



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Международен МСС® 16 Имоти, машини и съоръжения



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

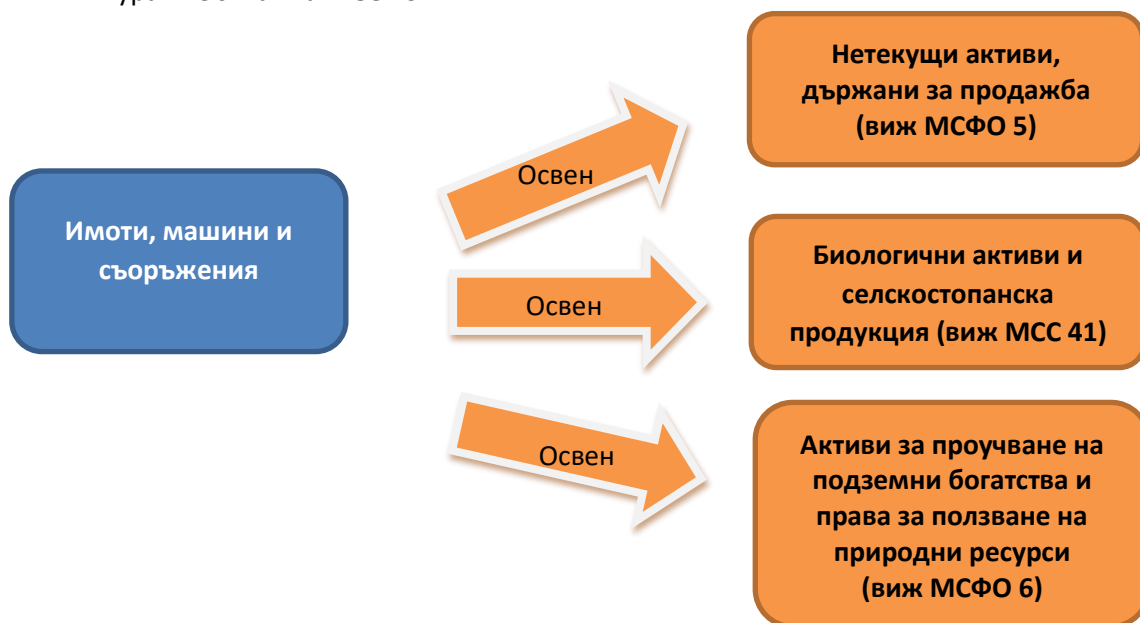
МСС 16 Имоти, машини и съоръжения

ОБХВАТ

Целта на **МСС 16 Имоти, машини и съоръжения** е да предостави насоки за счетоводно отчитане на имоти, машини и съоръжения, които предоставят ясна и разбираема информация във финансовите отчети за тези активи.

Стандартът се прилага за счетоводно отчитане на имоти, машини и съоръжения, с някои изключения, както е показано на фигура 1:

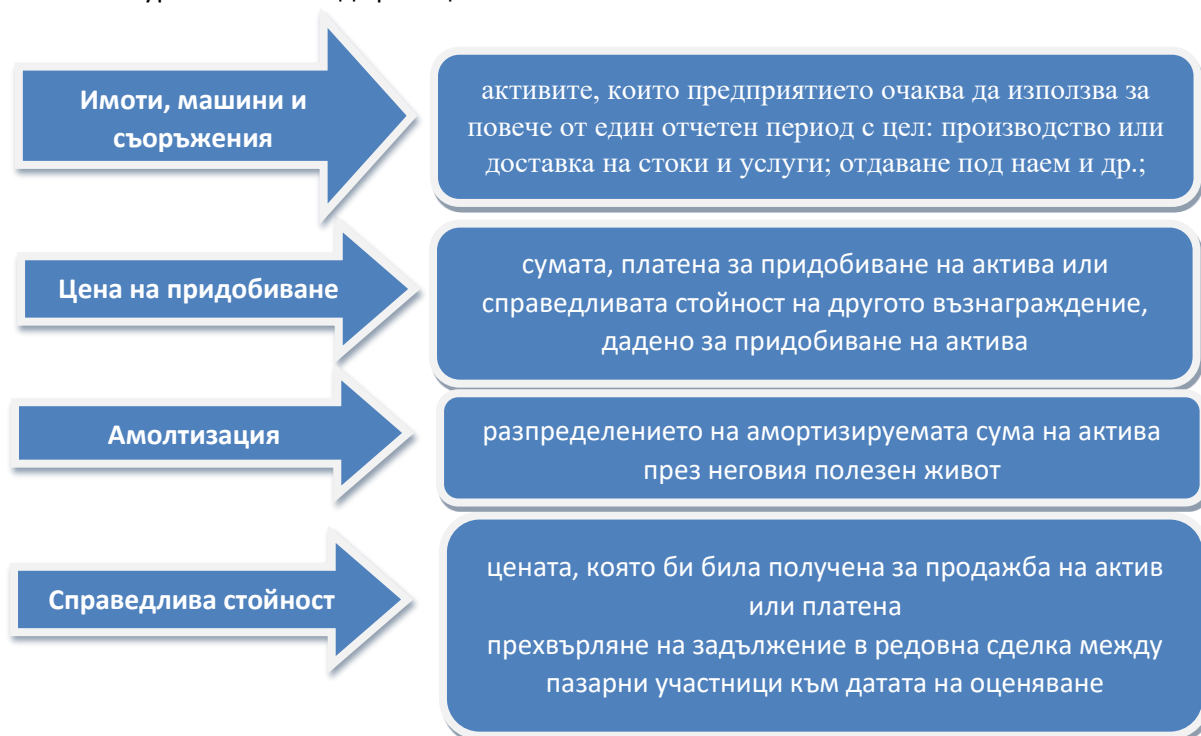
Фигура 1. Обхват на **МСС 16**:

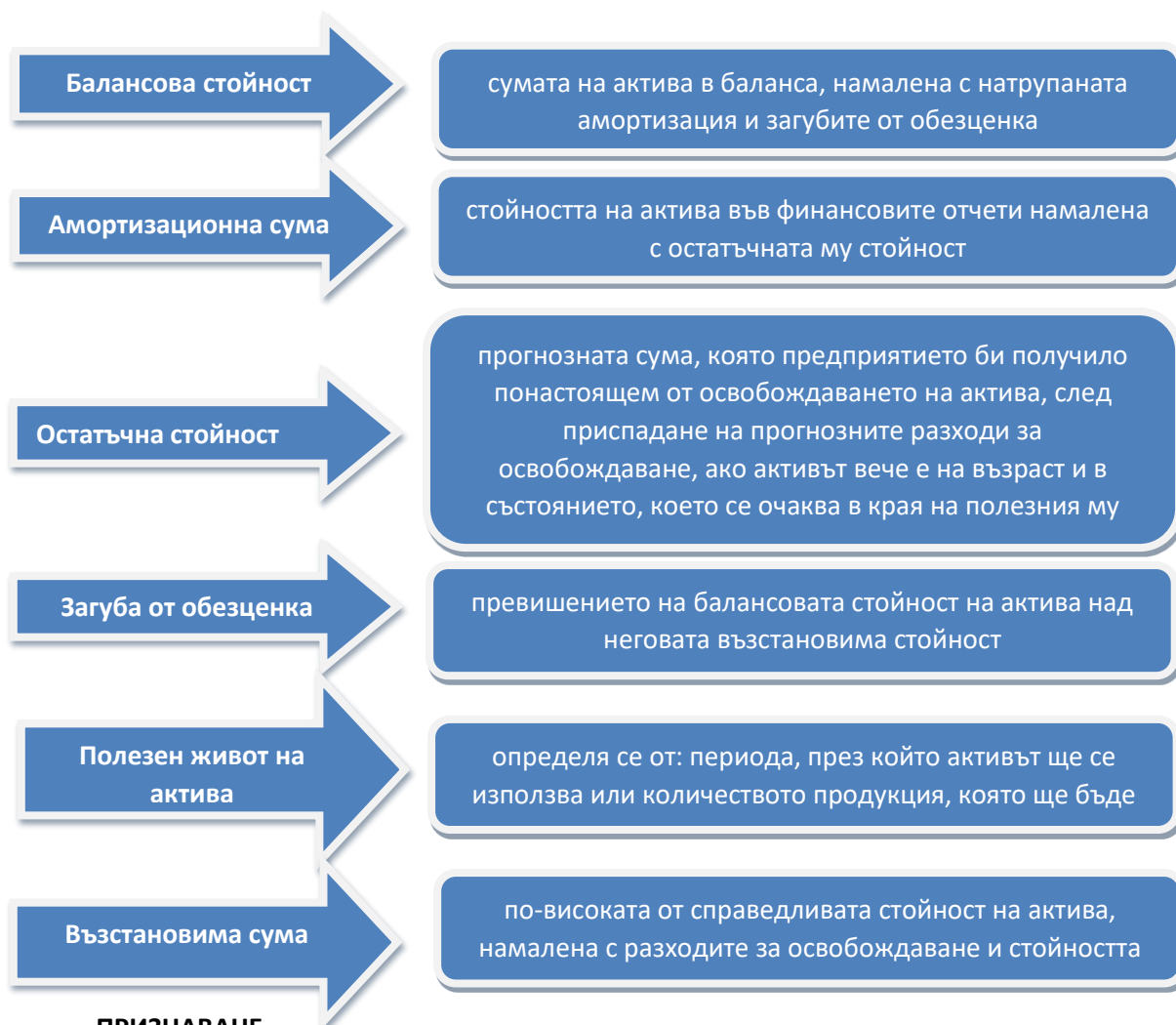


КЛЮЧОВИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Следните дефиниции са дадени за правилното разбиране и прилагане на **МСС 16** (вж. Фигура 2):

Фигура 2. Ключови дефиниции:





ПРИЗНАВАНЕ

За да признае актив в съответствие с **МСС 16**, предприятието трябва:

- да очаква да получи икономически ползи от този актив, и
- цената на този актив може да бъде надеждно определена.

Има имоти, машини и съоръжения, които се придобиват, за да бъдат използвани в управлението, за опазване и опазване на околната среда, за осигуряване на безопасността на производствения процес. Въпреки че те не генерират пряко икономически ползи, тяхното използване увеличава икономическите ползи. Следователно те се признават като активи.

Стандартът не предписва мерната единица за признаване, т.е. какво представлява елемент от имоти, машини и съоръжения. Необходима е преценка, за да се признае единица като имоти, машини и съоръжения.

В някои случаи може да е подходящо да се обединят индивидуално незначителни елементи (като форми, инструменти и матрици) и да се приложат критериите за разпознаване към обобщената стойност.

Когато няколко актива са придобити на обща цена и е възможно надеждно да се определи справедливата стойност на всеки, тези активи трябва да се отчитат отделно. Обикновено всеки от тези активи има различен полезен живот и се прилага различна амортизация. За целта трябва да се

определи относителният дял на всеки актив в общата цена (обща справедлива стойност). Основата за определяне на относителния дял е индивидуалната справедлива стойност на всеки актив (виж Пример 1).

ПРИМЕР:1

Компания закупува гаражи, земя и камиони на обща стойност 300 000 валутни единици. Пазарната (справедлива) цена на всеки от тези активи е, както следва: гаражи - 140 000 BE; земя - 110 000 валутни единици; камиони - 100 000 валутни единици.

ВЪПРОС:

На каква стойност трябва да се записва всеки актив?

РЕШЕНИЕ:

Определяне на относителния дял на всеки актив в общата цена въз основа на индивидуалната цена:

Гаражи - $CU140,000/CU350,000 = 0,4$

Земя - $CU110,000//CU350,000 = 0,31$

Камиони - $CU100,000/CU350,000 = 0,29$

Разпределение на договорената пазарна цена между отделните активи въз основа на техния относителен дял:

Гаражи - $0,4 \times CU300,000 = CU120,000$

Земя - $0,31 \times CU300,000 = CU93,000$

Камиони - $0,29 \times CU300,000 = CU87,000$

ОЦЕНЯВАНЕ

Първоначално оценяване

Придобитите имоти, машини и оборудване първоначално се оценяват по цена на придобиване. Както е показано на следващата фигура, цената на придобиване включва покупната цена минус търговските отстъпки, плюс мита и данъци, които предприятието не може да възстанови, разходи, пряко свързани с доставката и оценка на очакваните разходи за демонтиране на актива и възстановяване на обекта, на който активът се намира (виж пример 2).

ПРИМЕР: 2

Алфа АД изгражда нов централен офис. Досега дружеството е направило разходи, както следва:

Покупка на земя	CU210,000
Държавни такси	CU8,300
Почистване на обекта	CU14,150
Строителни материали	CU35,000
Труд:	
- Строители	CU25,800
- Управител на обекта	CU8,300
- Административен мениджър	CU5,000
Лихва по заем (теглен в първия ден на строителството за финансиране на сградата)	CU3,300
Общи режимни разходи	CU7,500

ВЪПРОС:

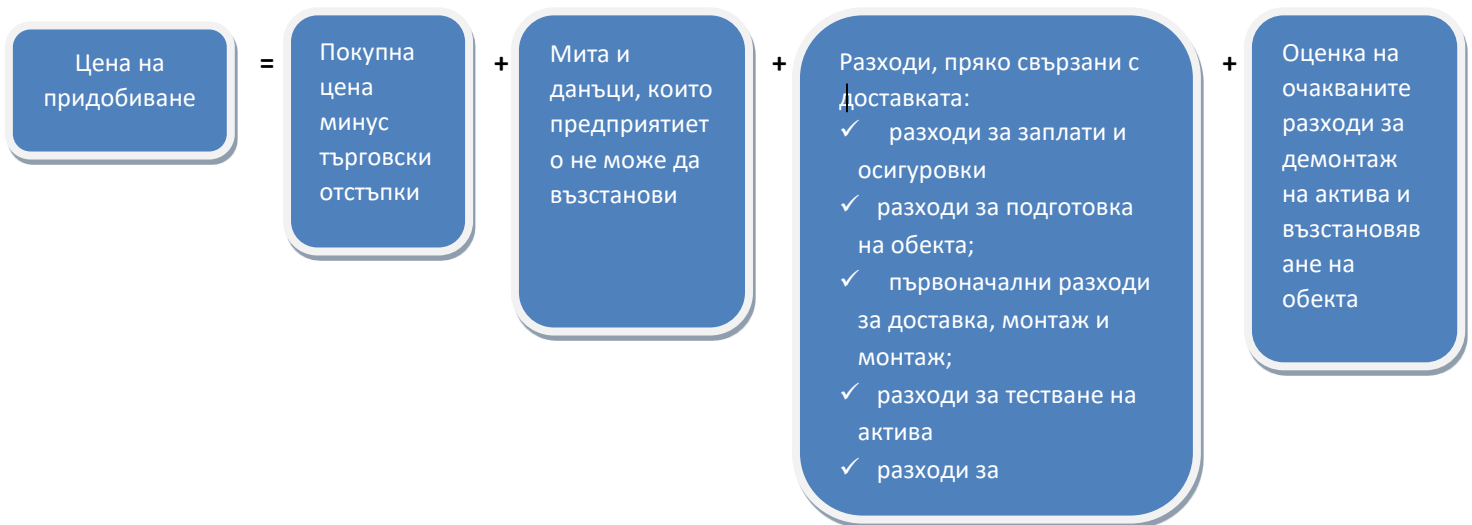
Кои суми трябва да се капитализират по отношение на централния офис и кои суми трябва да се третират като разход?

РЕШЕНИЕ:

Покупка на земя	CU210,000	Капитализира се
Държавни такси	CU8,300	Капитализира се
Почистване на обекта	CU14,150	Капитализира се
Строителни материали	CU35,000	Капитализира се
Труд:		
- Строители	CU25,800	Капитализира се
- Управител на обекта	CU8,300	Капитализира се
- Административен мениджър	CU5,000	Разход
Лихва по заем (теглен в първия ден на строителството за финансиране на сградата)	CU3,300	Капитализира се ¹
Общи режимни разходи	CU7,500	Разход

¹Вижте МСС 23 Разходи по заеми, тъй като има квалифициращи условия и други съображения, които може да не позволят тази сума да бъде капитализирана изцяло.

Фигура 3. Елементи на цената на придобиване



ПРИМЕР:3

Определяне на цената на придобиване на активите (имоти, машини и съоръжения) – включително разходи за демонтаж и възстановяване на терена в края на полезния живот на актива.

Компания купува оборудване за добив на петрол на цена от 120 000 BE. Разходите за доставка и монтаж са 8 000 BE. Разходите за демонтаж на оборудването и възстановяване на терена в края на полезния живот на оборудването (след 30 години) се оценяват на 25 000 BE. Дисконтовият процент е 5 процента.

ВЪПРОС:

Каква е настоящата стойност на разходите за демонтаж и възстановяване на актива? Каква е цената на закупуването на оборудването?

РЕШЕНИЕ:

Определяне на настоящата стойност на разходите за демонтаж и възстановяване

1. Определяне на дисконтовия фактор:

$$\frac{1}{(1 + 0.05)^{30}} = 0.231$$

2. Определяне на настоящата стойност

$$CU 25 000 \times 0,231 = CU 5,775$$

Определяне на цената на придобиване на оборудването

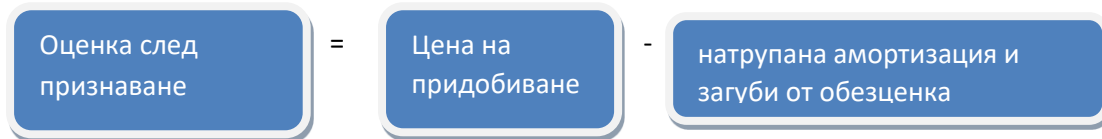
$$\text{Цена на придобиване} = CU120,000 + CU8,000 + CU5,775 = CU133,775$$

Оценка след първоначално признаване

МСС 16 Имоти, машини и съоръжения позволява на предприятията да изберат един от двата модела за оценка след първоначалното признаване.

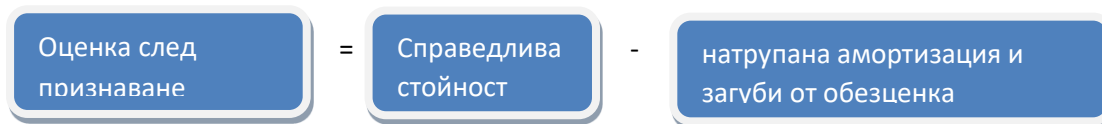
Модел на цената на придобиване (виж Фигура 4)

Фигура 4. Определяне на стойността след първоначално признаване по модел на цената на придобиване



Модел на преоценката (виж Фигура 5)

Фигура 5. Определяне на стойността след първоначално признаване по модела на преоценка



Преоценките се извършват за цели класове (групи) имоти, машини и съоръжения.

Когато няма значителна промяна в справедливата стойност на преоценените активи, **МСС 16** позволява преоценките да се извършват на всеки три или пет години.

Когато има значителна промяна в справедливата стойност на преоценените активи, предприятието може да определи по-чести преоценки в зависимост от пазарната ситуация.

Целта на преоценката е да се гарантира, че стойността на активите във финансовите отчети съответства на пазарните условия. За тази цел балансовата стойност на преоценените активи е принудена да бъде равна на тяхната преоценена стойност.

Начини за коригиране на балансовата стойност на активите спрямо тяхната преоценена стойност

Първи начин: чрез отписване на натрупаната амортизация за сметка на балансовата стойност. Новата балансова стойност се преизчислява спрямо преоценената стойност.

Втори начин: Преизчисляване на балансовата стойност и натрупаната амортизация пропорционално на промяната в балансовата стойност към датата на преоценката.

Отчитане на промените в балансовата стойност в резултат на преоценката

Ако балансовата стойност на даден актив се увеличи в резултат на преоценка, увеличението трябва да се признае в друг всеобхватен доход и да се натрупа в собствения капитал като резерв от преоценка. Увеличението обаче трябва да се признае в печалбата или загубата до степента, в която компенсира намаление от преоценка на същия актив, признато преди това в печалбата или загубата [МСС 16.39] (виж Пример 4);

Когато балансовата стойност на един актив се намалява в резултат на преоценка, намалението се признава за печалба или загуба. Намалението обаче се признава в друг всеобхватен доход до степента на съществуващо кредитно салдо в резерва от преоценки по отношение на този актив. Намалението, признато в друг всеобхватен доход, намалява сумата, натрупана в собствен капитал в статията "Резерв от преоценки". [МСС 16.40] (виж Пример 5).

ПРИМЕР: 4

Алфа АД придобива единствената си сграда на 1 януари 2005 г. на цена от 160 000 CU. Полезният живот на сградата е оценен на 50 години. На 31 декември 2020 г. е определена нова справедлива стойност на сградата на 350 000 CU.

Бележката за оповестяванията на Alfa АД гласи, че когато е възможно, те включват използването на справедливи стойности в своите сметки.

ВЪПРОС:

Обяснете преоценката на сградата на Алфа за годината, приключила на 31 декември 2020 г.

РЕШЕНИЕ:

Балансовата стойност на 31 декември 2020 е:

- Цена на придобиване	CU160,000
- Акумулирана амортизация (160,000/50 x 16 години) (CU51,200)	
- Балансова стойност	CU108,800

Справедливата стойност е CU350,000.

Следователно се изисква преценка от CU 350 000 – CU 108 800 = CU 241 200

Д-т с/ка Имоти, съоръжения и оборудване/Имоти, машини и съоръжения	CU190,000
Д-т с/ка Акумулирана амортизация	CU 51,200
К-т с/ка Преоценъчен резерв	CU241,200

✓ Когато в резултат на преоценката балансовата стойност на преоценения актив намалява, това намаление се отчита като:

- разход за преценка (в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход) - когато при предишни преценки няма формиран преоценъчен резерв]

- намаляване на преоценъчния резерв (в отчета за финансовото състояние) - когато при предишни преценки е формиран преоценъчен резерв. Ако към датата на последната преценка сумата на намалението на балансовата стойност на актива е по-голяма от сумата на преоценъчния резерв, разликата се признава като разход за преценка (в отчета за печалбата или загубата и др. всеобхватен доход) (виж пример 5).

ПРИМЕР: 5

Балансовата стойност на имот, притежаван от Бета в края на годината възлиза на 105 000 BE. На тази дата имотът е преоценен и се счита, че има справедлива стойност от 91 000 BE. Салдото върху излишъка от преценка, свързан с първоначалната печалба от имота, е 12 000 BE.

ВЪПРОС:

Как ще се осчетоводи преоценката?

РЕШЕНИЕ:

Загуба при преценка:

Балансова стойност на дълготрайния актив към датата на преценка	BE105,000
Справедлива стойност	CU91,000
Загуба от преценка	CU14,000

Счетоводно записване:

Дебит с/ка Преоценъчен резерв (до максималната първоначална печалба)	12 000
Дебит с/ка Разходи от последващи оценки на активи	2 000
Кредит с/ка Нетекущ актив	14 000

АМОРТИЗАЦИЯ

Изчисляване на амортизация на имоти, машини и съоръжения

Амортизацията на активите започва от датата, на която те са налични за употреба. **МСС 16** изисква амортизацията да бъде преустановена на по-ранната от двете дати:

- когато предприятието е определило съответния актив за продажба;
- когато активът се отписва от имуществото на предприятието.

Земята е неамортизируем актив. Всяка част от имот, машина и оборудване със стойност, която е значителна спрямо общата стойност на обекта, се амортизира отделно.

За амортизация на активите се използват различни методи. Начинът, по който се черпят икономическите изгоди от актива, определя метода на амортизация.

МСС 16 регламентира следните методи на амортизация:

- **Линеен метод на амортизация** – при този метод сумата на амортизацията е една и съща през полезния живот на актива (виж Пример 6);

ПРИМЕР: 6

Закупен е актив за CU100,000. Полезният живот на актива е 5 години и се амортизира, съгласно **линейния метод**. Остатъчната стойност на актива е CU11,000.

ВЪПРОС:

Какъв е размерът на годишната амортизация на актива?

РЕШЕНИЕ:

1. Определяне на амортизируемата сума на актива:

Амортизируема сума = CU100,000 - CU11,000 = CU89,000

2. Определяне на нормата на амортизация:

$$\text{Амортизационна норма} = \frac{100}{\text{Полезен живот на актива (години)}} = \frac{100}{5} = 20 \%$$

3. Определяне на амортизационна квота:

Амортизационна квота = CU89,000 BE x 20% = CU17,800

Дебит с/ка Разходи за амортизация 17 800

Кредит с/ка Натрупана амортизация 17 800

- **Метод на намаляващия остатък** – Методът на намаляващия се остатък води до намаляващи разходи за амортизация през полезния живот. Този метод се прилага, когато икономическите ползи от актива се получават основно в началото на неговия полезен живот. Следователно разходите за амортизация ще имат най-голямо влияние върху финансовите резултати на предприятието през първите години от използването на актива (виж пример 7). Методът на намаляващия се остатък се използва, докато годишната норма на амортизация, изчислена по този метод, е по-малка от нормата на амортизация, изчислена по линейния метод за оставащия полезен живот на актива, след което се използва линейният метод.

ПРИМЕР:7

Закупен е актив за 100 000 ВЕ. Полезният живот на актива е 5 години и се амортизира по метода на намаляващия се остатък. Остатъчната стойност на актива е CU11,000.

ВЪПРОС:

Какъв е размерът на годишната амортизация на актива?

РЕШЕНИЕ:

1. Определяне на амортизируемата сума на актива:

Амортизируема сума = CU100,000 - CU11,000 = CU89,000

2. Определяне на нормата на амортизация:

Норма на амортизация = $\frac{100}{\text{Полезен живот на актива (години)}} = \text{резултат} \times C,$

където

C - е специфичен коефициент по метода на намаляващия се остатък. Коефициентът се избира в зависимост от полезния живот на актива. **МСС 16** не определя стойности. На практика това съотношение варира в диапазона от 1,5 до 2,5. В този пример използваме коефициент 2.

Норма на амортизация = $\frac{100}{5} = 20 \times 2 = 40\%$

3. Изготвяне на амортизационен план:

Амортизационен план:

Година на амортизация	Амортизационна норма (%)	Годишна амортизация= амортизируема сума* амортизационна норма	Амортизируема сума	Балансова стойност
Първа година	40	89.000*40 = 35,600	53,400	64,400
Втора година	40	53.400*40 = 21,360	32,040	43,040
Трета година	40	32.040*40 = 12,816	19,224	30,224
Четвърта година	50	19.224 *50 = 9,612	19,224	20,612
Пета година	50	19.224 *50 = 9,612	0	11,000
		89,000		

Счетоводно отчитане на амортизацията на актива за първата година:

Дебит с/ка Разходи за амортизация 35,600

Кредит с/ка Натрупана амортизация 35,600

• **Метод според производствените единици** – този метод пряко свързва разпределението на размера на амортизацията на даден актив с количеството продукция, произведена от този актив. Когато няма производство, разходите за амортизация са нулеви. Следват се следните правила:

- сумата на амортизацията се разделя на количеството произведена продукция през полезния живот на актива, за да се установи нормата на амортизация (разпределена амортизация на единица продукция);

- установената амортизационна норма за единица се умножава по количеството продукция за съответната година и така се получава годишната амортизационна квота.

ОТПИСВАНЕ

Активите се отписват при освобождаване (продажба и др.) или в случаите, когато дружеството не очаква и не може да получи никакви ползи от тях.

Ако има резерв от преоценка, този резерв се трансформира директно в неразпределена печалба, когато активът бъде отписан.

ОПОВЕСТЯВАНЕ

Оповестяванията, свързани с имоти, машини и съоръжения във финансовите отчети, могат да бъдат групирани в две групи: задължителни и допълнителни.

Задължителни оповестявания	Допълнителни оповестявания
<ul style="list-style-type: none">- използваните оценъчни бази за активите;- амортизационна политика;- съгласуването на балансовата стойност на съответния актив в началото и в края на отчетния период.	<ul style="list-style-type: none">- обстоятелства, свързани със собствеността върху активите;- сумата на капитализираните разходи в балансовата стойност на актива при неговото придобиване (построяване);- размера на договорните задължения, свързани с придобиването на активи; и- размера на обезщетенията от други предприятия и лица за загуби и обезценки, свързани с активи.

КОМПЛЕКСЕН ПРИМЕР:

"Х" ООД купува производствена машина с цена на придобиване 118 000 ВЕ.

Предприятието е възприело линейния метод на амортизация за този клас активи. Полезният живот на машината е 20 години.

След първоначалното признаване предприятието приема един от двата подхода на **МСС 16 Имоти, машини и съоръжения**, а именно подхода за преоценка.

В края на петата година производствената машина е преоценена. Справедливата стойност на машината към датата на преоценката е CU100,000.

Производствената машина е продадена при продажна цена от CU110,000.

Въпроси:

1. Определете нормата на амортизация и амортизационната квота за целите на амортизацията на производствената машина.

2. Изчислете амортизационните отчисления на производствената машина в края на петата година.

3. Определете резултата от отписването на производствената машина от активите на фирма „Х“ ООД.

Решение:

1. Определяне на нормата на амортизация и амортизационната квота на производствената машина:

1.1. Определяне на нормата на амортизация:

$$\text{Амортизационна норма} = \frac{100}{\text{Полезен живот на актива (години)}} = \frac{100}{20} = 5\%$$

1.2. Определяне на амортизационната квота за една година:

$$\text{Амортизационна квота} = \text{CU}118,000 \times 5\% = \text{CU}5,900$$

2. Определяне на резултата от преоценката в края на петата година

2.1. Натрупана до момента амортизация

$$5 \text{ години} \times \text{CU}5,900 = \text{CU}29,500$$

2.2. Балансова стойност на актива преди преценка

$$\text{Нетна балансова стойност} = \text{Брутна балансова стойност} - \text{Натрупана амортизация} = \text{CU}118,000 - \text{CU}29,500 = \text{CU}88,500$$

Справедлива стойност към датата на преценка: CU100,000

$$\text{Разлика между справедливата стойност и нетната балансова стойност} = \text{CU}100,000 - \text{CU}88,500 = \text{CU}11,500 \text{ (увеличение).}$$

Тази разлика ще увеличи нетната балансова стойност до справедливата стойност и ще формира преоценъчен резерв.

Възможност за оповестяване на преоценката в съответствие с МСС 16 Имоти, машини и оборудване:²

Преизчисляване на брутната балансова стойност и общата натрупана амортизация пропорционално на промяната в нетната балансова стойност на актива след преценка.

Изчисляване на коефициента на преобразуване:

$$CC = \frac{\text{Разлика между нетната балансова стойност и справедливата стойност}}{\text{Нетна балансова стойност}} = \frac{\text{CU}11,500}{\text{CU}88,500} = 0.129943503$$

$$\text{Преизчисляване на брутната балансова стойност по коефициент} = \text{CU}118,000 \times 0.129943503 \approx \text{CU}15,333,33$$

$$\text{Преизчисляване на амортизацията по коефициент} = \text{CU}29,500 \times 0.129943503 = \text{CU}3,833,33$$

$$\text{Преизчислена брутна балансова стойност} = \text{CU}118,000 + \text{CU}15,333,33 = \text{CU}133,333,33$$

$$\text{Преизчислена амортизация} = \text{CU}29,500 + \text{CU}3,833,33 = \text{CU}33,333,33$$

$$\text{Нетна балансова стойност след преценка} = \text{Брутна балансова стойност} - \text{Амортизация} = \text{CU}133,333,33 - \text{CU}33,333,33 = \text{CU}100,000$$

² МСС 16 Имоти, машини и съоръжения представя два начина: 1. Отписване на натрупаната амортизация от брутната балансова стойност и 2. Преизчисляване на брутната балансова стойност и общата натрупана амортизация пропорционално на промяната в нетната балансова стойност на актива след преценка. В този пример се използва вариант 2.

Състояние на сметките:

Сметка Натрупана амортизация			
	Преди преоценката	CU29,500	1.
	Увеличение на амортизацията след преоценката	CU3,833,33	2.
		Салдо след преоценката: CU33,333,33	

Сметка Имоти, машини и съоръжения			
1. Цена на придобиване на машината	CU118,000		
2. Увеличение на брутната балансова стойност след преоценка	CU15,333,33		
Салдо след преоценката:		CU133,333,33	

Сметка Преоценъчен резерв			
	Формиране на преоценъчен резерв	CU11,500	1.
		Салдо след преоценката: CU11,500	

3. Отписване на производствената машина при продажба

За отписване на актива трябва да се изпълнят следните стъпки:

- Отписване на натрупаната амортизация - CU33,333,33
- Преобразуване на преоценъчния резерв в неразпределена печалба - CU11 500
- Намаляване на приходите от продажби за сметка на нетната балансова стойност на продадената машина – CU100,000
- Определяне на печалбата/загубата от отписването = нетни приходи от продажби - нетна балансова стойност на актива = CU110,000 - CU100,000 = CU10,000