным примера, субъекты «С» и «А» являются аффилированными сторонами, поскольку субъект «С» оказывает значительное влияние на финансовые и операционные политики субъекта «А».

3) дочернее предприятие – субъект, контролируемый материнским предприятием (основным);

4) участники договора простого товарищества;

Пример 3. Субъект «А» подписал с субъектом «D» договор простого товарищества на осуществление операций без совместных активов.

По данным примера, аффилированными сторонами являются субъекты «А» и «D» в соответствии с договором простого товарищества.

5) субъект, который находится под контролем или совместным контролем физического лица и/или близкого члена семьи данного физического лица (например, родители, супруг/супруга и их дети);

Пример 4. Физическое лицо владеет 30%, а его сын – 22% уставного капитала субъекта «А».

По данным примера, аффилированными сторонами являются субъект «А» и указанные физические лица, поскольку они владеют более чем 50% уставного капитала субъекта и, следовательно, могут контролировать его финансовые и операционные политики.

б) физическое лицо или близкий член его семьи (родители, супруг/супруга и их дети), которое имеет значительное влияние на субъект или входит в состав ключевого управленческого персонала субъекта (например, член Совета субъекта, исполнительного органа, ревизионной комиссии или других руководящих органов) и таким образом участвует в управлении финансовыми и операционными политиками субъекта;

Пример 5. Субъект «А» владеет 60% акций субъекта «В». Остальные 40% акций распределены между акционерами следующим образом: 10% владеет генеральный директор субъекта «В», а 30% владеет финансовый директор данного субъекта.

По данным примера, аффилированными сторонами являются:

- субъекты «А» и «В», поскольку субъект «А» обладает контролем над субъектом «В»;

- генеральный директор субъекта «В» и субъект «В», поскольку генеральный директор входит в состав ключевого управленческого персонала;

- финансовый директор субъекта «В» и субъект «В», поскольку финансовый директор владеет 30% акций субъекта и оказывает существенное влияние на управление его финансовыми и операционными политиками.

6. Аффилированными сторонами не являются:

1) субъекты, у которых общий директор или другой член ключевого управленческого персонала, которые не контролируют и не оказывают влияния ни на одну из сторон;

Пример 6. У субъектов «А» и «В» общий финансовый директор, который не владеет долями участия в их уставном капитале.

По данным примера, указанные субъекты не считаются аффилированными сторонами, несмотря на то, что их директор является аффилированной стороной с каждым из них.

2) клиенты, поставщики, франчайзеры, дистрибьюторы и т.д., с которыми субъект осуществляет обычные экономические сделки, независимо от их объема;

3) другие юридические и физические субъекты, такие как: стороны, предоставляющие финансирование, кредиторы, профсоюзы, публичные учреждения и т.д. в процессе их обычных взаимоотношений.

Пример 7. Субъект по микрофинансированию предоставляет субъекту заем в сумме 30000 леев для хранения и переработки сельскохозяйственной продукции.

По данным примера, независимо от объема и характера финансирования, субъект и субъект по микрофинансированию не являются аффилированными сторонами, поскольку субъект не осуществляет контроль над деятельностью субъекта и не оказывает значительного влияния на его финансовые и операционные политики.

7. Операции между аффилированными сторонами представляют собой передачу ресурсов или обязательств между аффилированными сторонами и включают: закупку и/или продажу активов; оказание и/или получение услуг; передачу/получение активов в лизинг (аренду, имущественный наем); предоставление/получение займов, финансирования и вкладов в уставный капитал; предоставление/получение гарантий; погашение обязательств от имени субъекта или субъектом от имени аффилированной стороны и т.д.

8. Сделки между аффилированными сторонами отражаются в учете отдельно, в таком же порядке, как и сделки с неаффилированными сторонами в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

9. Продажная стоимость (без НДС и акцизов) реализованных ценностей /оказанных услуг, отражается как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон или денежных средств и текущих доходов, а балансовая стоимость реализованных ценностей /оказанных услуг – как увеличение текущих расходов и уменьшение активов (затрат основной/вспомогательной деятельности).

Пример 8. Субъект «А» осуществляет контроль над субъектом «В» и реализует ему полуфабрикаты стоимостью 72000 леев, себестоимость которых составляет 70000 леев. Одновременно субъект «А» приобрел у субъекта «В» материалы стоимостью 38000 леев, себестоимость которых составляет 35000 леев.

По данным примера, субъекты отражают в учете:

субъект «А»:

- продажную стоимость полуфабрикатов в сумме 72000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;

- себестоимость проданных полуфабрикатов в сумме 70000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов;

- стоимость приобретенных материалов в сумме 38000 леев – как одновременное увеличение запасов и обязательств аффилированным сторонам;

субъект «В»:

- стоимость приобретенных полуфабрикатов в сумме 72000 леев – как одновременное увеличение запасов и обязательств аффилированным сторонам;

- продажную стоимость материалов в сумме 38000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;

- себестоимость проданных материалов в сумме 35000 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

10. В рамках посреднических операций между субъектами – аффилированными сторонами (на основании доверенности, договора поручения, договора комиссии и т.д.) ценности, переданные/полученные для продажи, отражаются следующим образом:

1) в бухгалтерском учете субъекта, принявшего ценности для продажи (представителя, поверенного, комиссионера) – на соответствующем забалансовом счете;

2) в бухгалтерском учете субъекта, передавшего ценности для продажи (представителя, поверенного, комитента) – на отдельном субсчете соответствующего балансового счета.

Доходы и расходы аффилированных сторон признаются и отражаются в учете по мере продажи ценностей, переданных для продажи третьим лицам.

Пример 9. Субъекты «А» и «В» являются аффилированными сторонами. 15.10.201X года в соответствии с договором комиссии, субъект «А» получил от субъекта «В» товары стоимостью 100000 леев, комиссионное вознаграждение составляет 10000 леев. Товары были проданы третьим лицам 22.10.201X года, а окончательный расчет с комиссионером был осуществлен 05.11.201X года.

По данным примера, субъект «А» отражает в учете:

в октябре 201X года:

- стоимость товаров, полученных от субъекта «В» для последующей продажи, в сумме 100000 леев – как регистрацию на забалансовом счете (увеличение стоимости полученных запасов);

- денежные средства, полученные от продажи товаров третьим лицам в сумме 100000 леев – как одновременное увеличение денежных средств и обязательств аффилированным сторонам (субъект «В»);

- комиссионное вознаграждение, начисленное в соответствии с договором комиссии в сумме 10000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;

- стоимость товаров, проданных третьим лицам, в сумме 100000 леев – как списание с забалансового счета (уменьшение стоимости проданных запасов);

в ноябре 201X года:

- погашение обязательства перед субъектом «В» за проданные товары в сумме 100000 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств;

- комиссионное вознаграждение, полученное от комитента в сумме 10000 леев, – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности.

[Пкт.10 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

11. В случае, если одна из аффилированных сторон принимает на себя обязательства другой стороны, осуществление расчетов отражается в учете следующим образом:

1) у аффилированной стороны, принявшей на себя обязательства – как увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и уменьшение денежных средств, других активов или увеличение текущих обязательств;

2) у другой аффилированной стороны – как увеличение дебиторской задолженности или уменьшение текущих обязательств и увеличение обязательств аффилированным сторонам.

Пример 10. Субъекты «В» и «С» являются аффилированными сторонами. Из-за отсутствия денежных средств у субъекта «С», субъект «В», выступив в роли гаранта, 25 февраля 201X года перечислил поставщику от имени аффилированной стороны «С» аванс в сумме 50000 леев. 3 марта 201X года субъект «С» погасил долг перед субъектом «В».

По данным примера, субъекты отражают в учете:

субъект «В»:

- перечисление аванса от имени аффилированной стороны в сумме 50000 леев – как увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и уменьшение денежных средств;

- погашение дебиторской задолженности аффилированных сторон в сумме 50000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон;

субъект «С»:

- признание аванса, предоставленного аффилированной стороной в сумме 50000 леев, – как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и обязательств аффилированным сторонам;

- погашение обязательств аффилированным сторонам в сумме 50000 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

Договоры простого товарищества

Общие положения

12. Договор простого товарищества устанавливает вид деятельности, осуществляемой участниками, права на активы и обязательства, связанные с деятельностью, а также другие обязательные элементы, предусмотренные законодательством.

13. Вклады участников при создании простого товарищества имеют форму экономических ценностей, находящихся в их владении, включая их имущественные права.

14. Собственное имущество, вложенное участниками, и ценности, произведенные в рамках деятельности простого товарищества, а также совместно полученные доходы признаются общей собственностью участников, если договором не предусмотрено иное.

15. В рамках деятельности простого товарищества участники признают доходы, расходы и финансовые результаты (прибыль/убытки) пропорционально долям участия в деятельности простого товарищества, если договором не предусмотрено иное.

16. Руководство простого товарищества доверяется одному участнику, именуемому участник-руководитель, или всем участникам, уполномоченным представлять товарищество за его пределами.

17. Независимо от порядка ведения бухгалтерского учета простое товарищество не составляет и не представляет финансовые отчеты.

18. Бухгалтерский учет простого товарищества зависит от характера осуществляемых операций:

- 1) без совместных активов; или
- 2) с совместными активами.

Бухгалтерский учет операций без совместных активов

19. Бухгалтерский учет операций без совместных активов может вестись:

- 1) участником-руководителем, назначенным в соответствии с договором простого товарищества, или
- 2) каждым участником.

20. При осуществлении операций без совместных активов, каждый участник, осуществляя определенный этап процесса производства продукции /оказания услуг, реализации товаров, использует собственные активы и своих работников, несет собственные расходы и выполняет принятые на себя обязательства.

Например, сельскохозяйственное предприятие и консервный завод заключили договор простого товарищества по совместному производству яблочного сока. Каждый из участников несет собственные расходы и получает часть доходов от продажи сока, определенную в соответствии с положениями договора.

21. Доход, полученный в результате деятельности простого товарищества без совместных активов, и совместно понесенные расходы, произведенные ценности или финансовые результаты этой деятельности, распределяется между участниками в порядке, предусмотренном в договоре простого товарищества.

22. Бухгалтерский учет операций без совместных активов ведется отдельно каждым из участников договора простого товарищества, на отдельных аналитических субсчетах, отражая относящиеся расходы, доходы, дебиторскую задолженность и обязательства в соответствии со стандартами бухгалтерского учета и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету.

23. В конце отчетного периода или на другую дату, установленную договором, каждый участник, на основании протокола или иного документа, предусмотренного договором, передает участнику-руководителю или всем участникам информацию о расходах, доходах, дебиторской задолженности и обязательствах, относящихся к контролируемым операциям без совместных активов.

24. Результаты осуществления операций без совместных активов могут распределяться между участниками на основе:

- 1) дохода от продаж;
- 2) финансового результата; или
- 3) иным способом, предусмотренным в договоре простого товарищества.

25. В случае распределения дохода от продаж, полученного в результате осуществления операций без совместных активов, доля доходов каждого участника простого товарищества определяется как произведение доходов от продаж и доли каждого участника. В этом случае доходы, расходы, ценности или финансовые результаты, относящиеся к деятельности простого товарищества, учитываются каждым участником или участником-руководителем.

Пример 11. Субъекты «А» и «В» заключили на 2 года договор простого товарищества без совместных активов с целью переработки винограда в виноматериалы. По договору простого товарищества субъекты имеют следующие обязательства:

- субъект «А» вносит в качестве вклада в деятельность простого товарищества сырье (виноград) и несет собственные расходы, связанные с выращиванием и транспортировкой винограда субъекту «В»;

- субъект «В» организует переработку винограда и несет все затраты, связанные с его переработкой (материалы, заработная плата, амортизация и т.д.), и расходы на реализацию виноматериалов.

Договор простого товарищества предусматривает распределение доходов от продажи виноматериала следующим образом: субъекту «А» – 45% и субъекту «В» – 55%.

В 201X году субъект «А» передал субъекту «В» на переработку 1000 тонн винограда стоимостью 3000 леев/тонна. Из полученного винограда субъект «В» изготовил 61290 дкл. виноматериала стоимостью 85 леев/дкл. Расходы на реализацию, оказанные третьими лицами, составили 137350 леев. В первый год совместной деятельности субъект «В» продал 40% произведенного объема по цене 120 леев/дкл. с полной оплатой доли субъекта «А».

Договором простого товарищества субъект «В» назначен в качестве участника-руководителя.

По данным примера, субъекты в 201X году отражают в учете:

субъект «А»:

- стоимость винограда, переданного субъекту «В» (внутренняя бухгалтерская запись по учету запасов) в сумме 3000000 леев (1000 тонн × 3000 леев/тонна) – как увеличение запасов, переданных на переработку, и уменьшение остатка запасов винограда;

- текущие доходы от осуществляемых операций без совместных активов (от продажи виноматериала) в сумме 1323864 лея (2941920 леев × 45%) – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;

- себестоимость продаж от осуществляемых операций без совместных активов в сумме 1200000 леев (3000000 леев × 40%) – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение стоимости запасов, переданных на переработку;

- денежные средства, полученные от операций, осуществляемых без совместных активов, в сумме 1323864 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон.

субъект «В»:

- стоимость винограда, полученного от субъекта «А» в сумме 3000000 леев, – как запасы на забалансовом счете (увеличение стоимости полученных запасов);

- затраты на производство виноматериала в сумме 2209650 леев (61290 дкл. × 85 леев – 3000000 леев) – как увеличение производственных затрат и уменьшение стоимости запасов, увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов и т.д.;

- стоимость винограда, израсходованного для производства виноматериала в размере 3000000 леев, – как списание с забалансового счета (уменьшение стоимости израсходованных запасов);

- стоимость произведенного виноматериала в сумме 2209650 леев – как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат;

- продажная стоимость произведенного виноматериала в сумме 2941920 леев [(61290 дкл. × 120 леев) × 40%] – как увеличение текущей дебиторской задолженности и одновременное увеличение текущих обязательств аффилированным сторонам в сумме 1323864 леев (2941920 леев × 45%) и текущих доходов в сумме 1618056 леев (2941920 леев × 55%);

- себестоимость продаж от операций, осуществляемых без совместных активов, в сумме 883860 леев (2209650 леев × 40%) – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение запасов;

- расходы на реализацию виноматериала в сумме 137350 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- денежные средства, полученные от покупателей в сумме 2941920 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- денежные средства, перечисленные субъекту «А» в сумме 1323864 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

В конце отчетного периода субъект «В», как участник-руководитель, представляет следующую информацию относительно операций, осуществляемых без совместных активов:

Таблица 1

**Информация
о результатах операций, осуществляемых без совместных активов
за 201X год**

№ п/п	Показатели	Сумма, леев		
		Всего	в том числе, субъект:	
			«А» – 45%	«В» – 55%
1.	Доходы от продаж	2941920	1323864	1618056
2.	Себестоимость продаж	2083860	1200000	883860
3.	Валовая прибыль (стр.1 – стр.2)	858060	123864	734196
4.	Расходы на реализацию	137350	x	137350
5.	Результат (прибыль) от операций, осуществляемых без совместных активов (стр.3 – стр.4)	720710	123864	596846

26. При распределении финансового результата, полученного в результате осуществления операций без совместных активов, доля финансового результата каждого участника простого товарищества определяется как произведение величины финансового результата и соответствующей доли участия. В этом случае доходы, расходы, ценности и финансовый результат отражаются, как правило, в бухгалтерском учете участника-руководителя.

Пример 12. Используя данные примера 11, предположим, что договор простого товарищества предусматривает распределение прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов в пропорции: субъект «А» – 45% и субъект «В» – 55%.

По данным примера, доля субъекта «А» в прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов, составляет – 324319,5 лея (720710 леев × 45%), а субъекта «В» – 396390,5 лея (720710 леев × 55%) .

В 201X году субъекты отражают в учете:

субъект «А»:

- себестоимость винограда, переданного субъекту «В» для производства виноматериала в сумме 3000000 леев – как увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и уменьшение запасов;

- доля в прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов, в сумме 324319,5 лея [(2941920 леев – 2083860 леев – 137350 леев) × 45%] – как

одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;

- денежные средства, полученные от субъекта «В» в сумме 1524319,5 лея $[(3000000 \text{ леев} \times 40\%) + 324319,5 \text{ лея}]$ – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон.

субъект «В»:

- стоимость винограда, полученного от субъекта «А», в сумме 3000000 леев – как одновременное увеличение запасов и текущих обязательств аффилированным сторонам;

- стоимость винограда, использованного для изготовления виноматериала, в сумме 3000000 леев – как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов;

- затраты по производству виноматериала в сумме 2209650 леев $(61290 \text{ дкл} \times 85 \text{ леев} - 3000000 \text{ леев})$ – как одновременное увеличение производственных затрат и текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов и т.д.;

- себестоимость произведенного виноматериала в сумме 5209650 леев $(2209650 \text{ леев} + 3000000 \text{ леев})$ – как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат;

- продажная стоимость произведенного виноматериала в сумме 2941920 леев $[(61290 \text{ дкл} \times 120 \text{ леев}) \times 40\%]$ – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;

- себестоимость продаж готового продукта, полученного в результате осуществления операций без совместных активов, в сумме 2083860 леев $(5209650 \text{ леев} \times 40\%)$ – как увеличение себестоимости продаж и уменьшение запасов;

- расходы на реализацию в сумме 137350 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;

- денежные средства, полученные от покупателей, в сумме 2941920 леев $(61290 \text{ дкл.} \times 120 \text{ леев} \times 40\%)$ – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;

- списание доходов на финансовый результат в сумме 2941920 леев – как уменьшение текущих доходов и увеличение финансового результата;

- списание расходов на финансовый результат в сумме 2221210 леев $(2083860 \text{ леев} + 137350 \text{ леев})$ – как одновременное уменьшение финансового результата и текущих расходов;

- доля субъекта «А» в прибыли, полученной в результате осуществления операций без совместных активов, в сумме 324319,5 лея $[(2941920 \text{ леев} - 2221210 \text{ леев}) \times 45\%]$ – как уменьшение финансового результата и увеличение обязательств аффилированным сторонам;

- денежные средства, перечисленные субъекту «А» в сумме 1524319,5 лея $[(3000000 \text{ леев} \times 40\%) + 324319,5 \text{ лея}]$ – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

Бухгалтерский учет операций с совместными активами

27. Деятельность простого товарищества с совместными активами предусматривает совместное владение и совместный контроль участников над активами, вложенными или приобретенными для общих целей, включая получение экономической выгоды.

28. Бухгалтерский учет операций с совместными активами ведется участником-руководителем, который несет ответственность за исполнение налоговых обязательств по данным операциям.

29. В конце отчетного периода (или иной даты, предусмотренной договором) участник-руководитель составляет протокол распределения доходов, расходов или финансовых результатов, полученных от использования совместно контролируемых активов в соответствии с долей участия каждого участника.

30. Результаты деятельности простого товарищества с совместными активами распределяются между участниками в соответствии с положениями пунктов 24–26 настоящего стандарта.

Пример 13. Субъекты «А» и «В» в 201X году приобрели технологическое оборудование на сумму 1500000 леев, сроком эксплуатации 10 лет. В 201X+1 году субъекты заключили договор простого товарищества о совместном владении и управлении этим активом, предназначенным для передачи в операционный лизинг сроком на один год. В соответствии с договором простого товарищества участники владеют соответственно 55% и 45% от стоимости оборудования. По договору простого товарищества участником-руководителем назначен участник «А», который ведет учет всех операций, связанных с совместно контролируемыми активами.

В течение отчетного периода расходы на управление оборудованием составили 162000 леев, из которых 90000 леев – расходы на текущее техническое обслуживание, 37000 леев – на страхование оборудования и 35000 леев – прочие текущие расходы. Годовой доход от передачи оборудования в операционный лизинг составляет 450000 леев. В соответствии с договором, финансовый результат, полученный от передачи оборудования в операционный лизинг, распределяется пропорционально средствам, вложенным участниками на момент его приобретения.

По данным примера, субъекты отражают в учете:

участник-руководитель «А»:

- доля участия участника «В» в сумме 675000 леев ($1500000 \text{ леев} \times 45\%$) – как одновременное увеличение денежных средств и долгосрочных обязательств;
- приобретение технологического оборудования в сумме 1500000 леев – как одновременное увеличение долгосрочных материальных активов и текущих обязательств;
- амортизация технологического оборудования в сумме 1500000 леев ($1500000 \text{ леев} : 10 \text{ лет}$) – как одновременное увеличение текущих расходов и амортизации основных средств;
- расходы на текущее техническое обслуживание в сумме 90000 леев – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- расходы по страхованию актива и прочие текущие расходы в сумме 72000 леев ($37000 \text{ леев} + 35000 \text{ леев}$) – как одновременное увеличение текущих расходов и текущих обязательств;
- доход, полученный от передачи оборудования в операционный лизинг в сумме 450000 леев – как одновременное увеличение дебиторской задолженности и текущих доходов;
- денежные средства, полученные от клиентов в сумме 450000 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение текущей дебиторской задолженности;
- списание доходов на финансовый результат в сумме 450000 леев – как уменьшение текущих доходов и увеличение финансового результата;
- списание расходов на финансовый результат в сумме 312000 леев ($162000 \text{ леев} + 150000 \text{ леев}$) – как одновременное уменьшение финансового результата и текущих расходов;
- доля участия в прибыли, полученной от операций с совместными активами, в сумме 62100 леев [$(450000 \text{ леев} - 312000 \text{ леев}) \times 45\%$] – как уменьшение финансового результата и увеличения обязательств аффилированным сторонам;
- денежные средства, перечисленные субъекту «В», в сумме 62100 леев – как одновременное уменьшение обязательств аффилированным сторонам и денежных средств.

субъект «В»:

- денежные средства, перечисленные для приобретения технологического оборудования в сумме 675000 леев ($1500000 \times 45\%$) – как увеличение долгосрочной дебиторской задолженности и уменьшение денежных средств;

- доля участия в прибыли от операций с совместными активами в сумме 62100 леев [(450000 леев – 312000 леев) × 45%] – как одновременное увеличение дебиторской задолженности аффилированных сторон и текущих доходов;

- денежные средства, полученные от субъекта «А», в сумме 62100 леев – как увеличение денежных средств и уменьшение дебиторской задолженности аффилированных сторон.

[Пкт.30 изменен [Приказом Мин.Фин. N 166 от 28.11.2013](#), в силу 01.01.2014]

Раскрытие информации

31. В финансовых отчетах субъект раскрывает, как минимум, следующие информации:

1) аффилированные стороны:

- остаток дебиторской задолженности, инвестиций и обязательств, относящихся к аффилированным сторонам на начало и конец отчетного периода;

- характер, объем, сроки и условия проведения операций между аффилированными сторонами;

- предоставленные и полученные гарантии;

- расходы, признанные в течение текущего отчетного периода относительно безнадежной дебиторской задолженности аффилированных сторон, в том числе оценочные резервы по безнадежной дебиторской задолженности;

- компенсации ключевому управленческому персоналу в виде основной и дополнительной заработной платы, иные виды стимулирующих и компенсационных выплат, вознаграждения по окончании трудового договора и т.д.;

2) участие в простом товариществе:

- балансовая стоимость собственных активов и обязательств, относящихся к операциям без совместных активов;

- способ ведения бухгалтерского учета операций простого товарищества;

- понесенные расходы и доходы или финансовые результаты, полученные в результате деятельности простого товарищества;

- доля субъекта в совместных активах, классифицированных в соответствии с их характерными признаками;

- доля субъекта в различных обязательствах и расходах, понесенных совместно;

- финансовый результат, полученный от использования доли субъекта в совместных активах.

Переходные положения

32. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

33. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ»

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Директив ЕС и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в установлении порядка учета в сельскохозяйственной деятельности и представлении соответствующей информации в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт регламентирует порядок учета и представления соответствующей информации в финансовых отчетах относительно:

- 1) биологических активов;
- 2) сельскохозяйственной продукции;
- 3) себестоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

4. Настоящий стандарт не применяется для учета:

1) земельных участков и нематериальных активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#));

2) земельных участков и других долгосрочных активов, входящих в состав инвестиционной недвижимости, связанной с сельскохозяйственной деятельностью ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#));

3) продукции, полученной в результате переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора ([НСБУ «Запасы»](#));

4) продукции, не связанной с сельскохозяйственной деятельностью (например, сбор грибов или лесных фруктов);

5) субсидий ([НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#)).

Примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции и продукции, полученной в результате ее переработки, приведены в таблице 1.

Таблица 1

Биологические активы, сельскохозяйственная продукция и продукция, полученная в результате ее переработки

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Продукция, полученная в результате переработки сельскохозяйственной продукции
Основное стадо овец	Молоко, шерсть	Брынза, пряжа
Основное стадо крупного рогатого скота	Молоко	Масло сливочное, сыр, брынза
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, ветчина
Рыбоводство	Товарная рыба, рыбопосадочный материал	Рыбные продукты
Зерновые культуры	Зерно, солома	Мука, крупа, комбикорм
Овощные культуры	Овощи	Овощные консервы, соленья
Технические культуры, выращиваемые на плантациях	Табачные листья, семена подсолнечника, корнеплоды	Табак ферментированный, масло растительное, сахар
Многолетние насаждения:		
- виноградники	Виноград	Виноматериалы, сокоматериалы
- сады	Фрукты (плоды)	Сухофрукты, фруктовые консервы
- лесные деревья (лесной массив)	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы

Определения

5. В настоящем стандарте используемые понятия означают:

Сельскохозяйственная деятельность – администрирование субъектом биологической трансформации и сбора биологических активов в целях их продажи или для получения дополнительных биологических активов и/или сельскохозяйственной продукции.

Биологический актив – живое животное или живое растение.

Затраты – ресурсы, выраженные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции и оказания услуг.

Фактическая себестоимость – фактические затраты субъекта, связанные с поступлением, выращиванием и уходом за биологическими активами и производством сельскохозяйственной продукции.

Плановая (нормативная) себестоимость – затраты, определенные на основе норм и нормативов, установленных субъектом, относящиеся к поступлению, выращиванию и уходу за биологическими активами и производству сельскохозяйственной продукции.

Группа биологических активов – совокупность однородных животных (стадо, отара) и/или аналогичных живых растений (насаждения, питомники).

Сельскохозяйственная продукция – продукция, полученная от биологических активов субъекта.

Уборка урожая – отделение сельскохозяйственной продукции от биологического актива и/или группы биологических активов (например, сбор винограда, фруктов и овощей, выкопка саженцев, надой молока, сбор яиц) и/или прекращение жизненных процессов биологических активов (например, рубка деревьев, убой животных и птицы, улов рыбы).

Биологическая трансформация – процесс роста, производства, вырождения и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные и/или количественные изменения (например, выращивание отдельных культур в целях получения сельскохозяйственной продукции, выращивание животных для продажи или убоя, выращивание деревьев для получения древесины).

Общие положения

6. Сельскохозяйственная деятельность включает две отрасли:

1) растениеводство – выращивание однолетних и/или многолетних сельскохозяйственных культур, лесоводство, цветоводство;

2) животноводство – выращивание животных, птицеводство, аквакультура, пчеловодство и др.

7. Растениеводству и животноводству присущи следующие общие характерные черты:

1) способность к изменениям – животные и растения подвергаются биологическим изменениям (трансформации), способствующим получению сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов;

2) управляемость изменениями – порядок поддержания биологической трансформации путем улучшения и/или установления необходимых условий для осуществления соответствующего технологического процесса (например, рацион кормления, установленный для животных и птиц, сроки и качество выполнения работ при возделывании сельскохозяйственных культур, обеспечение биологических активов влажностью, светом, температурой);

3) измеримость изменений – количественное и качественное измерение изменения биологического актива (группы биологических активов). Измерение количественных изменений предусматривает выражение объема полученной сельскохозяйственной продукции и/или количество дополнительных биологических активов в количественных показателях (например, зерновая продукция, продукция садоводства и виноградарства,

прирост живой массы животных – в килограммах; увеличение количества древесной массы в лесном хозяйстве – в кубических метрах, количество цыплят, гусят). Измерение качественных изменений выражается в качественных показателях (например, качество выращенных животных – категориями упитанности; качество винограда и корнеплодов сахарной свеклы – сахаристостью, зерно пшеницы – содержанием клейковины, кормов – содержанием протеина).

8. Биологическая трансформация приводит к:

1) изменениям биологических активов, обусловленным их:

a) ростом (увеличение живой массы и улучшение качества животных и/или растений);

b) вырождением (уменьшение массы и снижение качества животных и/или растений);

c) размножением (получение дополнительных биологических активов – животных и/или растений);

2) производству сельскохозяйственной продукции (например, зерна, овощей, фруктов, винограда, молока, шерсти, яиц, меда).

9. Биологический актив или сельскохозяйственная продукция признается на основе метода начисления, если:

1) субъект контролирует и идентифицирует биологический актив и сельскохозяйственную продукцию как результат прошлых экономических фактов. Данный критерий соблюдается в случае, если субъект обладает правом собственности или другой формой контроля, связанной с биологическими активами и/или сельскохозяйственной продукцией или, по необходимости, они маркируются при поступлении (например, субъект может обладать правом собственности на животных, если они маркированы в момент приобретения, рождения или отлучки);

2) существует обоснованная уверенность, что в будущем субъект получит экономические выгоды от использования биологического актива и сельскохозяйственной продукции. Данный критерий считается выполненным на основе оценки физических свойств актива или продукции (например, стельность коров, наличие здоровых почек на ветках многолетних растений, состояние посевов, живая масса и категория упитанности животных на выращивании и откорме);

3) себестоимость биологического актива и сельскохозяйственной продукции может быть определена достоверно.

10. При первоначальном признании биологические активы и сельскохозяйственная продукция оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника поступления в порядке, установленном в п.14–22, 30–32 и 39 настоящего стандарта.

11. В течение отчетного периода согласно учетным политикам, биологические активы и сельскохозяйственная продукция могут оцениваться по плановой себестоимости с ее доведением на отчетную дату до фактической себестоимости.

12. Согласно учетным политикам, субъект может оценивать биологические активы и сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в соответствии с общими положениями, установленными МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

Бухгалтерский учет биологических активов

13. В зависимости от продолжительности получения экономических выгод и подготовки к использованию по назначению различают:

1) долгосрочные биологические активы – зрелые биологические активы, обеспечивающие многократное получение сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов в течение периода, превышающего один год (например, виноградники, сады, плодоносящие ягодники, многолетние цветочные,

кормовые, овощеводческие культуры, взрослые коровы, овцы, свиньи, лошади), а также незрелые биологические активы, находящиеся в период подготовки к использованию по назначению (например, посаженные виноградники и сады до их перевода в состав плодоносящих);

2) оборотные биологические активы – животные на выращивании и откорме, включающие отдельные группы зрелых биологических активов (например, кролики, пушные звери, взрослая птица) и незрелых, такие как молодняк животных (например, телята, поросята, ягнята) и животные, выбракованные из основного стада (отары) и поставленные на откорм.

Долгосрчные биологические активы

14. Состав и порядок определения первоначальной стоимости долгосрчных биологических активов обусловлены источником поступления данных активов и включают:

1) при приобретении плодоносящих многолетних насаждений, а также животных для пополнения основного стада (отары) – стоимость приобретения и затраты, связанные с покупкой (например, транспортные расходы, расходы по сопровождению животных, маркировке и идентификации, оценке, страхованию, по кормлению животных в пути, таможенные пошлины, сборы за таможенные процедуры);

2) при переводе в основное стадо (отару) молодняка, выращенного у субъекта, если назначение его выращивания при первоначальном признании не было определено или если имеется решение о его выращивании для продажи и/или убоя, – фактическую себестоимость животных на начало отчетного периода и плановую себестоимость на их выращивание с начала периода до момента их перевода; если субъект использует только покупные корма – фактическую себестоимость животных;

3) при переводе многолетних насаждений в категорию плодоносящих или до смыкания крон (для полезащитных лесных полос, лесных массивов):

а) фактические затраты по подъему зяби, посадочному материалу, посадке плюс затраты по выращиванию и уходу за насаждениями в первый и последующие годы нарастающим итогом до их сдачи в эксплуатацию;

б) затраты на посадочный материал, работы по посадке, выращиванию и уходу за многолетними насаждениями в случае устранения погибших саженцев в результате чрезвычайных событий признаются как текущие расходы.

15. Затраты по закладке, выращиванию и уходу за многолетними насаждениями до их перевода в состав плодоносящих отражаются как увеличение незавершенных долгосрчных биологических активов и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств, косвенных производственных затрат, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрчных нематериальных и материальных активов и т.д.

16. Себестоимость продукции (фруктов и винограда), полученной от молодых многолетних насаждений (незрелых биологических активов) в период выращивания и ухода за ними до их перевода в состав плодоносящих, определяется согласно учетным политикам по одному из следующих методов:

1) по чистой стоимости реализации;

2) по фактической себестоимости.

17. При оценке продукции по чистой стоимости реализации ее себестоимость определяется как разница между рыночной ценой и предполагаемыми затратами по ее реализации и отражается как увеличение запасов и уменьшение незавершенных долгосрчных биологических активов.

Пример 1. В 201X году субъект посадил 38340 виноградных саженцев стоимостью 526500 леев на площади 15 га. Затраты по уходу в первом году вегетации составили 120000 леев. В конце 201X года из-за климатических условий было выявлено 3067 высохших саженцев, которые были заменены весной 201X+1 года, стоимостью 41000

леев. Затраты на работы по замене данных саженцев составляют 7120 леев. Затраты по выращиванию и уходу в последующие годы (201X+2–201X+5) до перевода виноградника в эксплуатацию составляют 320000 леев. Рыночная стоимость винограда, собранного в 201X+4–201X+5 годах, составляет 65000 леев, предполагаемые затраты по реализации винограда – 4000 леев. Виноградник был переведен в категорию плодоносящих в 201X+6 году.

Согласно данным примера, субъект отражает в учете:

в 201X году:

- себестоимость посадочного материала на сумму 526500 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов;

- затраты по закладке, выращиванию и уходу в первом вегетационном году на сумму 120000 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов;

в 201X+1 году:

- себестоимость высохших саженцев и затраты, связанные с выращиванием и уходом за ними, в сумме 51717 леев $[(526500 \text{ леев} + 120000 \text{ леев}) \times 3067 \text{ ед.} : 38340 \text{ ед.}]$ – как увеличение текущих расходов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;

- затраты на работы по устранению высохших саженцев в сумме 48210 леев (41000 леев + 7210 леев) – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов;

в 201X+2 – 201X+5 годах:

- затраты по выращиванию и уходу за виноградником в сумме 320000 леев – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов и затрат вспомогательных производств, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов;

- себестоимость собранного винограда в сумме 61000 леев (65000 леев – 4000 леев) – как увеличение запасов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;

в 201X+6 году:

- первоначальная стоимость виноградника, переведенного в категорию плодоносящих в сумме 901993 леев (526500 леев + 120000 леев + 41000 леев + 7210 леев + 320000 леев – 51717 леев – 61000 леев) – как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов.

18. При применении метода фактической себестоимости, себестоимость продукции определяется в соответствии со степенью зрелости (достигнутый уровень производственной мощности) многолетних насаждений в год уборки урожая, которая включает сумму прямых затрат на уборку и транспортировку фруктов, винограда и долю затрат по выращиванию и уходу за многолетними растениями в год уборки урожая. Фактическая себестоимость продукции, полученной в период выращивания и ухода за этими насаждениями до их перевода в категорию плодоносящих, отражается аналогично правилу, установленному п.17 настоящего стандарта.

Пример 2. Используя данные примера 1, предположим, что в вегетационном периоде 201X+4 года субъект собрал 15 ц винограда, а в 201X+5 году – 20 ц с 1 га. Прямые затраты по сбору, сортировке, погрузке и транспортировке винограда составляют в 201X+4 году – 8100 леев, а в 201X+5 году – 10400 леев. Затраты по выращиванию и уходу за виноградником в 201X+4 году составляют 80000 леев, а в 201X+5 году – 86000 леев, предполагаемая производственная мощность виноградника, рассчитанная субъектом, составляет 80 ц/га.

На основании данных примера степень зрелости виноградника (достигнутый уровень производственной мощности) составляет:

- в 201X+4 году: 0,1875 (15 ц : 80 ц);

- в 201X+5 году: 0,25 (20 ц : 80 ц).

Фактическая себестоимость собранного винограда составляет:

- в 201X+4 году: 23100 леев (8100 леев + 0,1875 × 80000 леев);

- в 201X+5 году: 31900 леев (10400 леев + 0,25 × 86000 леев).

Согласно данному методу, субъект оценивает:

- виноград, собранный в период выращивания и ухода за виноградником, на сумму 55000 леев (23100 леев + 31900 леев);

- первоначальную стоимость виноградника, переведенного в категорию плодоносящих (зрелых долгосрочных биологических активов), на сумму 907993 леев (526500 леев + 120000 леев + 41000 леев + 7210 леев + 320000 леев – 51717 леев – 55000 леев).

Бухгалтерские записи аналогичны записям из примера 1.

19. Незрелые долгосрочные биологические активы, приобретенные для пополнения/создания основного стада (отары), отражаются следующим образом:

1) стоимость приобретения и затраты на приобретение незрелых биологических активов – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и увеличение текущих обязательств и т.д.;

2) затраты по выращиванию и уходу за биологическими активами в период подготовки к использованию по назначению – как увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и т.д.;

3) приплод, полученный от незавершенных долгосрочных биологических активов, оцененный согласно учетным политикам, – как увеличение запасов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов;

4) первоначальная стоимость незрелых долгосрочных биологических активов, переведенных в категорию зрелых (в эксплуатации), – как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение незавершенных долгосрочных биологических активов.

20. Рабочий и продуктивный скот, сады и виноградники, ягодники плодоносящие, полученные от собственников в виде вклада в уставный капитал, отражаются как увеличение долгосрочных биологических активов и уменьшение неоплаченного капитала или увеличение незарегистрированного капитала.

21. Долгосрочные биологические активы, такие как многолетние кормовые культуры (например, люцерна, клевер, эспарцет), цветочные культуры (например, тюльпаны, гладиолусы, пионы, ландыши, гортензии, лаванда, камелии, сирень, нарциссы, лилии), овощеводческие культуры (например, любисток, щавель, хрен, ревень, спаржа), клубничные, земляничные и др. в период подготовки к эксплуатации, включаются в состав незавершенных долгосрочных биологических активов, в последующем переводятся в категорию зрелых долгосрочных биологических активов.

22. Зрелые долгосрочные активы в виде многолетних насаждений, многолетние культуры, рабочий скот (лошади и собаки) амортизируются согласно общим правилам, установленным НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы.

[Пкт.22 в редакции [Приказа Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

23. После первоначального признания долгосрочные биологические активы оцениваются по первоначальной стоимости минус накопленная амортизация и потери от обесценения, накопленные в соответствии с общими положениями, установленными

[НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) и [НСБУ «Обесценение активов»](#).

24. При приобретении земельного участка с насаждениями по единой цене она распределяется согласно основам, установленными учетными политиками. Шпалера для виноградников и садов представляет собой отдельный долгосрочный объект материальных активов. При ее установке в первом году закладки многолетних насаждений сумма амортизации шпалеры определяется и относится:

1) до перевода виноградника и/или сада в категорию плодоносящих – по затратам на выращивание и уход за ними, и отражается как одновременное увеличение незавершенных долгосрочных биологических активов и амортизации долгосрочных материальных активов;

2) после перевода виноградника и/или сада в категорию плодоносящих – по затратам на выращивание и уход за ними, и отражается как одновременное увеличение затрат основной деятельности и амортизации долгосрочных материальных активов.

25. Выбытие долгосрочных биологических активов имеет место в случаях: продажи, безвозмездной передачи другим лицам или в финансовый лизинг, передачи в виде вклада в уставный капитал других субъектов, истечения срока полезного использования, когда дальнейшая эксплуатация невозможна или неэффективна, изменения назначения земельных участков, убоя животных, выбраковки животных из основного стада (отары), чрезвычайных событий и др.

26. Операции по выбытию долгосрочных биологических активов, за исключением убоя, выбраковки и списания животных в результате чрезвычайных событий, отражаются в том же порядке, как и прочие долгосрочные активы в соответствии с общими правилами, установленными [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#) и [НСБУ «Собственный капитал и обязательства»](#), следующим образом:

1) списание накопленной амортизации – как одновременное уменьшение амортизации долгосрочных биологических активов и долгосрочных биологических активов;

2) списание балансовой стоимости – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных биологических активов;

3) отражение расходов по выбытию долгосрочных биологических активов – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств, запасов, увеличение текущих обязательств и др.;

4) отражение продажной (договорной) стоимости долгосрочных биологических активов – как одновременное увеличение денежных средств, текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

27. Убой животных основного стада отражается в учете следующим образом:

1) списание балансовой стоимости животных – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение долгосрочных биологических активов;

2) затраты по убою – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации нематериальных и долгосрочных материальных активов и т.д.;

3) продукция, полученная от убоя животных – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

28. Рабочий и продуктивный скот, выбракованный из основного стада и переведенный в состав оборотных биологических активов для откорма, оценивается по балансовой стоимости и учитывается как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных биологических активов.

29. Балансовая стоимость долгосрочных биологических активов (например, садов, виноградников, насаждений плодовых кустарников, рабочий и продуктивный скот), пострадавших в результате чрезвычайных событий (например, град, наводнения,

заморозки, засуха, болезни), списывается частично или полностью и отражается как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных биологических активов.

Порядок отражения операций по выбытию долгосрочных биологических активов вследствие чрезвычайных событий приведен в приложении 1.

Оборотные биологические активы

30. При первоначальном признании оборотные биологические активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от источника поступления:

1) приобретенные биологические активы, полученные безвозмездно и т.д. – по первоначальной стоимости, которая включает покупную (договорную) стоимость и затраты на приобретение в соответствии с общими положениями, установленными [НСБУ «Запасы»](#);

2) приплод, полученный в результате трансформации зрелых биологических активов:

а) телята, ягнята и козлята – по плановой (нормативной) себестоимости одной головы приплода на момент рождения;

б) поросята – по плановой (нормативной) себестоимости одного центнера живой массы порослят-отъемышей, учитывая вес при рождении;

с) жеребята (в суточном возрасте), полученные от рабочих конематок – по плановой (нормативной) себестоимости 60 кормо-дней содержания одной взрослой тяговой конематки;

д) молодняк пушных зверей (в 15-дневном возрасте) – по плановой (нормативной) себестоимости 90 кормо-дней содержания взрослого животного;

е) крольчата (в 15-дневном возрасте) – по плановой (нормативной) себестоимости одной головы при отбивке от матки с учетом живой массы;

ф) цыплята, утята, гусята, индюшата (в суточном возрасте) – по плановой (нормативной) себестоимости одной головы согласно калькуляции инкубации;

г) пчелосемьи – по чистой стоимости реализации одной семьи;

h) личинки, мальки рыбы – по плановой (нормативной) себестоимости калькуляционной единицы;

3) при отбивке от маток крольчат, ягнят – по плановой (нормативной) себестоимости одного центнера прироста живой массы, определяемого путем выборочного взвешивания;

4) при переводе животных из младшей возрастной группы в старшую – по фактической себестоимости животных на начало отчетного периода и плановой себестоимости их выращивания с начала периода до момента перевода;

5) прирост живой массы, полученный в результате выращивания и откорма животных, – по плановой (нормативной) себестоимости одного центнера прироста живой массы, умноженной на количество центнеров прироста живой массы соответствующей возрастной группы животных;

б) прирост (увеличение стоимости содержания) жеребят, молодняка животных, которые не подлежат взвешиванию, пушных зверей – по плановой (нормативной) себестоимости одного кормо-дня и количеству дней содержания. Не определяются прирост живой массы и увеличение стоимости содержания взрослых кроликов, пушных зверей и птиц. Затраты на содержание указанных активов относятся на себестоимость полученной продукции (мясо птицы и кроликов, яйца и др.) или на текущие расходы – в случае их продажи.

31. На отчетную дату плановая себестоимость оборотных биологических активов, указанных в п.30 настоящего стандарта, доводится до фактической путем списания отклонений обычными или сторнировочными бухгалтерскими записями.

32. Затраты на содержание биологических активов оцениваются нарастающим итогом по фактической сумме. На отчетную дату неписанные затраты отражаются как увеличение незавершенного производства и уменьшение затрат основной деятельности.

33. После первоначального признания в течение отчетного периода оборотные биологические активы оцениваются по их первоначальной стоимости, скорректированной (увеличенной/уменьшенной) на плановую себестоимость прироста живой массы и/или затраты на содержание данных активов, а на отчетную дату – по наименьшей оценке из себестоимости и чистой стоимости реализации, в соответствии с общими положениями, установленными [НСБУ «Запасы»](#).

В данном случае субъект отражает в учете:

1) плановую себестоимость прироста живой массы – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

2) отклонение фактической себестоимости от плановой – как одновременную корректировку (уменьшение/увеличение) запасов и затрат основной деятельности.

***Пример 3.** В апреле 201X года субъект оприходовал 4 теленка от основного стада, живой вес которых составил 122 кг по плановой себестоимости 1952 леев. В течение года (9 месяцев) был оприходован прирост живой массы 648 кг по плановой себестоимости в размере 10368 леев. Плановая себестоимость телят на 31 декабря 201X года составила 12320 леев (1952 лея + 10368 леев). Фактическая себестоимость 1 кг живой массы данной группы биологических активов на 31 декабря 201X года составила 15 леев, а вес живой массы телят – 11550 леев (15 леев × 770 кг), где 770 кг = 122 кг + 648 кг. Сумма отклонения фактической себестоимости от плановой составляет 770 леев (11550 леев – 12320 леев). Чистая стоимость реализации данных телят на отчетную дату составляет 10600 леев.*

Согласно данным примера, субъект отражает в учете:

в апреле 201X года:

- плановую себестоимость 4-х телят живым весом 122 кг в размере 1952 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

в апреле – декабре 201X года:

- плановую себестоимость прироста живой массы телят 648 кг в размере 10368 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

на 31 декабря 201X года:

- отклонение фактической себестоимости телят от плановой в размере 770 леев – как сторнирование запасов и затрат основной деятельности;

- разницу между фактической себестоимостью оборотных биологических активов и чистой стоимостью реализации в размере 950 леев (11550 леев – 10600 леев) – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов.

34. Перевод оборотных биологических активов из младшей возрастной группы в старшую отражается по балансовой стоимости – как внутреннее движение запасов.

35. Операции по выбытию оборотных биологических активов (продажа, передача в виде вклада в уставный капитал, безвозмездно и т.д.), отражаются в том же порядке, как и выбытия прочих запасов, согласно общим правилам, установленным [НСБУ «Запасы»](#).

36. Убой оборотных биологических активов отражается в учете следующим образом:

1) балансовая стоимость забитых оборотных биологических активов – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов;

2) затраты, связанные с убоем животных – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и др.;

3) себестоимость продукции, полученной в результате убоя животных – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

37. Сельскохозяйственная продукция включает:

1) основную сельскохозяйственную продукцию – продукция, для получения которой был(а) создан(а) или приобретен(а) биологический актив или группа биологических активов (например, зерновые, фрукты, виноград, корнеплоды, молоко в молочном скотоводстве, мясо);

2) сопряженную сельскохозяйственную продукцию – два или более видов основной сельскохозяйственной продукции, полученную от одного биологического актива или группы биологических активов в результате одной и той же трансформации (например, зеленая масса, семена и сено однолетних и многолетних трав, молоко и шерсть основного стада овец, мед, прополис и воск в пчеловодстве). В животноводстве одновременно с сопряженной сельскохозяйственной продукцией могут быть получены и дополнительные биологические активы (например, ягнята основного стада овец, новые рои пчел в пчеловодстве);

3) побочную продукцию – продукция, полученная одновременно с основной от одного биологического актива (группы биологических активов), но имеющая второстепенное значение (например, солома, мякина, зерновые отходы – при возделывании зерновых культур; навоз и помет – при содержании животных и птицы).

38. Сельскохозяйственная продукция признается как отдельные активы:

1) при ее отделении от биологических активов в момент уборки (например, зерно во время обмолота, с корректировкой массы после его очистки, сортировки и сушки; фрукты, ягоды, овощи, зеленая масса, сенаж и сено, а также семена, полученные субъектом – во время уборки (заготовки) или приготовления; шерсть, молоко, яйца, мед – во время стрижки, доения, сбора);

2) при прекращении жизненных процессов биологических активов (например, мясо – в период убоя животных и птиц).

39. Сельскохозяйственная продукция, полученная из урожая отчетного периода, оценивается по плановой себестоимости с ее доведением до фактической на отчетную дату и отражается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

Порядок учета сельскохозяйственной продукции приводится в приложении 2 настоящего стандарта.

40. Сельскохозяйственная продукция, используемая субъектом (например, посев, корма для животных, переработка), отражается как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение запасов. Остальные операции по выбытию сельскохозяйственной продукции (реализация, безвозмездная передача, передача в виде вклада в уставный капитал и т.д.) отражаются в соответствии с общими правилами, установленными [НСБУ «Запасы»](#).

Учет затрат

41. Учет затрат ведется по видам производств (основная деятельность и вспомогательные производства) и отраслям (растениеводство и животноводство). В каждой отрасли затраты учитываются по подразделениям и объектам учета затрат (например, виды культур – озимая пшеница, кукуруза, подсолнечник, картофель; виды и сорта многолетних насаждений – семечковые, косточковые; виды и группы биологических активов – животные, птица). Перечень и состав статей затрат устанавливаются субъектом самостоятельно согласно приложениям 3 и 4.

42. В зависимости от порядка включения в себестоимость сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов различают:

1) прямые затраты;

2) распределяемые затраты;

3) косвенные производственные затраты.

43. Прямые затраты в растениеводстве и животноводстве представляют собой затраты, прямо относимые на выращивание и уход за видом (группой) растений и/или

животных (например, прямые затраты на оплату труда, прямые материальные затраты, услуги). Основные прямые затраты включают затраты, связанные с: возделыванием однолетних культур, которые были засеяны весной, и по уходу за ними в текущем отчетном периоде; с однолетними культурами, засеянными осенью предыдущего отчетного периода, и затраты по выращиванию и уходу за этими культурами в течение текущего отчетного периода; затраты по уходу за плодоносящими многолетними насаждениями (например, сады и виноградники, насаждения плодовых кустарников), отраженные в предыдущем отчетном периоде (вспашка, обрезка) после уборки урожая, и затраты по уходу за ними в текущем отчетном периоде; затраты по выращиванию и уходу за животными и птицей; затраты по искусственному осеменению животных; затраты по инкубации яиц и т.д. Данные затраты отражаются как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств, увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и текущих обязательств и т.д.

44. Распределяемые затраты представляют собой затраты отчетного периода, связанные с возделыванием нескольких видов культур (групп однородных культур) или выращиванием нескольких видов (групп) животных, птицы (например, амортизация и ремонт основных средств – животноводческих помещений, птичников, затраты по орошению, затраты по осушению земель). Данные затраты учитываются на протяжении одного периода нарастающим итогом как увеличение распределяемых затрат основной деятельности и уменьшение запасов, одновременное увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и текущих обязательств и т.д.

45. Накопленные распределяемые затраты распределяются в конце отчетного периода пропорционально установленной субъектом базе (например, по массе очищенного зерна – амортизация зерноочистительных машин; по количеству внесенных удобрений – амортизация машин для внесения удобрений; по посевной площади – амортизация сеялок; по обрабатываемой площади – амортизация культиваторов) и отражаются как увеличение затрат основной деятельности по каждой культуре (группе однородных культур) и уменьшение распределяемых затрат основной деятельности.

46. Прямые и распределяемые затраты в растениеводстве и животноводстве, осуществленные в текущем отчетном периоде для получения биологических активов и сельскохозяйственной продукции в последующем отчетном периоде, на отчетную дату учитываются как незавершенное производство. Указанные затраты отражаются как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, текущих обязательств и др. Основные прямые и распределяемые затраты накапливаются нарастающим итогом начиная с момента выполнения технологических работ по подготовке и обработке земли и других работ и относятся постатейно на затраты по возделыванию культур под урожай будущего отчетного периода следующим образом:

1) затраты по посеву озимых культур – на затраты по озимым культурам отдельно под урожай будущего отчетного периода;

2) затраты по вспашке, обрезке садов и виноградников и по другим осенним работам – на затраты по уходу за ними по видам и сортам текущего отчетного периода под урожай будущего отчетного периода;

3) затраты по вспашке, боронованию, внесению удобрений и т.д. осенью отчетного периода для однолетних культур – на себестоимость культур, которые будут посеяны весной будущего отчетного периода;

4) себестоимость меда, оставленного на зиму в качестве корма для пчелосемей, затраты на инкубацию яиц, заложенных для инкубации после 11 декабря отчетного периода, а также себестоимость переходящих на следующий год сеголеток в зимовальных прудах – на себестоимость продукции и дополнительных биологических активов, полученных в последующем отчетном периоде.

Затраты по вспашке, боронованию, внесению удобрений распределяются по яровым культурам следующего отчетного периода и учитываются как внутреннее движение в составе затрат основной деятельности.

Пример 4. В сентябре-октябре 201X года субъект осуществил затраты по осенней вспашке 400 га на общую сумму 71270 леев, включая:

- оплата труда – 14000 леев;
- взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование – 3570 леев;
- топливо – 39200 леев;
- содержание основных средств – 11000 леев;
- услуги вспомогательных производств – 3500 леев.

В апреле 201X+1 года участок, вспаханный осенью площадью 400 га, был засеян следующими культурами: подсолнечник – 80 га, кукуруза – 200 га, сахарная свекла – 120 га.

Субъект распределяет накопленные затраты следующим образом (таблица 2).

Таблица 2

Распределение затрат по осенней вспашке в 201X году

(леев)

Статьи затрат	Учтенные затраты		В том числе по культурам		
	всего	на 1 га	подсолнечник (80 га)	кукуруза (200 га)	сахарная свекла (120 га)
1	2	3	4	5	6
Оплата труда	14000	35,00	2800	7000	4200
Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование	3570	8,92	714	1785	1071
Топливо	39200	98,00	7840	19600	11760
Содержание основных средств	11000	27,50	2200	5500	3300
Услуги вспомогательных производств	3500	8,75	700	1750	1050
Итого	71270	178,17	14254	35635	21381

Согласно данным примера, субъект отражает в учете:

в сентябре – октябре 201X года:

- затраты на осеннюю вспашку зяби на сумму 71270 леев – как увеличение затрат основной деятельности, аналитический счет «Осенняя вспашка» и уменьшение запасов на сумму 39200 леев, затрат вспомогательных производств на сумму 14500 леев (11000 леев + 3500 леев) и увеличение текущих обязательств на сумму 17570 леев (14000 леев + 3570 леев).

на 31 декабря 201X года:

- списание затрат основной деятельности на сумму 71270 леев – как увеличение незавершенного производства и уменьшение затрат основной деятельности, аналитический счет «Осенняя вспашка»;

в апреле 201X+1 года:

- затраты на осеннюю вспашку, распределенные на основную деятельность, в сумме 71270 леев – как увеличение затрат основной деятельности, в том числе на аналитических счетах: «Подсолнечник» – 14254 леев, «Кукуруза» – 35635 леев, «Сахарная свекла» – 21381 леев и уменьшение незавершенного производства, аналитический счет «Осенняя вспашка» – 71270 леев.

47. Затраты вспомогательных производств включают затраты, предусмотренные в приложении 5, состав статей затрат которых устанавливается субъектом самостоятельно.

48. Косвенные производственные затраты представляют собой затраты по обслуживанию и управлению, которые отражаются в производственном подразделении субъекта. Эти затраты не могут быть отнесены непосредственно на себестоимость отдельных видов сельскохозяйственной продукции, дополнительных биологических активов, оказанных услуг. Эти затраты накапливаются в течение отчетного периода и впоследствии распределяются по объектам учета затрат. Состав статей косвенных производственных затрат устанавливается субъектом самостоятельно согласно приложениям 6 и 7.

49. Косвенные производственные затраты накапливаются по видам деятельности (основной деятельности и вспомогательных производств) и отражаются как увеличение косвенных производственных затрат и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов и др.

50. Накопленные косвенные производственные затраты основной деятельности и вспомогательных производств распределяются согласно базе распределения, установленной учетными политиками (например, общая сумма прямых затрат, сумма начисленной заработной платы, количество нормо-часов, отработанных рабочими по выращиванию и уходу за видами и группами животных и птиц, количество рабочих дней рабочего скота (для гужевого транспорта)). Распределение косвенных производственных затрат отражается как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение косвенных производственных затрат.

51. Затраты производства, от которого в результате стихийных бедствий, болезней не были получены сельскохозяйственная продукция и/или дополнительные биологические активы, оцениваются по их фактической величине относительно площади погибших посевов, урожая, затрат по выращиванию и уходу за погибшими животными и птицами и отражаются как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности.

Расходы будущих периодов

52. Расходы будущих периодов представляют собой затраты, возникшие в текущем отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

[Пкт.52 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

53. Расходы будущих периодов учитываются в зависимости от срока списания как увеличение долгосрочных или текущих расходов будущих периодов и увеличение амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, текущих обязательств и уменьшение запасов, затрат основной деятельности и вспомогательных производств и т.д.

[Пкт.53 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

54. Расходы будущих периодов распределяются согласно установленным нормам или при отсутствии таковых согласно учетным политикам.

[Пкт.54 в редакции [Приказа Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

Калькуляция

фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции

55. Фактическая себестоимость сельскохозяйственной продукции определяется на отчетную дату по перечню статей, установленному субъектом самостоятельно, согласно приложению 3.

56. Калькуляции фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции предшествуют предварительные работы, приведенные в приложении 8.

57. Объектами калькуляции в растениеводстве и животноводстве являются основная, сопряженная и побочная продукция: продукция зерновых культур, продукция технических культур (например, подсолнечник, сахарная свекла, сухой табак),

овощеводческая продукция, продукция кормовых культур, многолетних растений (например, фрукты, виноград, клубника, малина, смородина, крыжовник), молоко, шерсть, яйца, дополнительные биологические активы (приплод), прирост живой массы, живая масса животных.

58. Накопленные затраты по выращиванию и уходу за одним видом (группой) биологических активов распределяются между основной, сопряженной и побочной продукцией и дополнительными биологическими активами в зависимости от структуры и состава объектов калькуляции, применяя один из методов, установленных учетными политиками:

1) исключением из общих сумм затрат себестоимости побочной продукции, оцененной по чистой стоимости реализации или фактическим затратам по уборке побочной продукции или согласно нормативам, установленным учетными политиками – применяется для исчисления себестоимости зерновой продукции, предназначенной для продажи или внутреннего использования, продукции и дополнительных биологических активов животноводства;

2) коэффициентов, установленных субъектом. Согласно данному методу один вид сопряженной продукции приравнивается к одной условной единице, а остальные виды продукции выражаются через условные коэффициенты. Таким образом, все виды продукции пересчитываются в условную продукцию, затем определяется удельный вес каждого вида продукции в ее условном общем объеме, пропорционально которому сумма производственных затрат распределяется и относится на каждый вид продукции – применяется для исчисления себестоимости зерновой продукции и продукции однолетних и многолетних трав. Затраты по содержанию основного стада коров «Молочное стадо коров» за вычетом себестоимости побочной продукции, распределяются между молоком и полученным приплодом на основе коэффициентов 0,9 и 0,1 соответственно, установленных в учетных политиках субъекта;

3) пропорционально стоимости сопряженной продукции, исчисленной по средним рыночным ценам – применяется для исчисления себестоимости семенной пшеницы, меда, воска, прополиса, новых пчелиных роев и т.д.;

4) пропорционально количественному значению одного из признаков общего для нескольких видов продукции (например, содержание питательных веществ) – может применяться при исчислении себестоимости овощей открытого грунта для продажи или внутреннего использования, себестоимости кормов и т.д.;

5) непосредственного отнесения прямых затрат на каждый вид продукции и распределение остальных затрат пропорционально установленной базе (например, убранная площадь, коэффициенты, установленные в учетной политике), которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на каждый объект калькуляции – применяется при исчислении себестоимости овощеводческой продукции, выращенной в теплицах (в защищенном грунте), себестоимости собранных фруктов в садах, где выращиваются несколько ампелографических видов или сортов и т.д.;

б) другие методы, установленные в учетных политиках.

59. Порядок определения себестоимости основной сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов приводится в:

1) приложении 2 – для пшеницы, предназначенной для продажи и внутреннего использования;

2) приложении 9 – для семенной пшеницы;

3) приложении 10 – для 1 ц молока и 1 теленка;

4) приложении 11 – для 1 ц привеса живой массы молодняка.

Раскрытие информации

60. Субъекты, осуществляющие сельскохозяйственную деятельность, раскрывают в финансовой отчетности как минимум следующую информацию:

- 1) балансовая стоимость долгосрочных и оборотных биологических активов и сельскохозяйственной продукции, выраженной в количественном выражении на начало и на конец отчетного периода;
- 2) метод амортизации, срок использования или нормы амортизации для долгосрочных биологических активов;
- 3) доходы и расходы, связанные с выбытием биологических активов;
- 4) вид, площадь и балансовая стоимость многолетних насаждений;
- 5) площадь и стоимость земельных участков, занятых однолетними культурами;
- 6) остаток биологических активов (количество голов и живой вес) на отчетную дату предыдущего и текущего периодов и изменения в течение этого периода;
- 7) объем и себестоимость сельскохозяйственной продукции, производительность на 1 га, 1 фуражной коровы;
- 8) затраты, от которых не были получены сельскохозяйственная продукция и дополнительные биологические активы;
- 9) сумма субсидий.

Переходные положения

61. Настоящий стандарт применяется начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

62. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 2014 года.

Приложение1*

* Перечень статей затрат основной деятельности и вспомогательных производств, а также состав затрат по каждой статье, представленной в приложениях, носит рекомендательный характер. Они устанавливаются каждым субъектом самостоятельно учитывая особенности осуществляемой сельскохозяйственной деятельности.

Порядок учета

операций по частичной выкорчевке многолетних насаждений в результате чрезвычайных событий

Исходные данные. В октябре 201X года субъект установил, что в результате наводнения дальнейшая эксплуатация 2-х га из 10 га виноградника «Cabernet-Sauvignon» стала нецелесообразной. Виноградник был принят в эксплуатацию 1 января 201X-16 года первоначальной стоимостью 342000 леев, а шпалера – 1 января 201X-19 года стоимостью 272000 леев, остаточная стоимость виноградника равна нулю, а шпалеры – 75600 леев, срок эксплуатации виноградника – 20 лет, а шпалеры – 23 года. Согласно решению руководства субъекта, площадь виноградника в размере 2 га была раскорчевана, а шпалера демонтирована. В результате выполнения этих работ отражены:

1) расходы:

- услуги машинно-тракторного парка – 4780 леев;
- заработная плата – 1860 леев;
- взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование – 493 лея;

2) стоимость шпалерных столбов, полученных от демонтажа шпалеры – 10800 леев.

Сумма накопленной амортизации виноградника (на момент выкорчевки 2-х га) составляет 287850 леев, шпалеры – 167225 леев.

Показатели, относящиеся к выкорчеванной площади виноградника (2 га):

а) для виноградника:

- сумма накопленной амортизации – 57570 леев (287850 леев : 10 га × 2 га);
- балансовая стоимость – 10830 леев [(342000 леев – 287850 леев) : 10 га × 2 га].

b) для шпалеры:

- сумма накопленной амортизации – 33445 леев (167225 леев : 10 га × 2 га);
- неамортизированная стоимость – 5835 леев [(272000 леев – 75600 леев – 167225 леев) : 10 га × 2 га].

Согласно данным примера, субъект в октябре 201X года отражает для выкорчеванного участка виноградника (2 га):

- списание накопленной амортизации виноградника в сумме 57570 леев – как одновременное уменьшение амортизации долгосрочных биологических активов и долгосрочных биологических активов;
- списание накопленной амортизации шпалеры на сумму 33445 леев – как одновременное уменьшение амортизации долгосрочных материальных активов и долгосрочных материальных активов;
- списание балансовой стоимости виноградника в сумме 10830 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных биологических активов;
- списание неамортизированной стоимости шпалеры в сумме 5835 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных материальных активов;
- отражение расходов по выкорчевке погибшего виноградного участка и демонтажу шпалеры в сумме 7133 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств – 4780 леев, увеличение текущих обязательств – 2353 леев;
- поступление шпалерных столбов, годных для использования в сумме 10800 леев – как увеличение запасов и уменьшение долгосрочных материальных активов;
- списание на расходы разницы между остаточной стоимостью и стоимостью оприходованных шпалерных столбов в сумме 4320 леев [(75600 леев : 10 га × 2 га) – 10800 леев] – как увеличение текущих расходов и уменьшение долгосрочных материальных активов.

[Приложение № 1 изменено [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015](#), в силу 31.12.2015]

Приложение 2

Порядок учета урожая зерновых культур и исчисление его себестоимости

Исходные данные. *Сельскохозяйственный субъект располагает следующими данными по выращиванию, поступлению и использованию озимой пшеницы в 201X году:*

- затраты по выращиванию и уходу за озимой пшеницей – 395200 леев;
- затраты, относящиеся к площади озимой пшеницы, с которой не был получен урожай из-за наводнения – 25400 леев;
- необработанное зерно, полученное от комбайна – 5680 ц;
- зерно, полученное после переработки (сушка и сортировка) – 4945 ц;
- зерновые отходы – 555 ц;
- неиспользуемые отходы и естественная убыль – 180 ц;
- удельный вес зерна в зерновых отходах – 38%;
- собранная солома и полова – 6160 ц.

После переработки в октябре 201X года посеяно 330 ц озимой пшеницы для урожая 201X+1 года, в августе 201X года продано 3100 ц по цене 300 леев/ц, оставшаяся озимая пшеница осталась в запасах. Израсходовано на корм животным на выращивании и откорме зерновых отходов – 340 ц, соломы для подстилки – 800 ц, оставшаяся часть соломы и зерновых отходов числится в запасах.

Норматив затрат по уборке, транспортировке и скирдованию соломы установлен субъектом в размере 9% от суммы затрат, относящихся к полученной продукции.

1	2	3	4	5	6	7=6×5	8	9=8×5	10	11=10×5	12	13=12×5
озимая пшеница	4945	65,27	70	(4,73)	3100	(14663)	330	(1561)	-	-	1515	(7166)
зерновые отходы	555	24,80	30	(5,20)	-	-	-	-	340	(1768)	215	(1118)
солома	6160	5,40	8	(2,60)	-	-	-	-	800	(2080)	5360	(13936)
Итого	x	x	x	x	x	(14663)	x	(1561)	x	(3848)	x	(22220)

в декабре 201X года субъект отражает:

- списание затрат, относящихся к площадям, с которых не было собрано урожая, в сумме 25400 леев – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности;

- списание отклонений фактической себестоимости от плановой, относящихся к:

- проданной пшенице в сумме 14663 лея – как сторнирование текущих расходов и затрат основной деятельности;

- высеянной пшенице для урожая 201X+1 года в сумме 1561 лея – как сторнирование затрат основной деятельности 201X+1 года и затрат основной деятельности для урожая 201X года;

- продукции, использованной на корм и подстилку молодым животным, в сумме 3848 леев – как сторнирование затрат основной деятельности, аналитический счет «Затраты по выращиванию оборотных биологических активов» и затрат основной деятельности, аналитический счет «Озимая пшеница»;

- запасам продукции на 31.12.201X года в сумме 22220 леев – как сторнирование запасов и затрат основной деятельности.

Приложение 3

Таблица 2

Перечень статей затрат основной деятельности (растениеводства и животноводства)

Наименование статей	Растениеводство	Животноводство
1. Прямые материальные затраты, в том числе:	+	+
а) семена и посадочный материал	+	-
б) удобрения (минеральные и органические)	+	-
в) средства защиты растений и животных	+	+
г) корма	-	+
д) прочие материальные затраты	+	+
2. Прямые затраты на оплату труда	+	+
3. Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование	+	+
4. Услуги	+	+
5. Содержание основных средств	+	+
6. Косвенные производственные затраты	+	+
7. Прочие затраты	+	+

Справка: Знак «+» означает наличие статьи, а знак «-» – ее отсутствие.

Состав статей затрат в растениеводстве и животноводстве

1. В статью «Прямые материальные затраты» включаются ее однородные компоненты, которые рассматриваются как отдельные статьи:

а) семена и посадочный материал – стоимость израсходованных семян и посадочного материала собственного производства и покупных, израсходованных под соответствующую культуру, на подсев изреженных и пересев погибших посевов (в растениеводстве), а также рыбопосадочного материала (в рыбоводстве).

Не включаются в данную статью:

- стоимость семян и посадочного материала, используемых при закладке многолетних насаждений (она включается в затраты по выращиванию и уходу за этими насаждениями);

- затраты по подготовке семян к посеву (погрузка, протравливание семян химическими веществами и др.), их транспортировке в поле и собственно к посеву (они относятся на соответствующий вид (группу) однородных культур по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.).

б) удобрения (минеральные и органические) – стоимость минеральных, бактериальных и микроудобрений, а также и органических удобрений:

- навоза, птичьего помета, компостов и др., внесенных под соответствующую культуру (группу культур). Минеральные удобрения отражаются в натуральном (количественном и в пересчете на действующее вещество) и стоимостном выражении, а органические – в количественном и стоимостном выражении.

Не включаются в данную статью:

- затраты по подготовке удобрений (измельчение, смешивание), их погрузке в транспортные средства и доставке в поле, по загрузке в разбрасыватели удобрений и внесению в почву (они включаются в затраты по возделыванию соответствующей культуры (группы культур) по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.).

- затраты по внесению удобрений специализированными субъектами включают в статью «Услуги»;

с) средства защиты растений и животных:

- в растениеводстве – стоимость пестицидов, протравителей, гербицидов, дефолиантов, других химических и биологических средств (включая затраты по их доставке), израсходованных для борьбы с вредителями, сорняками и болезнями сельскохозяйственных растений.

Не включаются в данную статью затраты по подготовке, погрузке, обработке семян и защите посевов культур и многолетних насаждений названными средствами (опрыскивание, опыление, десикация, дефолиация и др.) при выполнении соответствующих работ (которые включаются в статьи «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.);

- в животноводстве – стоимость биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств.

Не включаются в данную статью другие затраты, относящиеся к дезинфицированию загонов, по профилактике и лечению животных и птицы, которые отражаются по статьям «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное

страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» при выполнении соответствующих работ;

д) корма – стоимость кормов как собственного производства, так и покупных (в пчеловодстве – мед, сахар), используемых на корм скоту, птице и пчелам. Корма собственного производства, скормленные в отчетный период, оценивают по плановой себестоимости с доведением ее на отчетную дату до фактической, а корма, перешедшие с прошлого отчетного периода, – по фактической себестоимости.

Не включаются в данную статью затраты по доставке кормов с мест постоянного хранения на ферму для их использования. Они включаются в затраты по содержанию соответствующего вида (группы) животных и отражаются в статьях «Прямые затраты на оплату труда», «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование», «Услуги» и др.;

е) прочие материальные затраты – стоимость подвязочного материала для виноградников, подстилки для животных, стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов (спецодежды и спецобуви), когда они могут быть прямо отнесены на затраты по содержанию садов, виноградников или отдельных видов (групп) животных, птицы, а также стоимость других материалов, не включенных в предыдущие статьи.

2. По статье «Прямые затраты на оплату труда» отражаются прямые затраты на основную и дополнительную оплату труда производственных рабочих, занятых на конно-ручных и тракторных работах по конкретному объекту учета затрат в растениеводстве, включая подготовку почвы к посеву, обработку и уборку, транспортные работы; доярок, операторов машинного доения, скотников, бригадиров, телятниц, свинаярей, чабанов, птичниц и других, которые выполняют технологические операции в животноводстве по обслуживанию соответствующего вида (группы) животных или птицы, пчелосемей, а также искусственным осеменением животных. В эту статью включается оплата труда по тарифным ставкам, должностным окладам, за фактически выполненную работу и премии, включая натуральную оплату продукцией по итогам годовой деятельности; надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство; надбавки и доплата за работу в ночное время; оплата за сверхурочную работу; надбавки и доплата за совмещение профессий, за работу в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда и др.; оплата за работы, выполненные временно привлеченными работниками по договорам; другие виды оплат.

3. В статью «Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование» включаются взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, исчисленные в установленном законодательством порядке.

4. В статью «Услуги» включается стоимость услуг автотранспорта, гужевого транспорта, транспортных работ тракторов, электро-, водо- и газоснабжения, холодильных установок, оказанных для производственных нужд растениеводства и животноводства как собственными вспомогательными производствами субъекта, так и сторонними организациями. В данную статью также включают стоимость услуг по агрохимическому обслуживанию, механизации, мелиорации, внесению удобрений, химической и биологической защите растений, оказанных сторонними организациями. Собственные услуги по внесению удобрений и защите растений отражаются без стоимости удобрений и ядохимикатов, которая включается в статью «Средства защиты растений и животных» (ст.1 с) данного приложения).

5. В статье «Содержание основных средств» отражаются затраты на содержание основных средств, непосредственно используемых в производстве продукции растениеводства и животноводства, такие как:

- затраты на оплату труда работников, обслуживающих основные средства (за исключением трактористов-машинистов, занятых на технологических процессах производства сельскохозяйственной продукции);

- взносы на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование;

- стоимость горюче-смазочных материалов, а также всех видов энергии, используемой на содержание основных средств, в том числе при выполнении сельскохозяйственных и других работ, при переезде тракторов с одного участка на другой;

- суммы амортизации основных средств, относимые непосредственно на соответствующую культуру или вид животных;

- затраты на содержание техники, ремонт и обкатку после ремонта тракторов, машин, оборудования и других объектов, если они не капитализируются в соответствии с общими правилами [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#), стоимость пленки, используемой для ремонта теплиц и парников, затраты по замене и ремонту гусениц, а также доли стоимости автошин тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин.

В растениеводстве затраты на содержание основных средств и плата за их аренду и наем включают в затраты по возделыванию отдельных культур (группы культур).

Затраты по содержанию машинно-тракторного парка, самоходных комбайнов, агрегатов, других сельскохозяйственных машин и орудий предварительно отражаются в составе затрат вспомогательных производств. По всем видам основных средств (здания, сооружения, машины, оборудование, передаточные устройства и т.д.), используемых в растениеводстве, затраты на их содержание отражаются в течение отчетного периода, отдельно, с выделением в их составе амортизации, затрат на ремонт и затрат на эксплуатацию, а на отчетную дату распределяются в порядке, установленном субъектом в учетных политиках.

В животноводстве по данной статье отражают амортизацию и затраты по ремонту основных средств, арендную плату, наем, а также фактическую себестоимость горюче-смазочных материалов для работы тракторов и других технических средств, обслуживающих технологические процессы этого сектора. Если они не могут быть прямо включены в себестоимость отдельных объектов учета затрат каждой группы (вида) животных, соответствующие затраты распределяются пропорционально площади помещений, занимаемой каждой группой животных (птиц).

6. В статье «Косвенные производственные затраты» отражается доля косвенных производственных затрат, распределенная и отнесенная на объекты учета затрат.

7. В статье «Прочие затраты» отражаются затраты на производство продукции, не нашедшие отражения в указанных выше статьях:

- страховые взносы по страхованию посевов, виноградников, садов, животных, животноводческих помещений и других объектов основных средств растениеводства и животноводства;

- затраты по ограждению ферм, строительству санитарных пунктов по дезинфекции и профилактике, строительству и содержанию летних лагерей для животных – навесов, загонов некапитального характера (доля текущих или долгосрочных расходов будущих периодов, с последующим их отнесением на затраты животноводства равномерно в течение 3-4 лет) в порядке, установленном субъектом;

- затраты на пусконаладочные работы по освоению вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей птицефабрик, тепличных комбинатов, комплексов по выращиванию животных и др., которые должны быть введены в эксплуатацию. Такие затраты также учитываются предварительно в составе расходов будущих периодов и включаются в затраты животноводства и растениеводства исходя из установленного субъектом срока достигнутого уровня освоения производственных мощностей.

**Перечень
статей затрат вспомогательных производств**

Затраты вспомогательных производств включают следующие статьи:

1. Прямые материальные затраты – себестоимость вспомогательных материалов, горюче-смазочных материалов, запасных частей для ремонта основных средств, строительных материалов и других материалов.

2. Прямые затраты на оплату труда – все виды основной и дополнительной оплаты работников, исчисленной исходя из установленных расценок, тарифных ставок и должностных окладов всем работникам, занятым непосредственно во вспомогательных производственных технологических процессах, оказаниях услуг.

К таким работникам относятся регулировщики, слесари, токари – в ремонтных мастерских; водители – в автотранспорте; инженеры, монтеры, слесари-монтажники – в подразделениях по обеспечению электроэнергией, водой, паром и т.д.; конюхи – в гужевом транспорте; механизаторы на транспортных работах (за исключением работ по возделыванию сельскохозяйственных культур) – в машинно-тракторном парке.

3. Взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование – взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование, исчисленные в установленном законодательством порядке.

4. Услуги – стоимость электроэнергии, воды, пара и потребленного тепла, транспортных и других услуг, используемых во вспомогательных производствах.

5. Содержание основных средств – затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно во вспомогательных производствах:

- затраты на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства;
- взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов;
- амортизация основных средств отдельных видов вспомогательных производств;
- лизинг (аренда) основных средств в соответствии с общими правилами, установленными в [НСБУ «Договоры лизинга»](#);
- затраты на ремонт основных средств в соответствии с общими правилами, установленными в [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#).

Кроме указанных затрат, в затраты по содержанию автотранспорта и других машин включаются доля стоимости автошин и аккумуляторных батарей и их ремонта.

6. Косвенные производственные затраты – доля распределенных косвенных производственных затрат вспомогательных производств.

7. Прочие затраты – страховые платежи основных средств вспомогательных производств, стоимость услуг, оказанных при мойке автомобилей для автотранспорта и др.

**Перечень
статей косвенных производственных затрат
в основной деятельности**

Косвенные производственные затраты основной деятельности (растениеводства и животноводства) включают следующие статьи:

1. Затраты по содержанию управленческого и прочего персонала – оплата труда (основная и дополнительная) в натуральной и денежной форме, взносы на обязательное государственное социальное и обязательное медицинское страхование управленческого и прочего персонала подразделений:

- в растениеводстве – агрономы, бригадиры, учетчики, сторожа полей и др.;

- в животноводстве – зоотехники, ветврачи, заведующие фермами и прочий персонал бригад, ферм и других подразделений (учетчики, заправщики, гидротехники, лаборанты ветлечебниц, сторожа в животноводстве и др.);

По этой статье также отражаются затраты по содержанию средств связи и других технических средств управления, вычислительной техники, используемой в подразделениях, стоимость и износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов, других материальных ценностей, используемых управленческим и прочим персоналом, затраты на служебные командировки управленческого и прочего персонала.

2. Затраты по содержанию основных средств – амортизация основных средств общепромышленного назначения цехов и участков (зданий, специальных сооружений, инвентаря, агрокабинетов, лабораторий для проверки семян, агрохимлабораторий, ветлечебниц, ветаптек, ветеринарно-санитарных установок); затраты на ремонт в соответствии с общими правилами, установленными в [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#), эксплуатацию и содержание подобных основных средств; плата за лизинг (аренду) объектов общепромышленного назначения участка, бригады, фермы и отрасли в соответствии с общими правилами, установленными в [НСБУ «Договоры лизинга»](#).

3. Затраты по обеспечению благоприятных условий труда, охране труда и технике безопасности – затраты на устройство и содержание ограждений для машин, оборудования, агрегатов, вентиляционных установок, сигнализации, умывальников, душевых; стоимость спецодежды и спецобуви, защитных очков и рукавиц и других средств индивидуальной защиты, выданных работникам; затраты по приобретению плакатов и справочников по охране труда; стоимость спецпитания, выдаваемого работникам; затраты по обеспечению противопожарной безопасности подразделений и др.

4. Прочие затраты – стоимость и сумма износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов; затраты на страхование ценностей общепромышленного назначения, участка, бригады, фермы; затраты по доставке работников к месту работы и обратно; затраты по доставке нефтепродуктов и воды для тракторов, комбайнов; затраты на проведение противоэрозийных мероприятий некапитального характера; амортизация нематериальных активов общепромышленного назначения бригады (фермы); затраты по оборудованию скотомогильников и на проведение карантинных мероприятий; стоимость услуг вспомогательных производств; денежные выплаты за изобретательство и предложения по техническому усовершенствованию; затраты на содержание и эксплуатацию средств природоохранного назначения и др.

Приложение 7

**Перечень
статей косвенных производственных затрат
вспомогательных производств**

Косвенные производственные затраты вспомогательных производств в зависимости от их вида включают:

1) ремонтные мастерские:

- оплата труда заведующего мастерской, инженера-контролера, кладовщика и других работников, занятых организацией, снабжением и управлением мастерской, а также соответствующие взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- затраты на отопление, освещение, на уборку помещений;
- амортизация зданий и оборудования мастерских;
- затраты по эксплуатации душевых (стоимость санитарно-технических материалов и моющих средств, затраты на подвоз и обогрев воды);
- затраты по водоснабжению, устройству заграждений и вентиляции (за исключением устройств капитального характера);
- стоимость наглядной информации по охране труда и технике безопасности;
- амортизация и ремонт зданий и оборудования мастерских;
- лизинг (аренда) основных средств, обслуживающих производственные подразделения;
- страхование основных средств;

2) автотранспорт:

- оплата труда заведующего гаражом, диспетчера, бухгалтера, сторожей, а также соответствующие взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- затраты по содержанию гаражей: ремонт, освещение, амортизация и др.;
- другие затраты, которые не могут быть отнесены на конкретные объекты учета затрат по автотранспорту;

3) машинно-тракторный парк:

- оплата труда инженеров по эксплуатации тракторов, комбайнов и других машин, бригадиров, сторожей, а также соответствующие взносы на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование;
- затраты по технике безопасности и охране труда;
- амортизация, ремонт и содержание полевых станков и другие.

Приложение 8

**Перечень
работ по исчислению себестоимости сельскохозяйственной
продукции и дополнительных биологических активов**

Для определения фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции и дополнительных биологических активов субъект выполняет следующие работы:

- 1) распределение по назначению затрат по содержанию машинно-тракторного парка;
- 2) распределение косвенных производственных затрат основной деятельности и вспомогательных производств;
- 3) отнесение на затраты текущего периода соответствующей доли расходов будущих периодов;
- 4) определение фактической себестоимости продукции (услуг) вспомогательных производств и отнесение на отдельные объекты учета затрат основной деятельности с последующим списанием отклонений фактической себестоимости от плановой;
- 5) распределение на отдельные объекты учета затрат основной деятельности и постатейное распределение затрат по выполнению работ: вспашка, боронование, внесение органических и минеральных удобрений;
- 6) списание (полное или частичное) на текущие расходы затрат, относящихся к погибшим посевам и погибшему урожаю в результате чрезвычайных событий;

7) определение фактической себестоимости продукции растениеводства принимая во внимание технологические особенности и назначение выращивания соответствующих культур, наличия основной продукции (сопряженной и побочной), незавершенного производства с определением и списанием отклонений фактической себестоимости от плановой себестоимости, в зависимости от направления использования продукции;

8) распределение затрат по содержанию кормоцехов (кормокухонь) в животноводстве;

9) установление плановых затрат по удалению и складированию навоза в животноводстве;

10) определение затрат, от которых не была получена животноводческая продукция и/или дополнительные биологические активы, в результате чрезвычайных событий (эпизоотия, сибирская язва и др. болезни);

11) корректировка общей суммы производственных затрат текущего отчетного периода на величину изменения остатков незавершенного производства на начало и конец этого периода по соответствующим объектам учета затрат в животноводстве (при наличии остатков незавершенного производства):

- в птицеводстве – на затраты по инкубации яиц, заложенных в инкубаторы после первой декады декабря текущего отчетного периода;

- в пчеловодстве – на фактическую себестоимость меда, оставляемого в ульях на зимний период в качестве корма;

- в рыбоводстве – на затраты по выращиванию сеголеток;

12) определение фактической себестоимости дополнительных биологических активов и продукции животноводства (применяемые методы зависят от технологических особенностей выращивания животных и использования кормов собственного производства или покупных, наличия сопряженной и побочной продукции);

13) определение фактической себестоимости живой массы поголовья животных;

14) определение и распределение по назначению суммы отклонений фактической себестоимости дополнительных биологических активов, живой массы животных и продукции животноводства от плановой себестоимости.

В зависимости от деятельности субъекта, его структуры и применяемой технологии не все указанные выше работы могут быть необходимы для определения себестоимости продукции и дополнительных биологических активов.

Приложение 9

Порядок определения себестоимости семенной пшеницы

***Исходные данные.** Субъектом в июне-июле 201X года оприходовано 10700 ц озимой пшеницы от обмолота, которая была перевезена на зерноток. После очистки, сушки и сортировки получено пшеницы следующих категорий качества: суперэлиты – 2000 ц, элиты – 2500 ц, первой репродукции – 2700 ц, другие репродукции – 3000 ц, зерноотходов – 260 ц с содержанием полноценного зерна – 40%, неиспользуемых отходов и естественной убыли – 240 ц. Средняя цена реализации 1 ц пшеницы по категориям качества составляет: суперэлита – 380 леев, элита – 350 леев, первая репродукция – 300 леев, другие репродукции – 280 леев. Убрано и заскородовано 8000 ц соломы, норматив затрат по уборке соломы установлен 11%. Сумма затрат по выращиванию, уходу и уборке семенной озимой пшеницы, включая затраты по первичной обработке, составляет 734000 леев.*

Себестоимость основной и побочной продукции семенной озимой пшеницы определяется следующим образом:

- сумма затрат, относящихся к соломе – 80740 леев (734000 леев × 11%);
- себестоимость 1 ц соломы – 10,09 леев (80740 леев : 8000 ц);
- сумма затрат, относящихся к зерну и зерноотходам – 653260 леев (734000 леев – 80740 леев);
- общая масса пшеницы, включая зерно, содержащееся в зерноотходах – 10304 ц [(260 ц × 40%) + 2000 ц + 2500 ц + 2700 ц + 3 000 ц];
- себестоимость 1 ц обезличенного зерна (без учета категории качества) – 63,40 лея (653260 леев : 10304 ц);
- себестоимость 1 ц зерноотходов – 25,36 лея (63,40 лея × 40%);
- сумма затрат, относящихся к зерноотходам – 6593,60 лея (25,36 лея × 260 ц);
- сумма затрат, относящихся к семенному зерну – 646666,40 лея (653260 леев – 6593,60 лея).

Таблица 3

Себестоимость семенной пшеницы по категориям качества

Категория качества	Масса зерна, ц	Цена 1 ц, леев	Стоимость зерна, леев	Удельный вес каждой категории качества, %	Общая сумма затрат, леев	Себестоимость 1 ц, леев
1	2	3	4 = 2 × 3	5*	6**	7 = 6 : 2
Суперэлита	2000	380	760000	23,13	149574	74,79
Элита	2500	350	875000	26,64	172272	68,91
Первая репродукция	2700	300	810000	24,66	159468	59,06
Другие репродукции	3000	280	840000	25,57	165352,4	55,12
Итого	10200	x	3285000	x	646666,4	x

* Удельный вес в гр.5 определяется отношением стоимости продукции каждой категории качества к общей стоимости этих категорий качества, умноженный на 100, например, удельный вес зерна суперэлиты составляет 23,13% (760000 леев : 3285000 леев × 100).

** Сумма затрат из гр.6 определяется произведением удельного веса соответствующей категории качества и общей суммы затрат этих категорий качества. Таким образом, сумма затрат пшеницы суперэлиты составляет 149574 леев (23,13% × 646666,40 лея : 100).

Приложение 10

**Порядок
определения себестоимости 1 ц молока и 1 теленка**

Исходные данные. Субъект в 201X году отразил затраты по содержанию основного стада «Молочное стадо коров» в сумме 2904500 леев. Получено молока 13000 ц и 450 телят. Затраты по уборке и транспортировке навоза составили 16200 леев. Согласно учетным политикам субъекта затраты, относящиеся к молоку, составляют 90%, а к приплоду – 10% от общей суммы.

Себестоимость 1 ц молока и 1 теленка определяется следующим образом:

- сумма затрат, относящихся к надоенному молоку и приплоду, – 2888300 леев (2904500 леев – 16200 леев);

- сумма затрат, относящихся к:
- молоку – 2599470 леев (2888300 леев × 90%);
- приплоду – 288830 леев (2888300 леев × 10%);
- себестоимость 1 ц молока – 199,96 лея (2599470 леев : 13000 ц);
- себестоимость 1 теленка – 641,84 лея (288830 леев : 450 голов).

Приложение 11

Порядок определения себестоимости 1 ц прироста живой массы животных на выращивании

***Исходные данные.** Субъект в 201X году отразил затраты по выращиванию и уходу за животными на выращивании и откорме крупного рогатого скота в сумме 7550000 леев. Движение животных данной группы за отчетный период включает:*

- живая масса на начало отчетного периода – 3000 ц,
- живая масса на конец отчетного периода – 3500 ц,
- живая масса выбывших животных – 5515 ц,
- живая масса поступивших животных – 410 ц,
- живая масса выбракованных животных из основного стада и поставленных на откорм – 2990 ц.

Оприходовано 12000 тонн навоза. Затраты на уборку и транспортировку навоза – 18000 леев.

Согласно данным примера, субъект составляет следующие расчеты:

- валовой прирост живой массы животных – 2615 ц (3500 ц + 5515 ц – 3000 ц – 410 ц – 2990 ц);
- сумма затрат, относящихся к приросту живой массы, – 7532000 леев (7550000 леев – 18000 леев);
- себестоимость 1 ц прироста живой массы – 2880,31 лея (7532000 леев : 2615 ц).

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ И УСЛУГ

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны исходя из необходимости установления общих правил (норм) ведения бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг.

Цель

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении порядка бухгалтерского учета производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на субъекты, применяющие национальные стандарты бухгалтерского учета и осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг.

4. Настоящие методические указания не регламентируют порядок учета затрат, относящихся к:

- 1) запасам, приобретенным или полученным от сторонних лиц ([НСБУ «Запасы»](#));
- 2) долгосрочным нематериальным и материальным активам ([НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#));
- 3) договорам на строительство ([НСБУ «Договоры на строительство»](#));
- 4) активам, полученным в финансовый лизинг ([НСБУ «Договоры лизинга»](#));
- 5) финансовым инвестициям ([НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции»](#));
- 6) квалифицируемым активам ([НСБУ «Затраты по займам»](#));
- 7) инвестиционной недвижимости ([НСБУ «Инвестиционная недвижимость»](#));
- 8) биологическим активам и сельскохозяйственной продукции ([НСБУ «Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве»](#)).

Определения

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

Основная деятельность – деятельность, связанная с производством продукции и/или оказанием услуг, которая составляет цель деятельности субъекта.

Вспомогательные производства – производства по обслуживанию основной деятельности субъекта (например, производство тары и инструментов, транспортное обслуживание, снабжение разными видами энергии, ремонт основных средств).

Калькуляция себестоимости – совокупность способов, используемых для исчисления себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг.

Производственные затраты – ресурсы, представленные в стоимостном выражении и израсходованные для производства продукции /оказания услуг.

Прямые затраты – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции прямым путем без промежуточных расчетов.

Распределяемые затраты – затраты, которые могут быть отнесены к конкретному объекту калькуляции только после промежуточных расчетов.

Косвенные производственные затраты – затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений субъекта.

Объект калькуляции – продукция, работа, услуга, заказ, группа продукции (услуг), по которым калькулируется себестоимость.

Объект учета затрат – место (центр) возникновения затрат (например, деятельность, цех, участок, стадия (передел), продукция, работа, услуга, заказ, группа продукции (услуг)), по которым ведется бухгалтерский учет производственных затрат.

Калькуляционный период – период, за который калькулируется себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг (например, месяц, квартал, год).

Производственный процесс – совокупность операций, связанных с производством продукции /оказанием услуг.

Готовая продукция – ценности, которые прошли полностью стадии производственного процесса и не требуют дальнейшей обработки в рамках субъекта, были подвергнуты техническим испытаниям и приемке, полностью укомплектованы и могут складироваться с целью продажи или поставленные непосредственно покупателям.

Незавершенное производство – ценности, которые не прошли все стадии обработки, предусмотренные технологическим процессом, а также продукция, не подвергнутая техническим испытаниям, и приемки или не полностью укомплектованные, а также затраты по незавершенным услугам и работам.

Побочная продукция – ценности, которые получены в производственном процессе одновременно с основной продукцией и имеют второстепенное значение и несущественную стоимость по сравнению с основной продукцией.

Обслуживающие производства и хозяйства – подразделения субъекта социально-культурного назначения (например, столовые, общежития, спортивно-развлекательные центры, дома отдыха, дошкольные учреждения).

Полуфабрикаты – ценности, производственный процесс которых закончен в одном цехе (производственной стадии) и которые далее подвергаются обработке в другом цехе (производственной стадии) или поставляются покупателям.

Услуги – работы, выполненные субъектом для сторонних лиц и/или для внутренних подразделений (например, транспортные, ремонтные, посреднические, консультационные, учебные, спортивно-развлекательные, телефонные, Интернет, туристические услуги, работы по монтажу оборудования).

Общие правила

6. Субъекты, осуществляющие деятельность по производству продукции и/или оказанию услуг, обязаны вести бухгалтерский учет производственных затрат и калькулировать себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг.

7. Производственные затраты признаются на основе метода начислений в том периоде, в котором они фактически были понесены. С этой целью необходим обособленный учет:

1) текущих затрат, которые включают фактически понесенные и признанные в текущем периоде (месяц, квартал, год) затраты (например, себестоимость израсходованных материалов, начисленная заработная плата основным рабочим, израсходованная электроэнергия);

2) затраты будущих периодов, которые включают затраты, осуществленные в текущем периоде, но относящиеся к будущим периодам (например, затраты, связанные с ремонтом основных средств, сертификациями, экспертизами, оценками);

3) предстоящие затраты, которые включают затраты, которые будут понесены в следующие периоды, но признаются в текущем периоде (например, оценочные резервы по отпускам основных рабочих).

8. Производственные затраты оцениваются по балансовой стоимости израсходованных запасов, фактически начисленной сумме оплаты труда персонала, непосредственно занятого в процессе производства продукции /оказания услуг, сумме обязательных взносов государственного социального и медицинского страхования, относящиеся к начисленной оплате труда, сумме амортизации долгосрочных активов производственного назначения, стоимости услуг, приобретенных от сторонних лиц, и др.

9. Бухгалтерский учет производственных затрат и калькуляция себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг разграничивается по калькуляционным периодам.

10. Бухгалтерский учет производственных затрат ведется отдельно по основным и вспомогательным видам деятельности. Согласно учетным политикам, в рамках основных и вспомогательных видов деятельности бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться по подразделениям (например, по цехам, мастерским, линиям), видам продукции/услуг и по другим направлениям, установленным субъектом.

11. Себестоимость готовой продукции и услуг отделяется от себестоимости незавершенного производства/услуг.

12. Бухгалтерский учет производственных затрат ведется по статьям затрат, которые включают:

- 1) прямые и распределяемые материальные затраты;
- 2) прямые и распределяемые затраты на персонал;
- 3) косвенные производственные затраты.

13. Субъект может изменить перечень статей затрат, предусмотренный в п.12 настоящих методических указаний, в зависимости от организационно-технологических особенностей, информационных потребностей, а также от существенности отдельных видов затрат (например, в добывающей отрасли может быть предусмотрена дополнительная статья затрат – амортизация минеральных ресурсов, в энергетической промышленности – амортизация основных средств).

14. Перечень, состав и порядок бухгалтерского учета производственных затрат, объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционный период и методы калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг устанавливаются в учетных политиках субъекта.

15. На основе настоящих методических указаний могут быть разработаны и утверждены в установленном законодательством порядке методические указания по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг в разных отраслях/секторах национальной экономики с учетом их особенностей.

16. В соответствии с учетными политиками субъекта, бухгалтерский учет производственных затрат может осуществляться:

- 1) с применением управленческих счетов;
- 2) без применения управленческих счетов.

Порядок бухгалтерского учета производственных затрат выбирается каждым субъектом самостоятельно в зависимости от его размера, организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

Бухгалтерский учет производственных затрат с применением управленческих счетов

17. Бухгалтерский учет производственных затрат с применением управленческих счетов рекомендуется субъектам, которые производят различные виды продукции и/или оказывают различные виды услуг. В случае применения управленческих счетов производственные затраты учитываются согласно положениям, предусмотренным в п.18–46 настоящих методических указаний.

Производственные затраты основной деятельности

18. Производственные затраты основной деятельности представляют собой затраты, связанные с производством продукции и/или оказанием услуг, которые составляют цель деятельности субъекта.

Прямые и распределяемые материальные затраты

19. Материальные затраты представляют собой балансовую стоимость запасов или других материальных ресурсов, использованных непосредственно при производстве продукции /оказании услуг. В зависимости от способа включения в себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг материальные затраты подразделяются на:

- 1) прямые материальные затраты – связаны с производством одного вида продукции или оказанием одного вида услуг и легко и точно идентифицируются по объектам учета затрат и калькуляции непосредственно путем наблюдения и измерения;
- 2) распределяемые материальные затраты – связаны с производством сопряженной продукции и могут быть отнесены на объекты калькуляции путем распределения.

20. Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции, включают затраты на:

- 1) сырье и материалы, которые составляют основу произведенной продукции или являются необходимым компонентом при ее изготовлении;
- 2) комплектующие детали и полуфабрикаты, подвергающиеся сборке или дополнительной обработке у данного субъекта;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов);
- 4) топливо всех видов, расходуемое в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую на технологические цели;

- 6) тару и тарные материалы, расходуемые в производственных подразделениях;
- 7) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с производством продукции.

21. Прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг, включают затраты на:

- 1) материалы, которые являются необходимым компонентом при оказании услуг;
- 2) запасные части, расходуемые в технологических целях;
- 3) услуги производственного характера, оказанные сторонними лицами (например, по выполнению отдельных операций по оказанию услуг);
- 4) топливо всех видов, горюче-смазочные материалы, расходуемые в технологических целях;
- 5) энергию всех видов (например, электрическую, тепловую энергию, сжатый воздух, холод, воду), расходуемую в технологических целях;
- 6) прочие прямые и распределяемые материальные затраты, связанные с оказанием услуг.

22. Согласно учетным политикам субъекта, материалы, использованные при оказании услуг, могут отражаться в учете как отдельные операции по выбытию запасов в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#). В таком случае стоимость использованных материалов не включается в себестоимость оказанных услуг.

23. Прямые и распределяемые материальные затраты, относящиеся к основной деятельности, учитываются отдельно по объектам учета затрат и калькуляции себестоимости. Эти затраты признаются в период фактического использования запасов или других материальных ресурсов в процессе производства продукции и/или оказания услуг и отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение запасов или увеличение текущих обязательств. Использованные запасы оцениваются в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#).

24. Распределяемые материальные затраты возникают при комплексной переработке материалов, когда из одного типа материала одновременно производится несколько видов сопряженной продукции (например, при производстве сметаны из цельного молока одновременно получают и обезжиренное молоко). Эти затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормам расхода материалов, объему произведенной продукции (в количественном или условно количественном выражении) или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

***Пример 1.** В сентябре 201X года при комплексной переработке материала «X» было одновременно получено 300 штук продукции «А» и 200 кг продукции «В». В этих целях израсходовано 5824 кг материала «X», себестоимость единицы которого составляет 150 леев.*

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, распределяемые материальные затраты относятся на виды сопряженной продукции пропорционально нормативному расходу материалов. Норма расхода материала «X» на единицу продукции «А» составляет 8 кг, а продукции «В» – 14 кг.

На основании данных примера общая сумма распределяемых материальных затрат составляет 873600 леев (5824 кг × 150 леев) и относится на отдельную продукцию согласно расчету, представленному в таблице 1.

Таблица 1

**Распределение
материальных затрат по видам продукции пропорционально
нормативному расходу материалов**

Виды	Единица	Фактически	Норма	Нормативны	Коэффициент	Фактически	Распределяем
------	---------	------------	-------	------------	-------------	------------	--------------

продукци и	измерени я	й объем производств а	расхода , кг	й расход материала, кг	распределени я	й расход материала, кг	ые материальные затраты, леев
1	2	3	4	5	$6 = \sum 7 : \sum 5$	$7 = 5 \times 6$	8
«А»	шт.	300	8	2400	1,12	2688	403200
«В»	кг	200	14	2800	1,12	3136	470400
Всего	-	-	-	5200		5824	873600

Согласно расчетам из таблицы 1, распределяемые материальные затраты, понесенные в сентябре 201X года, отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности в сумме 403200 леев по продукции «А» и 470400 леев по продукции «В» при одновременном уменьшении запасов в сумме 873600 леев.

25. Побочная продукция, полученная в производственном процессе, оценивается согласно [НСБУ «Запасы»](#) по чистой стоимости реализации. Стоимость побочной продукции вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и отражается в учете как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При производстве сопряженной продукции чистая стоимость реализации побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально количеству, стоимости использованного исходного материала или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 2. Используя данные примера 1, предположим, что субъект в сентябре 201X года в процессе переработки материала «Х» получил дополнительно и побочную продукцию «С» в количестве 364 кг. Чистая стоимость реализации единицы продукции «С» составляет 40 леев. Согласно учетным политикам субъекта стоимость побочной продукции распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально фактическому количеству использованного материала.

На основании данных примера, чистая стоимость реализации побочной продукции составляет 14560 леев (364 кг × 40 леев) и относится на отдельные виды сопряженной продукции согласно расчету, представленному в таблице 2.

Таблица 2

**Распределение
стоимости побочного изделия по видам сопряженной продукции
пропорционально количеству израсходованного
исходного материала**

Виды изделий	Фактический расход материала, кг	Коэффициент распределения	Стоимость побочного изделия, леев
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	4
«А»	2688	2,5	6720
«В»	3136	2,5	7840
Всего	5824		14560

Согласно расчетам из таблицы 2, побочная продукция, полученная субъектом в сентябре 201X года, отражается в учете как увеличение запасов в сумме 14560 леев при одновременном уменьшении затрат основной деятельности в сумме 6720 леев по продукции «А» и 7840 леев по продукции «В».

26. Пригодные отходы, полученные в процессе производства, оцениваются в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#) по справедливой стоимости. Стоимость пригодных отходов вычитается из себестоимости основной продукции или сопряженной продукции и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности. При

производстве сопряженной продукции справедливая стоимость пригодных отходов распределяется между видами сопряженной продукции пропорционально нормам отходов или на другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

27. Стоимость потребленной энергии всех видов (например, электрической, тепловой энергии, сжатого воздуха, холода, воды) на технологические цели отражается в учете как увеличение затрат основной деятельности и увеличение текущих обязательств или уменьшение затрат вспомогательных производств. Если расход энергии не может быть идентифицирован отдельно по объектам калькуляции, то он распределяется пропорционально нормам расхода энергии, мощности потребления и количеству отработанных машино-часов или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

28. Услуги производственного характера, полученные от сторонних лиц в процессе производства продукции и оказания услуг, отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

Прямые и распределяемые затраты на персонал

29. Прямые и распределяемые затраты на персонал представляют собой оплату труда, взносы и другие выплаты, относящиеся к персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Эти затраты включают:

1) оплату за выполненную работу, фактически отработанное время, исчисленную согласно формам и системам оплаты труда, применяемым субъектом;

2) надбавки и доплаты к заработной плате, начисленные персоналу;

3) премии, начисленные за достигнутые результаты;

4) оплату очередных ежегодных и дополнительных отпусков персонала, вовлеченного в процесс производства продукции /оказания услуг, или оценочные резервы, образованные на эти цели, оплату льготных часов для подростков, для выполнения государственных обязанностей и другие обязательные выплаты в соответствии с действующим законодательством;

5) прочие выплаты персоналу, непосредственно вовлеченному в процесс производства продукции и/или оказания услуг;

6) взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования, относящиеся к оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг.

30. Прямые и распределяемые затраты на персонал признаются в период их начисления и отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

31. Прямые затраты на персонал (например, оплата труда основных рабочих, начисленная согласно сдельной системе оплаты труда) прямо включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги.

32. Распределяемые затраты на персонал включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально тарифной (нормативной) заработной плате, сдельно начисленной оплате труда или другой основе, установленной в учетных политиках субъекта.

Пример 3. В мае 201X года рабочим основного подразделения субъекта была начислена заработная плата согласно системам оплаты труда:

- сдельной в сумме 86300 леев за производство продукции «А» и 52700 леев за производство продукции «В»;

- повременной в сумме 48650 леев за производство продукции «А» и «В».

Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, заработная плата основных рабочих, начисленная повременно,

распределяется по объектам калькуляции пропорционально заработной плате, начисленной сдельно.

На основании данных примера, заработная плата основных рабочих относится на отдельные виды продукции согласно расчету, представленному в таблице 3.

Таблица 3

**Распределение
заработной платы основных рабочих по видам продукции**

Виды продукции	Заработная плата, начисленная сдельно, леев	Коэффициент распределения	Заработная плата, начисленная повременно, леев	Итого заработная плата основных рабочих, леев
1	2	$3 = \sum 4 : \sum 2$	$4 = 2 \times 3$	$5 = 2 + 4$
«А»	86300	0,35	30205	116505
«В»	52700	0,35	18445	71145
Всего	139000		48650	187650

Согласно расчетам из таблицы 3, затраты на заработную плату основных рабочих отражаются в учете как увеличение затрат основной деятельности в сумме 116505 леев по продукции «А» и 71145 леев по продукции «В» при одновременном увеличении текущих обязательств в сумме 187650 леев.

33. Взносы работодателя на обязательное государственное социальное страхование и обязательное медицинское страхование включаются в себестоимость отдельной продукции/услуги пропорционально оплате труда персонала, непосредственно вовлеченного в процесс производства продукции и/или оказания услуг. Эти взносы отражаются в учете как одновременное увеличение затрат основной деятельности и текущих обязательств.

Косвенные производственные затраты

34. Косвенные производственные затраты включают:

- 1) амортизацию долгосрочных нематериальных и материальных активов производственного назначения;
- 2) затраты на содержание, обслуживание и ремонт долгосрочных материальных активов производственного назначения;
- 3) платежи по операционному лизингу (аренде, имущественному найму) активов производственного назначения;
- 4) оплату труда и взносы обязательного государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования административного и обслуживающего персонала производственных подразделений субъекта;
- 5) затраты на совершенствование технологии, организации производства, повышение качества продукции/услуг;
- 6) стоимость (износ) малоценных и быстроизнашивающихся предметов, используемых в производственных подразделениях субъекта;
- 7) затраты на обеспечение безопасности труда и охрану здоровья, а также создание нормальных условий труда в производственных подразделениях субъекта;
- 8) стоимость услуг по охране производственных подразделений субъекта;
- 9) затраты на откомандирование в производственных целях работников, занятых в процессе производства продукции /оказания услуг;

10) себестоимость услуг вспомогательных производств, относящихся к производству продукции /оказанию услуг (например, электрической и тепловой энергии собственного производства);

11) прочие производственные затраты, связанные с управлением и обслуживанием производственных подразделений.

35. Косвенные производственные затраты учитываются отдельно от затрат основной деятельности и вспомогательных производств и отражаются в учете как увеличение косвенных производственных затрат и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, уменьшение запасов, затрат вспомогательных производств и др.

36. Косвенные производственные затраты распределяются в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#) и учитываются как увеличение текущих расходов, затрат основной деятельности и вспомогательных производств и уменьшение косвенных производственных затрат.

Особенности бухгалтерского учета производственных затрат вспомогательных производств

37. Производственные затраты вспомогательных производств представляют собой затраты, связанные с:

- 1) производством тары;
- 2) снабжением различного рода энергией (например, электрической, тепловой энергией, сжатым воздухом, холодом, водой);
- 3) транспортным обслуживанием;
- 4) ремонтом основных средств;
- 5) производством инструментов, специального оборудования, запасных частей и др.;
- 6) производством прочей продукции или оказанием прочих услуг вспомогательного характера для внутренних нужд субъекта и/или предназначенных для поставки сторонним лицам.

38. Материальные затраты, затраты на персонал и косвенные производственные затраты вспомогательных производств учитываются согласно п.19–36 настоящих методических указаний. Эти затраты отражаются в учете как увеличение затрат вспомогательных производств и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных нематериальных и материальных активов, износа малоценных и быстроизнашивающихся активов, уменьшение запасов и др.

39. Если в рамках одного вспомогательного производства оказывается один тип услуг (производится один тип продукции), все соответствующие затраты учитываются как прямые. В обратном случае отдельно выделяются прямые и распределяемые затраты вспомогательных производств и косвенные производственные затраты, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательного производства.

40. Взаимно оказанные услуги и переданная продукция между вспомогательными подразделениями (цехами) оцениваются по нормативной (плановой) себестоимости или иным способом, установленным в учетных политиках субъекта. Стоимость этих услуг/продукции отражается в учете как увеличение затрат одного вида и уменьшение затрат другого вида вспомогательных производств.

41. Услуги/продукция вспомогательных подразделений, за исключением взаимных услуг/продукции, оцениваются по фактической себестоимости, которая определяется следующим образом:

	Производственные затраты, за исключением	+	Себестоимость взаимно полученных услуг/продукции	–	Себестоимость услуги/продукции, взаимно оказанной/ переданной
Фактическая себестоимость единицы	себестоимости взаимно полученных				

$$\frac{\text{услуги/продукции} = \text{услуг/продукции}}{\text{вспомогательного производства}} = \frac{\text{Общее количество услуг/продукции} - \text{вспомогательного производства}}{\text{Количество услуг/продукции, взаимно оказанной/переданной}}$$

42. Себестоимость услуг/продукции вспомогательных подразделений, за исключением взаимных услуг/продукции, отражается в учете как уменьшение затрат вспомогательных производств при одновременном увеличении:

1) активов – при включении себестоимости услуг/продукции вспомогательных подразделений в первоначальную стоимость долгосрочных материальных активов, при ремонте (модернизации) долгосрочных материальных активов с соблюдением условий капитализации согласно [НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»](#), при производстве активов во вспомогательных подразделениях;

2) затрат основной деятельности – при оказании/передаче услуг/продукции вспомогательных подразделений подразделениям основной деятельности;

3) текущих расходов – при поставке услуг/продукции вспомогательных подразделений сторонним лицам, в целях сбыта, административных или по выбытию долгосрочных материальных или оборотных активов и др.

***Пример 4.** Субъект располагает транспортным цехом и котельной, которые оказывают услуги основным цехам, для офисных нужд субъекта, сторонним лицам и друг другу. Согласно учетным политикам субъекта, производственные затраты учитываются на управленческих счетах, взаимные поставки между вспомогательными цехами оцениваются по плановой себестоимости. В сентябре 201X года плановая себестоимость услуг, оказанных транспортным цехом, составляет 4,3 лея за т/км, а плановая себестоимость пара, произведенного котельной, – 1,1 лея за м³.*

В сентябре 201X года транспортный цех оказал услуги в объеме 10920 т/км, в том числе 6500 т/км основным цехам, 2620 т/км – для офисных нужд, 340 т/км – котельной и 1460 т/км – сторонним лицам. В этом месяце транспортный цех понес затраты в сумме 48438 леев, за исключением себестоимости потребленного пара в объеме 2500 м³.

На основании данных примера, субъект в сентябре 201X года отражает в учете себестоимость пара, потребленного транспортным цехом, в сумме 2750 леев (2500 м³ × 1,1 лея) – как увеличение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) и уменьшение затрат вспомогательных производств (котельной).

В сентябре 201X года фактическая себестоимость услуг транспортного цеха составляет 4,7 лея за т/км (48438 леев + 2750 леев – 340 т/км × 4,3 лея за т/км) : (10920 т/км – 340 т/км).

Субъект списывает затраты транспортного цеха, относящиеся к оказанным в сентябре 201X года услугам:

- основным цехам – как увеличение затрат основной деятельности и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 30550 леев (6500 т/км × 4,7 лея за т/км);

- для офисных нужд субъекта – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 12314 леев (2620 т/км × 4,7 лея за т/км);

- сторонним лицам – как увеличение текущих расходов и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 6862 леев (1460 т/км × 4,7 лея за т/км);

- котельной – как увеличение затрат вспомогательных производств (котельной) и уменьшение затрат вспомогательных производств (транспортного цеха) в сумме 1462 леев (340 т/км × 4,3 лея за т/км).

Бухгалтерский учет производственных потерь

43. Производственные потери включают потери, относящиеся к запасам, персоналу (например, оплата труда за простои, предусмотренные производственным процессом), браку, и другие аналогичные потери, отраженные в процессе производства продукции и/или оказания услуг.

44. Производственные потери отражаются в учете:

1) в пределах установленных норм – как увеличение производственных затрат и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.;

2) сверх установленных норм – как увеличение текущих расходов и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

45. Ценности, полученные от окончательного брака, оцениваются по чистой стоимости реализации и отражаются в учете как увеличение запасов и уменьшение производственных затрат.

46. Материальный ущерб, относящийся к производственным потерям по вине персонала и/или сторонних лиц, признается и оценивается в соответствии с действующим законодательством. Сумма материального ущерба отражается в учете как одновременное увеличение текущей дебиторской задолженности и текущих доходов.

Бухгалтерский учет производственных затрат без применения управленческих счетов

47. Бухгалтерский учет производственных затрат без применения управленческих счетов рекомендуется для субъектов, которые изготавливают один вид продукции (группу однородной продукции) или оказывают один вид услуг (группу однородных услуг). В этом случае производственные затраты отражаются непосредственно на счетах финансового учета и учитываются как увеличение запасов (незавершенного производства) и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшение запасов и др.

Бухгалтерский учет затрат обслуживающих производств и хозяйств

48. Затраты обслуживающих производств и хозяйств отражаются отдельно от затрат основных и вспомогательных видов деятельности и учитываются на отдельном управленческом счете. В соответствии с учетными политиками и порогом существенности, эти затраты могут быть отражены в учете непосредственно как текущие расходы. В течение отчетного периода затраты обслуживающих производств и хозяйств учитываются как увеличение затрат или текущих расходов и увеличение текущих обязательств, амортизации долгосрочных активов, уменьшение запасов и др. При учете затрат на отдельном управленческом счете в конце калькуляционного периода определяется себестоимость продукции и услуг обслуживающих производств и хозяйств, которая отражается в учете как увеличение запасов, текущих расходов и уменьшение затрат.

Калькуляция себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг

Общие правила

49. Калькуляция себестоимости продукции/услуг включает следующие основные этапы:

1) определение незавершенного производства на начало отчетного периода;

2) отражение в учете прямых и косвенных затрат основной деятельности и вспомогательных производств;

- 3) распределение косвенных производственных затрат между себестоимостью произведенной продукции /оказанных услуг и текущими расходами;
- 4) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции /оказанных услуг вспомогательных подразделений;
- 5) распределение распределяемых косвенных производственных затрат по видам произведенной продукции /оказанных услуг основных подразделений;
- 6) распределение затрат вспомогательных производств между видами основной деятельности;
- 7) оценка пригодных отходов и исключение их стоимости из производственных затрат;
- 8) определение себестоимости окончательного брака и ее вычитание из производственных затрат;
- 9) определение себестоимости побочной продукции и ее вычитание из производственных затрат;
- 10) определение себестоимости незавершенного производства на конец калькуляционного периода в соответствии с [НСБУ «Запасы»](#) и ее исключение из себестоимости продукции.

50. Калькуляция себестоимости продукции/услуг осуществляется по объектам калькуляции (например, продукции /группы однородной продукции, услуга /группы однородных услуг) и калькуляционным периодам (например, месяц, квартал, год).

51. В соответствии с учетными политиками субъект определяет общую себестоимость и/или себестоимость единицы произведенной продукции /оказанных услуг. Общая себестоимость определяется для общего количества (объема) произведенной продукции /оказанных услуг. Себестоимость единицы продукции/услуги исчисляется путем деления общей себестоимости на общее количество (общий объем) единиц произведенной продукции /оказанных услуг, установленной субъектом в зависимости от технологических особенностей (например, себестоимость одного км, себестоимость одного кубического метра, себестоимость одной штуки).

52. Калькуляция себестоимости осуществляется на основании калькуляционных единиц (единиц измерения), которые отличаются в зависимости от вида и характера произведенной продукции /оказанных услуг, основными из которых являются:

- 1) физические единицы (например, м², м³, кг);
- 2) единицы времени (например, часы, дни);
- 3) условные единицы (например, технические единицы измерения, такие как: литр молока жирностью 2,5%, лошадиные силы двигателя).

53. Фактическая себестоимость произведенной продукции учитывается как увеличение запасов, долгосрочных активов, текущих расходов (например, при поставке продукции непосредственно из основного подразделения) и др. и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств или незавершенного производства и др.

54. Фактическая себестоимость оказанных услуг учитывается как увеличение долгосрочных и оборотных активов, затрат, текущих расходов и уменьшение затрат основной деятельности и вспомогательных производств и др.

Методы калькуляции себестоимости

55. Калькуляция себестоимости может осуществляться посредством следующих основных методов: простого, попередельного, позаказного, стандартного или другими методами, установленными в учетных политиках.

56. В соответствии с учетными политиками, субъект может использовать отдельный метод калькуляции, несколько методов или комбинацию методов калькуляции себестоимости произведенной продукции /оказанных услуг в зависимости от

организационно-технологических особенностей и информационно-управленческих потребностей.

57. В случае, если значительно изменяется организационно-технологический процесс, может измениться и метод калькуляции себестоимости. Последствия изменений метода калькуляции учитываются в соответствии с [НСБУ «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках, ошибки и последующие события»](#).

58. Простой метод калькуляции себестоимости может применяться субъектами, которые производят один вид продукции или группу однородной продукции, выполняют один вид работы или оказывают один вид услуги (например, производство электроэнергии, добыча камня, оказание транспортных услуг).

59. При применении простого метода все производственные затраты считаются прямыми затратами.

60. Затраты на единицу продукции или услуги при применении простого метода определяются путем соотношения общей суммы прямых затрат на количество произведенной продукции /оказанных услуг в калькуляционном периоде.

Пример 5. В июне 201X года субъект произвел 150 кг продукции и понес следующие затраты на:

- материалы – в сумме 20000 леев,
- персонал (включая взносы обязательного государственного социального страхования и взносы обязательного медицинского страхования) – 6000 леев,
- амортизацию производственного оборудования – 6250 леев.

По данным примера, в июне 201X года субъект отражает в бухгалтерском учете:

а) понесенные производственные затраты в сумме 32250 леев (20000 леев + 6000 леев + 6250 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 20000 леев,
- увеличение текущих обязательств – 6000 леев,
- увеличение амортизации долгосрочных материальных активов – 6250 леев;

б) себестоимость произведенной продукции в сумме 32250 леев – как увеличение запасов (готовой продукции) и уменьшение затрат основной деятельности.

Согласно данным примера, себестоимость единицы произведенной продукции составляет 215 леев/кг (32250 леев : 150 кг).

61. Попередельный метод калькуляции себестоимости может применяться при массовом или крупносерийном производстве продукции (например, производство цемента, керамики, сахара, консервов, мороженого, хлебобулочных изделий, растительного масла, текстиля). Передел для калькуляции устанавливается субъектом самостоятельно и может совпадать или не совпадать с переделом (стадией) производства.

62. При применении попередельного метода калькуляции себестоимости затраты накапливаются по переделам калькуляции. Себестоимость продукции включает накопленные затраты в предыдущих переделах и затраты, относящиеся к соответствующему переделу производства.

63. Попередельный метод калькуляции себестоимости имеет два варианта:

1) бесполуфабрикатный, который предусматривает исчисление себестоимости незавершенного производства и готовой продукции по переделам производства на конец периода, установленного субъектом, путем суммирования затрат всех переделов;

2) полуфабрикатный, который предусматривает калькуляцию себестоимости готовой продукции, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства. Применение полуфабрикатного варианта предусматривает накопление прямых и косвенных затрат, включая себестоимость полуфабриката предыдущего передела. В этом случае себестоимость полученного полуфабриката переносится при необходимости в следующий передел, где также включаются накопленные производственные затраты. Себестоимость, исчисленная в последнем переделе, является себестоимостью готовой

продукции. Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в производственном процессе, для внутренних нужд субъекта или могут быть реализованы.

Пример применения попередельного метода калькуляции себестоимости представлен в приложении 1.

64. Позаказный метод калькуляции себестоимости может применяться субъектами, производящим индивидуальную или мелкосерийную продукцию, характеризующуюся уникальными экземплярами (группами), которые не повторяются или повторяются редко (например, производство оборудования, производство мебели на заказ, ремонт машин и оборудования). При применении данного метода объектом калькуляции является заказ, который может быть: продукция или серия продукции, услуга или группа услуг, работа или комплекс работ и др.

65. При применении позаказного метода калькуляции себестоимости затраты учитываются и накапливаются по каждому заказу. По незавершенным заказам себестоимость незавершенного производства включает затраты, накопленные в течение предыдущих и текущего отчетных периодов. Калькуляционным периодом является срок исполнения заказа.

Пример 6. В ноябре 201X года субъект приступил к исполнению заказов «А» и «В». Заказ «А» был завершен в том же месяце, а заказ «В» остался незавершенным на конец 201X года. Информация о понесенных затратах приведена в таблице 4.

Таблица 4

Исходные данные

(в леяхх)

Затраты	ноябрь		декабрь
	заказ		
	«А»	«В»	«В»
1. Себестоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	-	-	18060
2. Затраты, понесенные в течение отчетного периода, в том числе:	9030	18060	4150
2.1 Прямые материальные и распределяемые затраты	5000	10000	2500
2.2 Прямые и распределяемые затраты на персонал	2530	5060	1500
2.3 Косвенные производственные затраты	1500	3000	150
3. Себестоимость незавершенного производства на конец месяца	-	18060	22210
4. Общая себестоимость завершенного заказа	9030	-	-

По данным примера, субъект отражает в учете:

в ноябре 201X года:

а) понесенные производственные затраты по заказу «А» в сумме 9030 леев (5000 леев + 2530 леев + 1500 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 5000 леев;
- увеличение текущих обязательств – 2530 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 1500 леев;

б) себестоимость готовой продукции по заказу «А» в сумме 9030 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

с) понесенные производственные затраты по заказу «В» в сумме 18060 леев (10000 леев + 5060 леев + 3000 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 10000 леев;
- увеличение текущих обязательств – 5060 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 3000 леев;

d) себестоимость незавершенного производства по заказу «В» в сумме 18060 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

в декабре 201X года:

a) понесенные производственные затраты по заказу «В» в сумме 22210 леев (20560 леев + 1500 леев + 150 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 20560 леев (18060 леев + 2500 леев);

- увеличение текущих обязательств – 1500 леев;

- уменьшение косвенных производственных затрат – 150 леев;

b) себестоимость незавершенного производства по заказу «В» в сумме 22210 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

66. Стандартный метод калькуляции себестоимости предусматривает установление стандартов (норм) на основе норм расхода материалов, нормативов затрат на персонал и др. Эти стандарты должны пересматриваться и корректироваться периодически в зависимости от изменения условий производственного процесса или оказания услуг (например, применение новых технологий) и других изменений (например, тарифов, цен).

67. При применении стандартного метода калькуляции себестоимости стоимость запасов и других ресурсов, использованных для производства продукции /оказания услуг, учитывается по стандартной (нормативной) себестоимости как увеличение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств и уменьшение запасов, увеличение амортизации долгосрочных активов, текущих обязательств и др. Продукция, полученная в течение периода, оценивается по стандартной (нормативной) себестоимости и учитывается как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности и/или вспомогательных производств.

68. Отклонения (изменения) стандартных затрат отражаются отдельно и учитываются следующим образом:

1) положительные отклонения (фактическая себестоимость меньше стандартной себестоимости) – как увеличение запасов, уменьшение текущих обязательств и др. и уменьшение сумм отклонений;

2) отрицательные отклонения (фактическая себестоимость выше стандартной себестоимости) – как увеличение сумм отклонений и уменьшение запасов, увеличение текущих обязательств и др.

69. При применении стандартного метода калькуляции себестоимости фактическая себестоимость произведенной продукции /оказанных услуг определяется путем корректировки стандартной себестоимости на сумму отклонений (изменений) и учитывается следующим образом:

1) положительные отклонения – как увеличение отклонений и уменьшение запасов (готовой продукции /незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж);

2) отрицательные отклонения – как увеличение запасов (готовой продукции /незавершенного производства) и/или текущих расходов (себестоимости продаж) и уменьшение отклонений.

Раскрытие информации

70. В пояснительной записке к финансовым отчетам субъекта раскрывается как минимум следующая информация относительно производственных затрат:

1) порядок (вариант) бухгалтерского учета производственных затрат;

2) метод распределения распределяемых материальных затрат и затрат на персонал;

3) методы (способы) распределения косвенных производственных затрат;

4) методы калькуляции себестоимости произведенной продукции и оказанных услуг;

5) производственные потери, отраженные в отчетном периоде.

Переходные положения

71. Настоящие методические указания применяются начиная с даты вступления в силу.

Дата вступления в силу

72. Настоящие методические указания вступают в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1

Попередельный метод калькуляции себестоимости продукции

Исходные данные. В августе 201X года субъект произвел два вида продукции «А» и «С», а также полуфабрикат «Х», который производится в переделе I, используется для производства изделия «С» и предназначен для продажи сторонним лицам.

В соответствии с учетными политиками, субъект применяет попередельный метод калькуляции себестоимости продукции «А» (бесполуфабрикатный вариант), продукции «С» и полуфабриката «Х» (полуфабрикатный вариант), а калькуляционным периодом является месяц.

Полуфабрикат «Х» стоимостью 1200 леев был использован в процессе производства продукции «С», а остаток – сдан на склад.

На начало августа 201X года себестоимость незавершенного производства для продукции «А» составляет 1100 леев.

Ниже приводится информация о затратах, понесенных субъектом.

(в леях)

Затраты	Изделия		Полуфабрикат «Х»
	«А»	«С»	
Передел 1			
1. Понесенные затраты, в том числе :	1450	-	1500
1.1. Прямые материальные затраты	1000		1000
1.2. Прямые затраты на персонал	300		400
1.3. Косвенные производственные затраты	150		100
Передел 2			
2. Понесенные затраты, в том числе:	2200	1400	
2.1. Прямые материальные затраты	900	100	
2.2. Прямые затраты на персонал	1200	1000	
2.3. Косвенные производственные затраты	100	300	

По данным примера, в августе 201X года субъект учитывает понесенные затраты в случае применения варианта:

без полуфабрикатов (продукция «А»):

в переделе I:

а) понесенные затраты на производство продукции «А» в сумме 2550 леев (1100 леев + 1000 леев + 300 леев + 150 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 2100 леев (1100 леев + 1000 леев);

- увеличение текущих обязательств – 300 леев;

- уменьшение косвенных производственных затрат – 150 леев.

в переделе II:

а) понесенные затраты на производство продукции «А» в сумме 2200 леев (900 леев + 1200 леев + 100 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 900 леев;

- увеличение текущих обязательств – 1200 леев;

- уменьшение косвенных производственных затрат – 100 леев;
b) себестоимость продукции «А» в сумме 4750 леев (2550 леев + 2200 леев) – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности;

с полуфабрикатами (полуфабрикат «Х» и продукция «С»):

в переделе I:

а) производственные затраты, понесенные для производства полуфабриката «Х» в сумме 1500 леев (1000 леев + 400 леев + 100 леев) – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 1000 леев;
- увеличение текущих обязательств – 400 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 100 леев;

b) себестоимость полуфабриката «Х» собственного производства в сумме 1500 леев – как увеличение запасов (полуфабрикатов) и уменьшение затрат основной деятельности.

в переделе II:

а) производственные затраты, понесенные на производство продукции «С», в размере 2600 леев [1200 леев (себестоимость полуфабриката «Х») + 1400 леев (затраты, понесенные в переделе II)] – как увеличение затрат основной деятельности и:

- уменьшение запасов – 1300 леев (1200 леев + 100 леев);
- увеличение текущих обязательств – 1000 леев;
- уменьшение косвенных производственных затрат – 300 леев;

b) себестоимость продукции «С» в сумме 2600 леев – как увеличение запасов и уменьшение затрат основной деятельности.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ДЛЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Введение

1. Настоящие методические указания разработаны на основе [Закона о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27 апреля 2007 года](#) и [Налогового кодекса № 1163-XIII от 24 апреля 1997 года](#).

Цель

2. Цель настоящих методических указаний состоит в установлении правил ведения бухгалтерского учета для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Сфера действия

3. Настоящие методические указания распространяются на крестьянские (фермерские) хозяйства, индивидуальных предпринимателей и других физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность (далее – физические лица-предприниматели), которые применяют кассовый метод, не являются плательщиками налога на добавленную стоимость или обладателями предпринимательского патента.

4. Настоящие методические указания не регламентируют бухгалтерский учет физических лиц-предпринимателей, которые применяют систему бухгалтерского учета путем двойной записи и метод начислений согласно стандартам бухгалтерского учета.

Определения

5. В настоящих методических указаниях используемые понятия означают:

Предпринимательская деятельность – деятельность по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, осуществленная физическим лицом-

предпринимателем самостоятельно, по собственной инициативе, от его имени, на собственный риск и под его имущественную ответственность, для получения доходов.

Расходы – денежные суммы или ценности в иной форме, оплаченные в процессе осуществления предпринимательской деятельности, а также начисленный износ основных средств /нематериальной собственности.

Простая система бухгалтерского учета – бухгалтерская система, предусматривающая одностороннее отражение экономических фактов с использованием регистрации путем простой записи по методу «приход-расход» без применения счетов бухгалтерского учета и составления финансовых отчетов.

Кассовый метод – метод, согласно которому доходы признаются в налоговом периоде, в котором были получены денежные суммы или компенсации в иной форме, а расходы – в периоде, в котором они были фактически оплачены, за исключением износа основных средств, амортизации нематериальной собственности.

Денежные средства – денежные средства в национальной и иностранной валюте, находящиеся в кассе, на текущих счетах в банках, в том числе на банковских карточках.

Доходы – денежные суммы или ценности в иной форме, полученные в процессе осуществления предпринимательской деятельности.

Общие правила

6. Физическое лицо-предприниматель ведет бухгалтерский учет по простой системе согласно [Налоговому кодексу](#) и настоящим методическим указаниям.

7. Бухгалтерский учет деятельности физического лица-предпринимателя может вестись:

- 1) непосредственно физическим лицом-предпринимателем;
- 2) службой бухгалтерского учета (штатным бухгалтером);
- 3) консультационной фирмой, аудиторским обществом или аудитором – индивидуальным предпринимателем.

8. Ответственность за ведение бухгалтерского учета несет физическое лицо-предприниматель.

9. Бухгалтерский учет для физического лица-предпринимателя ведется в национальной валюте. В случае осуществления операций в иностранной валюте их учет ведется как в национальной, так и в иностранной валюте.

10. Физическое лицо-предприниматель обязано составлять первичные документы, бухгалтерские регистры, налоговые и другие отчеты, предусмотренные законодательством.

11. Первичные документы, относящиеся к доходам и расходам, составляются в момент осуществления операции, а если это невозможно – непосредственно после осуществления операции согласно типовым формам и/или формам, разработанным самостоятельно, которые должны содержать обязательные элементы, предусмотренные [Законом о бухгалтерском учете](#) (приложение 1).

12. Физическое лицо-предприниматель обязано применять первичные документы строгой отчетности в случаях, установленных [Законом о бухгалтерском учете](#) (приложение 2) и согласно требованиям, предусмотренным [Постановлением Правительства № 294 от 17.03.1998 г.](#)

13. Бухгалтерские регистры, включая ведомости, составляются согласно формам и требованиям, предусмотренным настоящими методическими указаниями. В зависимости от информационных потребностей и особенностей деятельности, физическое лицо-предприниматель может включать дополнительные элементы в бухгалтерские регистры с условием соблюдения состава информации, предусмотренной настоящими методическими указаниями, а также правил составления и применения таких регистров.

14. Запись данных в первичных документах и в бухгалтерских регистрах осуществляется по необходимости чернилами, шариковой ручкой, с помощью печатной машинки или на компьютере.

15. В первичных документах и бухгалтерских регистрах не допускаются пометки и иные аналогичные действия, а также оставление свободных строк между записанными в них операциями. Ошибки исправляются путем зачеркивания одной линией ошибочного текста или цифр, чтобы их можно было прочесть, а над ними записывается правильный текст или цифра. Исправление производится на всех экземплярах первичного документа или бухгалтерского регистра и подтверждается подписью лица, которое составило документ или регистр, с указанием даты исправления.

Исправления в кассовых, банковских документах, по поставке и приобретению ценностей и услуг не допускаются. При допущении ошибок в таких документах ошибочный документ аннулируется и составляется новый.

16. В случае утери, изъятия или уничтожения документов физическое лицо-предприниматель обязано их восстановить в течение двух месяцев со дня обнаружения данного факта.

17. Физическое лицо-предприниматель обязано хранить первичные документы, бухгалтерские регистры и другие документы, относящиеся к организации и ведению бухгалтерского учета в сроки и согласно правилам, установленным [Законом о бухгалтерском учете](#). В случае прекращения деятельности физического лица-предпринимателя документы передаются в архив согласно правилам, предусмотренными Государственным органом надзора и управления архивного фонда Республики Молдова.

Учет доходов и расходов

18. Доходы физического лица-предпринимателя включают:

- 1) доходы от продажи ценностей;
- 2) доходы от оказания услуг;
- 3) полученные авансы;
- 4) страховые возмещения;
- 5) проценты по предоставленным займам и другим инвестициям;
- 6) комиссионные;
- 7) другие доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

19. В состав доходов физического лица-предпринимателя не включаются:

- 1) суммы, полученные от имени третьих лиц по посредническим договорам (например, комиссионные, поручительства);
- 2) полученные кредиты и займы.

20. Расходы физического лица-предпринимателя включают:

- 1) расходы по запасам и услугам, оказанным третьими лицами;
- 2) расходы по износу основных средств и амортизации нематериальной собственности, используемой в предпринимательской деятельности;
- 3) расходы по оплате труда, направленной к выплате;
- 4) взносы обязательного государственного социального страхования и взносов обязательного медицинского страхования работодателя и физического лица-предпринимателя;
- 5) выплаты обязательного страхования собственности и персонала (работников);
- 6) проценты и комиссионные по кредитам и займам, полученные в целях предпринимательской деятельности;
- 7) выплаченные авансы;
- 8) прочие расходы, связанные с предпринимательской деятельностью.

21. В состав расходов физического лица-предпринимателя не включаются:

- 1) расходы по приобретению земельных участков;

- 2) расходы, связанные с приобретением или созданием собственности, по которой начисляется износ/амортизация;
- 3) предоставленные займы, банковские депозиты и другие финансовые инвестиции;
- 4) личные расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью.

22. Если расходы, понесенные физическим лицом-предпринимателем, включают расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, совмещенные с личными расходами собственника, в бухгалтерском учете производятся записи только тогда, когда расходы, относящиеся к предпринимательской деятельности, превышают личные и только в той части расходов, которая относится к осуществлению предпринимательской деятельности. Физическое лицо-предприниматель распределяет расходы в зависимости от назначения и способа их осуществления.

Пример 1. Индивидуальное предприятие оплатило коммунальные услуги в общей сумме 4000 леев за отопление здания, в котором:

- вариант I: три четверти (3/4) площади используется как магазин, а четверть (1/4) как жилье семьи физического лица-предпринимателя;
- вариант II: три четверти (3/4) площади используется как жилье семьи физического лица-предпринимателя, а четверть (1/4) – как магазин.

На основании данных примера, в бухгалтерском учете индивидуального предприятия:

- в случае варианта I отражаются расходы по коммунальным услугам в сумме 3000 леев (4000 леев : 4 × 3);
- в случае варианта II не отражаются расходы по коммунальным услугам.

23. Физическое лицо-предприниматель учитывает доходы и расходы в *Книге-журнале доходов и расходов* (далее – *Книга-журнал*) согласно модели, представленной в приложении 3.

24. Физическое лицо-предприниматель отражает доходы на дату фактического получения денежных средств (получения компенсации в иной форме) от продажи ценностей, оказания услуг и из других источников, а расходы – на дату оплаты приобретенных ценностей и полученных услуг, выплат по заработной плате и другим расходам, начисления износа/амортизации.

Пример 2. Фермерское хозяйство 10 февраля 201X года продало сельскохозяйственную продукцию на сумму 9000 леев, оплата за которую была получена 17 марта 201X года. 15 февраля 201X года фермер купил семена на сумму 1580 леев, которые были оплачены 20 марта 201X года. Семена были высеяны 5 апреля 201X года.

На основании данных примера в *Книге-журнале* фермерского хозяйства будут отражены:

- 17 марта 201X года – полученные доходы от продажи продукции в сумме 9000 леев;
- 20 марта 201X года – расходы по приобретению и оплате семян в сумме 1580 леев.

25. Физическое лицо-предприниматель, у которого имеются нанятые работники, составляет *Ведомость учета оплаты труда* с указанием следующих элементов: название ведомости, название физического лица-предпринимателя, по каждому работнику – персональные данные, остаток задолженности перед работником на начало периода, сумма начисленной оплаты труда, сумма удержаний (по видам), сумма, направленная на выплату, фактически выплаченная сумма, подпись работника и другие данные, требуемые согласно действующим нормативным документам, указанным в приложении 4.

26. При составлении *Книги-журнала* физическое лицо-предприниматель должно соблюдать следующие требования:

- 1) *Книга-журнал* открывается на каждый отчетный период (налоговый период);
- 2) *Книга-журнал* составляется в одном экземпляре на бумажном носителе или в электронной форме;

3) в случае составления *Книги-журнала* на бумажном носителе его страницы пронумеровываются и прошнуровываются. На последней странице *Книги-журнала* указываются дата и количество страниц, подтвержденные подписью и печатью физического лица-предпринимателя;

4) в случае составления *Книги-журнала* в электронной форме обеспечивается его распечатка на бумажном носителе. В конце отчетного периода страницы *Книги-журнала*, распечатанные на бумажном носителе, могут быть, по необходимости, прошнурованы в хронологическом порядке с указанием даты и количества страниц, подтвержденных подписью и печатью физического лица-предпринимателя;

5) записи осуществляются в хронологическом порядке на основании первичных документов;

6) доходы и расходы в иностранной валюте отражаются в *Книге-журнале* согласно официальному курсу Национального банка Молдовы (НБМ) на дату получения доходов или осуществления расходов (платежей);

7) в *Книге-журнале* отражаются только доходы и расходы, связанные с предпринимательской деятельностью;

8) суммы доходов и расходов подсчитываются в конце отчетного периода или, по необходимости, в каждом месяце (квартале) нарастающим итогом с начала отчетного периода.

27. *Книга-журнал* заполняется следующим образом:

1) в графе 1 указывается порядковый номер записи в *Книге-журнале* с начала года;

2) в графе 2 указывается дата отражения операции в *Книге-журнале*;

3) в графе 3 указываются название, номер и дата оправдательного документа, на основании которого была осуществлена регистрация операции;

4) в графе 4 указывается краткое содержание операции, отраженной в оправдательном документе;

5) в графе 5 указывается сумма доходов, признанных по каждой операции на основе кассового метода. В строке «Итого» этой графы записывается итоговая сумма доходов отчетного периода, а по строке «Финансовый результат» – прибыль, полученная в текущем отчетном периоде;

6) в графе 6 указывается сумма доходов, не признанных в налоговых целях (например, суммы, полученные в виде субсидий, дарений, возмещений убытков от стихийных бедствий);

7) в графе 7 указывается сумма расходов, признанных по каждой операции. В строке «Итого» этой графы указывается итоговая сумма расходов отчетного периода, а по строке «Финансовый результат» – убыток, понесенный в текущем отчетном периоде;

8) в графе 8 указывается сумма расходов, не признанных в налоговых целях (например, расходы, относящиеся к услугам, предоставленным физическому лицу-предпринимателю обладателями предпринимательского патента, штрафы и пени по налогам и платежам в бюджет).

28. Порядок заполнения *Книги-журнала* представлен в примере приложения 5.

Учет собственности, по которой начисляется износ/амортизация

29. Собственность, используемая в предпринимательской деятельности, включает основные средства, по которым начисляется износ, и нематериальную собственность, по которой начисляется амортизация.

30. Основные средства представляют собой материальные активы, срок эксплуатации которых превышает один год и первоначальная стоимость единицы которых превышает предел, установленный [Налоговым кодексом](#) (например, здания, машины и оборудование, инструменты, виноградники, сады, рабочий скот – лошади, быки, продуктивные животные – коровы).

31. Нематериальная собственность представляет собой неденежные активы, не имеющие материальной формы и срок использования которых больше одного года (например, лицензии, патенты, информационные программы).

32. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальной собственности ведется по каждому учетному объекту, предназначенному для обособленного использования, или комплексу компонентов, подлежащих использованию в целом.

33. Собственность, по которой начисляется износ/амортизация, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериальной собственности*, которая включает следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица-предпринимателя, наименование объекта, дата получения (дата начала создания), дата ввода в действие (эксплуатацию, использование), первоначальная стоимость (себестоимость), сумма износа/амортизации, накопленного до начала отчетного периода, сумма износа/амортизации, начисленного в отчетном периоде, дата выбытия объекта и другая уместная информация.

34. Каждый учетный объект отражается по первоначальной стоимости, которая включает покупную стоимость или стоимость создания и расходы по приведению объекта в рабочее состояние (на транспортировку, погрузку, разгрузку, установку).

35. Учетный объект, который используется как в процессе предпринимательской деятельности, так и в личных целях, отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериального имущества* по первоначальной стоимости только в части, относящейся к осуществлению предпринимательской деятельности.

Пример 3. Индивидуальное предприятие располагает зданием общей стоимостью 180000 леев, три четверти (3/4) которого используется как магазин и четверть (1/4) – как жилье для семьи физического лица-предпринимателя.

На основании данных примера первоначальная стоимость здания, используемого в предпринимательской деятельности, составляет 135000 леев (180000 леев : 4 × 3) и отражается в *Ведомости учета основных средств и нематериального имущества*.

36. Первоначальная стоимость основных средств и нематериальной собственности, приобретенных или созданных до начала предпринимательской деятельности, определяется за вычетом суммы износа/амортизации, которая была бы начислена до начала использования соответствующих объектов в предпринимательской деятельности.

37. Износ основных средств и амортизации нематериальной собственности, используемых в предпринимательской деятельности, начисляется согласно порядку, предусмотренному налоговым законодательством ([Налоговый кодекс](#), Положение о порядке учета и начисления износа основных средств в целях налогообложения, утвержденное [Постановлением Правительства РМ № 289 от 14.03.2007 г.](#)). Сумма износа/амортизации, начисленного за отчетный период, отражается как расходы в *Книге-журнале*.

38. Физическое лицо-предприниматель отражает как текущие расходы отчетного периода:

1) расходы по содержанию и обслуживанию основных средств, используемых в предпринимательской деятельности;

2) расходы на ремонт основных средств в пределах, разрешенных к вычету в соответствующем году согласно [Налоговому кодексу](#).

39. Расходы на ремонт основных средств сверх предела, разрешенного к вычету согласно [Налоговому кодексу](#), относятся на увеличение стоимости отремонтированного объекта.

40. Физическое лицо-предприниматель при выбытии (продаже, ликвидации и т.д.) объекта отражает в учете:

1) стоимость объекта, на которую не начислен износ/амортизация, как расходы в *Книге-журнале*;

2) выбытие объекта в *Ведомости учета основных средств и нематериальной собственности*;

3) получение денежных средств или иной формы компенсации от отчуждения объекта как доходы в *Книге-журнале*.

Пример 4. Индивидуальное предприятие продало компьютер, первоначальная стоимость которого составляет 17000 леев. Износ, накопленный на дату продажи, составил 9000 леев. От продажи компьютера получены денежные средства:

- вариант I – 10000 леев;

- вариант II – 7000 леев.

На основании данных примера субъект отражает:

- выбытие компьютера в *Ведомости учета основных средств и нематериальной собственности*;

- стоимость компьютера, на которую не был начислен износ, как расходы в сумме 8000 леев (17000 леев – 9000 леев) в графе 7 *Книги-журнала*;

- доходы от продажи компьютера в сумме: 10000 леев – для варианта I или 7000 леев – для варианта II в графе 5 *Книги-журнала*.

Результат, полученный от продажи компьютера, составит для варианта:

I – прибыль в сумме 2000 леев (10000 леев – 8000 леев);

II – убыток в сумме 1000 леев (7000 леев – 8000 леев).

Учет запасов

41. Запасы физического лица-предпринимателя включают: материалы, сырье, животных на выращивании и откорме, инструменты, инвентарь и другие активы, стоимость единицы которых не превышает предела, установленного [Налоговым кодексом](#), незавершенное производство, готовую продукцию, товары.

42. Учет запасов ведется в стоимостном, количественно-стоимостном или количественном выражении и обязателен для:

1) предпринимателей-физических лиц, которые располагают запасами, предназначенными для производственного процесса, или запасами готовой продукции;

2) крестьянских (фермерских) хозяйств, которые перерабатывают сельскохозяйственную продукцию в целях получения дохода;

3) предпринимателей-физических лиц, которые осуществляют торговую деятельность (продают товары).

[Пкт.42 изменен [Приказом Мин.Фин. N 204 от 23.12.2015, в силу 31.12.2015](#)]

43. Запасы отражаются в *Ведомости учета запасов*, которая должна содержать следующие элементы: название ведомости, наименование физического лица-предпринимателя, наименование запасов; единица измерения, начальный остаток, поступления, выбытия и конечный остаток, другая уместная информация.

Учет денежных средств

44. Денежные средства, включая находящиеся на банковских счетах, отражаются в учете физического лица-предпринимателя в соответствии с действующими нормативными актами по осуществлению кассовых и расчетных операций в народном хозяйстве Республики Молдова (приложение 6).

45. При осуществлении операций в иностранной валюте (расчеты с зарубежными дебиторами и кредиторами, при командировании работников за рубеж) денежные средства, полученные/уплаченные в иностранной валюте, пересчитываются в национальную валюту по официальному курсу Национального банка Молдовы на дату получения/выплаты валютных средств.

Пример 5. Индивидуальное предприятие получило 20 декабря 201X года от иностранного поставщика товары стоимостью 300 \$, которые были оплачены 15 января 201X+1 года, когда обменный курс составил 12,45 лея/доллар США.

На основании данных примера физическое лицо-предприниматель отражает в *Книге-журнале* на дату оплаты товаров расходы в сумме 3735 леев ($300 \$ \times 12,45$ лея/доллар США).

Инвентаризация имущества

46. Физическое лицо-предприниматель обязано осуществлять общую инвентаризацию собственности в начале деятельности не реже одного раза в год и при прекращении деятельности.

47. Инвентаризация собственности осуществляется лицом или комиссией, назначенной физическим лицом-предпринимателем.

48. При инвентаризации собственности составляется инвентаризационная опись, в которой основные средства и нематериальная собственность отражаются в количественном и стоимостном выражении, фактическое наличие запасов – только в количественном выражении, а денежные средства – по номинальной стоимости. Инвентаризационная опись подписывается лицом (членами комиссии), осуществившим инвентаризацию, и утверждается физическим лицом-предпринимателем.

Пример 6. 15 декабря 201X года фермерское хозяйство осуществило инвентаризацию хозяйственного инвентаря и составило инвентаризационную опись, приведенную ниже.

**Инвентаризационная опись хозяйственного инвентаря
от 15 декабря 201X года**

№ п/п	Код или наименование	Характеристика	Единица измерения	Фактический инвентарь	Инвентарь, отраженный в бухгалтерском учете
A	1	2	3	4	5
1	Лопата	стальная	шт.	7	7
2	Сапа	большая стальная	шт.	14	15
3	Сапа	маленькая стальная	шт.	9	9
	...				
	Итого	x	x		

Фамилия и имя

Подпись

Отчеты физического лица-предпринимателя

49. Отчеты физического лица-предпринимателя включают налоговые отчеты, отчеты по взносам обязательного государственного социального страхования и взносам обязательного медицинского страхования и другие отчеты, которые составляются в сроки и согласно формам и нормам, установленным законодательством.

Дата вступления в силу

50. Настоящие методические указания вступают в силу с 1 января 2014 года.

Приложение 1*

**Обязательные элементы первичных документов,
предусмотренные в ст.19 [Закона о бухгалтерском учете](#):**

**Пример заполнения
Книги-журнала доходов и расходов**

Исходные данные. Фермерское хозяйство, которое применяет кассовый метод, осуществило в декабре 201X года следующие экономические операции: получение 10.12.201X денежных средств в сумме 15000 леев от продажи пшеницы урожая предыдущего года; оплата 14.12.201X года приобретенных семян овощных культур в сумме 230 леев; получение 15.12.201X года оплаты за оказание пахотных услуг стоимостью 850 леев; оплата 21.12.201X года ветеринарных услуг, оказанных хозяйству обладателем предпринимательского патента, в сумме 175 леев; получение 27.12.201X года возмещения в сумме 2300 леев от страховой компании по покрытию убытков от наводнения; оплата 28.12.201X года купленного дизельного топлива стоимостью 1480 леев; начисление 31.12.201X года износа основных средств за текущий год в сумме 1540 леев.

На основании приведенных в примере данных фермерское хозяйство отражает эти операции в *Книге-журнале* следующим образом:

**Выписка
из Книги-журнала доходов и расходов
за декабрь 201X года**

Запись		Наименование, номер и дата документа	Содержание операции	Доходы, леев		Расходы, леев	
№ п/п	дата			всего	в том числе непризнанные в налоговых целях	всего	в том числе непризнанные в налоговых целях
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	10.12.1X	Накладная PV 567234, приходный ордер № 105	Получение денежных средств от продажи пшеницы	15000			
2.	14.12.1X	Налоговая накладная BP 3452342, платежное поручение № 96	Оплата купленных овощных семян			230	
3.	15.12.1X	Акт приемки услуг EB 45367, приходный ордер № 106	Оказание пахотных услуг	850			
4.	21.12.1X	Расходный ордер № 97	Оплата ветеринарных услуг			175	175
5.	27.12.1X	Приходный ордер № 107	Получение страхового возмещения	2300	2300		
6.	28.12.1X	Налоговая накладная PB 675421, расходный ордер № 98	Оплата купленного дизельного топлива			1480	
7.	31.12.1X	Ведомость начисления износа в налоговых	Начисление износа основных средств			1540	

	целях				
Всего		18150	2300	3425	175
Учетный финансовый результат (прибыль/убыток)		14725*			
Налогооблагаемый результат (прибыль/убыток)		12600**			

* 14725 леев = 18150 леев – 3425 леев

** 12250 леев = (18150 леев – 2300 леев) – (3425 леев – 175 леев)

Приложение 6*

**Нормативные акты
по осуществлению кассовых и расчетных операций
в народном хозяйстве Республики Молдова**

1. [Закон № 845-XII от 03.01.1992 г.](#) о предпринимательстве и предприятиях.
2. [Закон № 62-XVI от 21.03.2008 г.](#) о валютном регулировании.
3. [Постановление Правительства № 764 от 25.11.1992 г.](#) об утверждении Правил ведения кассовых операций в народном хозяйстве Республики Молдова.
4. [Постановление Правительства № 474 от 28.04.1998 г.](#) о применении контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при расчетах наличными.
5. [Постановление Национального банка № 373 от 15.12.2005 г.](#) об утверждении Регламента о кредитовом переводе.
6. [Постановление Национального банка № 374 от 15.12.2005 г.](#) об утверждении Регламента о прямом дебетовании.
7. [Постановление Национального банка № 62 от 24.02.2005 г.](#) об утверждении Регламента о банковских карточках.
8. [Постановление Национального банка № 297 от 25.11.2004 г.](#) об утверждении Регламента по открытию, изменению и закрытию счетов в лицензированных банках Республики Молдова.

* Ссылки на нормативные акты представлены на дату введения в действие настоящих методических указаний.