

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2019
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2018 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

ИНСТРУКЦИЯ СБУ 5 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3–5
ПОНЯТИЯ	6–10
ПРИНЦИПЫ УЧЁТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	11–32
Первоначальное признание	11–20
Последующее признание	21–30
Улучшения, ремонт и обслуживание	31–32
ПРИНЦИПЫ УЧЁТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	33–49
Первоначальное признание	33–43
Последующее признание	44–49
ИСКЛЮЧЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
ОБЕСЦЕНЕНИЕ	50–75
Обесценение активов	50–52
Установление необходимости проведения оценки возмещаемой стоимости	53–55
Оценка возмещаемой стоимости активов	56–64
Оценка возмещаемой стоимости генерирующей единицы и гудвила	65–70
Восстановление убытка от обесценения	71–75
ИСКЛЮЧЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ИЗ БАЛАНСА	76–78
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ	79–82

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы» является установление правил признания основных средств и нематериальных активов в годовых бухгалтерских отчётах, составляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности (далее также – бухгалтерский отчет). Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 5 учитывает принципы, установленные во многих разделах МСФО для предприятий СМБ, в т. ч. в разделе 17 «Основные средства» („*Property, Plant and Equipment*“), 18 «Нематериальные активы, за исключением гудвила» („*Intangible Assets other than Goodwill*“), 19 «Объединения бизнеса и гудвил» („*Business Combinations and Goodwill*“), 25 «Затраты по займам» („*Borrowing Costs*“) и 27 «Обесценение активов» („*Impairment of Assets*“), а также понятия, установленные в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“) и в «Глоссарии терминов» („*Glossary of Terms*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 5 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статьях 79–82. В тех областях, где инструкция СБУ 5 не уточняет какого-либо специфического принципа учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципом учёта, описанным в МСФО для предприятий СМБ.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. ***Инструкцию СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы» следует применять для учета основных средств и нематериальных активов, а также при отражении в бухгалтерских отчетах.***

4. Инструкция СБУ 5 не применяется при учёте инвестиционного имущества (см. инструкцию СБУ 6 «Инвестиционное имущество») и при учёте биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. инструкцию СБУ 7 «Биологические активы»).

5. При учёте арендуемых основных средств, помимо настоящей инструкции, руководствуются также правилами, установленными в инструкции СБУ 9 «Учёт аренды». При учёте себестоимости основных средств, приобретаемых за счёт целевого финансирования или в ходе объединений бизнеса, помимо настоящей инструкции, руководствуются также принципами, установленными, соответственно, в инструкции СБУ 12 «Государственные субсидии» и в инструкции СБУ 11 «Объединения бизнеса и признание дочерних и ассоциированных предприятий».

ПОНЯТИЯ

6. В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:

Основные средства – это материальные активы, которые предприятие использует при производстве продукции, при предоставлении услуг или для административных целей и которые оно намеревается использовать в течение более продолжительного периода времени, чем один год. (МСФО для предприятий СМБ 17.2).

Нематериальные активы – это неденежные активы, не имеющие физической формы и отличимые от других активов. (МСФО для предприятий СМБ 18.2).

Нематериальные основные средства – это нематериальные активы, которые предприятие намеревается использовать в течение более продолжительного периода времени, чем один год.

Себестоимость – это (а) денежная сумма или справедливая стоимость возмещения, заплаченная или переданная за актив при его приобретении; и (б) денежная сумма или справедливая стоимость возмещения, полученная за обязательство при взятии его на себя. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (а)).

Остаточная стоимость – это расчётная сумма, которую предприятие получило бы сегодня в случае выбытия актива (за вычетом расчётных затрат на выбытие), если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, которые ожидаются к концу срока его полезного использования. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Амортизируемая величина – это разница между себестоимостью актива и его остаточной стоимостью. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Амортизация – это признание в расходах амортизируемой величины актива в течение срока его полезного использования. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Срок полезного использования – это:

- (а) период, в течение которого активы, вероятно, будут использоваться предприятием; или
- (б) количество единиц изделий (или иных аналогичных единиц), которые предприятие получит при использовании данного актива. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Накопленный износ – это амортизируемая величина основного имущества, уже признанная как расход (амортизированная) (то же самое значение, что и у понятия «накопленная амортизация»).

Затраты по займам – это процентные расходы, рассчитанные с использованием эффективной ставки процента, как описано в инструкции СБУ 3 «Финансовые

инструменты», и другие расходы, понесённые в связи с получением заёмных средств. (МСФО для предприятий СМБ 25.1)

Балансовая (остаточная) стоимость – это сумма, по которой актив оценивается в балансе (с учётом накопленного износа и возможного накопленного убытка от его обесценения).

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

Затраты по продаже – это неизбежные затраты, сопряженные с продажей генерирующих единицы или актива.

Ценность использования – это приведённая стоимость денежных потоков, которые предположительно будут получены от использования актива и от его продажи после использования. (МСФО для предприятий СМБ 27.15)

Возмещаемая стоимость равна наибольшему из двух значений – справедливой стоимости (за вычетом затрат по продаже) или ценности использования. (МСФО для предприятий СМБ 27.11)

Генерирующая единица – это наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает в себя актив и генерирует приток денежных средств, в значительной степени не зависящий от притока денежных средств от других активов. (МСФО для предприятий СМБ 27.8)

7. К основным средствам относятся, в частности, земля и здания (или часть здания) и связанные с ними права (например, право застройки, пользование), которыми предприятие пользуется в процессе своей экономической деятельности (как при производстве продукции, так и при предоставлении услуг или в качестве административного здания). К основным средствам не относятся земля и здания, которые предприятие удерживает в целях получения дохода от аренды или увеличения рыночной стоимости и которые оно не использует в процессе своей экономической деятельности (см. инструкцию СБУ 6 «Инвестиционное имущество»). Право застройки и пользование, за которые уплачиваются периодические платежи, признаются как операционная аренда или финансовая аренда, руководствуясь статьёй 15 инструкции СБУ 9.

8. Примерами нематериальных активов являются, в частности, компьютерное программное обеспечение, товарные знаки, патенты, лицензии, права пользования, списки клиентов, квоты и другие подобные активы. В определённых случаях актив может иметь признаки как основного средства, так и нематериального актива. В таком случае актив классифицируется в соответствии с тем, каким признакам он в большей степени соответствует. Например, компьютерное программное обеспечение классифицируется как основное средство в том случае, если оно неотделимо связано с определённым аппаратным обеспечением. В том случае если использование компьютерного программного обеспечения не зависит от аппаратного обеспечения, оно классифицируется как нематериальный актив.

9. Исходя из принципа существенности, основными средствами или нематериальными активами не признаются (не капитализируются) малоценные активы, даже в том случае, если срок их использования превышает один год. Предприятие устанавливает в своих внутренних правилах бухгалтерского учёта нижний предел, и в случае актива с себестоимостью выше этого предела актив следует капитализировать как основное средство, а в том случае, если его себестоимость ниже этого предела – признать как расход в момент ввода в эксплуатацию. Изменение нижнего предела рассматривается как изменение в бухгалтерских оценках согласно инструкции СБУ 1 «Основные принципы подготовки годового бухгалтерского отчёта». Учёт малоценного, но имеющего продолжительный срок эксплуатации имущества можно при необходимости учитывать за балансом.

10. Запчасти, как правило, учитываются как запасы и признаются в отчёте о прибылях и убытках как расходы в момент их использования. Запчасти, предположительный срок полезного использования которых превышает один год или которые можно использовать только с конкретным объектом основных средств, рассматриваются как основные средства. (МСФО для предприятий СМБ 17.5)

ПРИНЦИПЫ УЧЁТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Первоначальное признание

11. *Объект основных средств, который соответствует критериям признания актива в балансе (см. инструкцию СБУ 1, статьи 10–16), первоначально признаётся по его себестоимости, которая включает в себя (МСФО для предприятий СМБ 17.10):*

- (a) цену покупки (включая таможенный сбор и прочие невозмещаемые налоги);*
- (b) непосредственно связанные с приобретением затраты; и*
- (c) приведенную стоимость оценочных затрат, связанных с будущим демонтажем актива и реабилитацией участка местонахождения (например, рекультивацией земли), если ее признание соответствует принципам создания резервов, описанным в инструкции СБУ 8 «Резервы, условные обязательства и условные активы».*

12. Непосредственно связанными с приобретением считаются затраты, необходимые для приведения актива в рабочее состояние и для его доставки в его местоположение, в т.ч. (МСФО для предприятий СМБ 17.10):

- (a) платы за проектирование актива и другие аналогичные платы;
- (b) заработная плата, выплаченная работникам в связи с изготовлением актива, и налоги на заработную плату;
- (c) материалы и орудия труда, использованные в связи с изготовлением актива;
- (d) амортизация основных средств, используемых для изготовления актива;
- (e) транспортные расходы в связи с доставкой актива к его рабочему местонахождению;
- (f) затраты, связанные с подготовкой местонахождения актива и с установкой актива;

- (g) затраты, связанные с тестированием актива (за вычетом доходов, полученной от продажи продукции, произведенной в ходе тестирования); и
- (h) платы за услуги, непосредственно связанные с приобретением актива (в т.ч. нотариальные сборы, госпошлины).

13. Если оплата за объект основного средства производится в рассрочку, которая более продолжительна, чем обычный срок оплаты, себестоимостью объекта считается приведённая стоимость всех будущих платежей. Разница между номинальной и приведённой стоимостью признаётся как процентный расход в течение периода рассрочки. (МСФО для предприятий СМБ 17.13)

14. В себестоимость объекта основных средств не капитализируются следующие расходы (МСФО для предприятий СМБ 17.11):

- (a) затраты на открытие нового строения;
- (b) затраты на представление новой продукции или услуги (в т.ч. расходы на рекламу);
- (c) затраты на развитие коммерческой деятельности в новом местоположении или с новой категорией клиентов (в т.ч. расходы на обучение работников);
- (d) административные и прочие общие накладные расходы;
- (e) затраты на займы (за исключением случаев, когда предприятие использует альтернативный принцип учета, разрешенный в статье 15 настоящей инструкции). (МСФО для предприятий СМБ 25.2).

15. *Если изготовление объекта основных средств происходит в течение более длительного периода и финансируется с помощью займа или другого долгового инструмента, то затраты по займам, непосредственно связанные с изготовлением актива, разрешается капитализировать по себестоимости данного объекта.*

16. Затраты по займам включают в себя начисленные по методу эффективной ставки процента (как описано в инструкции СБУ 3 «Финансовые инструменты») проценты по займам, взятым для финансирования изготовления актива, по договорам финансовой аренды и по другим долговым инструментам. Затраты по займам разрешается капитализировать только с того момента, когда возникли неизбежные затраты по займам, сопряженные с изготовлением актива, как затраты по изготовлению актива. Капитализация затрат по займам прекращается с того момента, когда актив будет готов, или когда его изготовление будет приостановлено. Затраты на заемный капитал капитализируются только в том случае, если их влияние на себестоимость объекта является значительным.

17. *При приобретении одного или нескольких объектов основных средств в обмен на немонетарный актив или активы (бартерная сделка), себестоимость объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:*

- (a) *справедливая стоимость обмениваемых активов не может быть надежно определена; или*
- (b) *сделка обмена не имеет коммерческого содержания (например, не исходящая из бизнес-логики сделка между связанными сторонами для достижения определенного финансового показателя).*

В названных выше случаях (а) и (б) себестоимостью полученного актива считается балансовая стоимость переданного актива. (МСФО для предприятий СМБ 17.14, 18.13).

<u>Пример 1 – приобретение актива путем неденежной сделки обмена</u>			
Предприятие обменивает автомобиль, остаточная балансовая стоимость которого составляет 5 000 евро, а оценочная рыночная стоимость – 8 000 евро, на трактор (оценочная рыночная стоимость которого также составляет 8 000 евро). Предположим, что сделка произошла между независимыми сторонами на рыночных условиях, в таком случае себестоимостью полученного актива следует считать 8 000 евро.			
Бухгалтерские проводки при признании сделки:			
Д	Основные средства (трактор)	8 000	
К	Основные средства (автомобиль)	5 000	
К	Прибыль от отчуждения основных средств (автомобиль)	3 000	

18. Если сроки полезного использования у наиболее значительных компонентов объекта основных средств значительно разнятся, то в бухгалтерском учёте эти компоненты берутся на учёт в качестве отдельных объектов с установлением для них отдельных норм амортизации согласно их сроку полезного использования. (МСФО для предприятий СМБ 17.16)

19. При распределении стоимости приобретения на компоненты следует руководствоваться принципом существенности, т.е. компоненты с незначительной стоимостью не нужно учитывать отдельно даже в том случае, если у них различаются сроки полезного использования.

<u>Пример 2 – распределение себестоимости между компонентами</u>			
Предприятие приобретает производственную линию по себестоимости 1 000 000 евро. Срок полезного использования производственной линии составляет не менее 10 лет, однако она содержит определённые компоненты, которые необходимо менять каждые 3 года. Оценочная себестоимость заменяемых компонентов составляет 100 000 евро.			
Предприятие при приобретении учитывает заменяемые компоненты как отдельные объекты основных средств:			
Д	Основные средства (производственная линия – основная часть; амортизируется в течение 10 лет)	900 000	
Д	Основные средства (производственная линия – заменяемые компоненты; амортизируются в течение 3 лет)	100 000	
К	Денежные средства	1 000 000	
Через три года остаточная стоимость заменяемых компонентов признаётся как			

расход (в том случае, если она ещё не успела амортизироваться до нуля), а себестоимость новых компонентов (которая также может быть больше или меньше 100 000 евро) ставится на учёт как новый объект основных средств.

20. При определении себестоимости основных средств, приобретённых путём целевого финансирования, руководствуются инструкцией СБУ 12 «Государственные субсидии». При оценке себестоимости основных средств, приобретённых путём финансовой аренды, руководствуются инструкцией СБУ 9 «Учёт аренды». При оценке себестоимости основных средств, приобретённых в ходе объединения бизнеса, руководствуются инструкцией СБУ 11 «Объединения бизнеса и признание дочерних и ассоциированных предприятий».

Последующее признание

21. *Объект основных средств признаётся в балансе по его себестоимости, за вычетом накопленной амортизации и возможных убытков от обесценения (МСФО для предприятий СМБ 17.15, 2.49).*

22. Амортизируемая величина объектов основных средств равномерно заносится в расход на протяжении срока полезного использования объекта. Исключения составляют объекты со сроком неограниченного использования (например, земля, имеющие непреходящую ценность произведения искусства, музейные экспонаты и книги), которые не амортизируются. Предметы искусства, приобретённые в дизайнерских целях, не имеющие непреходящей ценности, а также музейные экспонаты и книги, подлежащие замене по прошествии определённого времени, амортизируются в течение срока их полезного использования.

23. *Выбранный метод амортизации должен систематически отражать распределение экономической выгоды во времени (которое может не совпадать с уменьшением стоимости актива во времени), получаемой от использования актива на протяжении срока его полезного использования. (МСФО для предприятий СМБ 17.22)*

24. Амортизирование должно выражать использование актива в течение срока его полезного использования, не обязательно – изменение его стоимости. Таким образом, при выборе метода и ставок амортизации целью является не поддержание остаточной стоимости актива как можно ближе к его рыночной стоимости, а как можно более справедливое отражение использования актива.

25. На практике при амортизации основных средств часто используется прямолинейный метод. Также следует рассматривать использование других методов (например, метод уменьшающегося остатка (*diminishing balance method*) и метод единиц продукции (*units of production method*)), если они более объективно отражают распределение получаемой от актива экономической выгоды на протяжении срока полезного использования. (МСФО для предприятий СМБ 17.22)

Пример 3 – выбор метода амортизации

Предприятие приобретает станок (себестоимость 100 000 евро), который согласно заверениям производителя работает 10 000 рабочих часов, независимо от промежутка времени в течение которого станок будет использоваться.

Считается приемлемым руководствоваться при учёте амортизации фактическим рабочим временем станка. Например, в том случае если в первый год станок отработал 1 600 часов (16% от всего полезного срока эксплуатации), а во второй год – 2 400 часов (24% от всего полезного срока эксплуатации), то в первый год как расход на амортизацию признаётся 16 000 евро, а во второй год – 24 000 евро.

26. При оценке срока полезного использования основных средств следует учитывать следующее (МСФО для предприятий СМБ 17.21):

- (а) ожидаемый режим использования (загрузки), исходя из ожидаемой мощности или физической производительности актива;
- (б) ожидаемый физический износ актива;
- (с) коммерческое или моральное устаревание актива, вытекающее, например, из изменения производственного процесса или ассортимента продукции предприятия и рыночного спроса; и
- (d) юридические и т.п. ограничения по использованию актива, например, истечение сроков соответствующих договоров аренды.

27. Если остаточная стоимость актива незначительно низкая, то её можно считать нулевой. В случае активов со значительной остаточной стоимостью амортизируется в расходы в течение срока полезного использования только амортизируемая величина между себестоимостью и остаточной стоимостью. (МСФО для предприятий СМБ 17.18). Если остаточная стоимость превышает его балансовую стоимость, амортизация актива прекращается. Амортизация начинается снова, когда остаточная стоимость актива снизится ниже его балансовой остаточной стоимости.

28. Каждое лицо, обязанное вести бухгалтерский учёт, как правило, устанавливает в своих внутренних правилах ведения бухгалтерского учёта методы учёта амортизации и интервалы норм (ставок) амортизации, которыми необходимо руководствоваться при амортизации основных средств. В случае индивидуально несущественных или стандартных объектов основных средств можно применять в отношении всей группы одинаковые ставки амортизации. В случае индивидуально существенных или нестандартных объектов ставку амортизации необходимо определить отдельно для каждого объекта основных средств, руководствуясь предполагаемым сроком полезного использования конкретного объекта.

29. Начинать амортизировать актив следует с момента приведения его в состояние, необходимое для использования (т.е. начиная с того момента, когда оно находится на месте и в состоянии в соответствии с намерениями руководства), и это делается до полной амортизации амортизируемой величины или до окончательного вывода актива из эксплуатации. Амортизация актива, временно выведенного из эксплуатации, не приостанавливается. (МСФО для предприятий СМБ 17.20)

30. Нижеследующие признаки могут указывать на то, что остаточная стоимость или срок полезного использования актива изменились по сравнению с предыдущей отчётной датой:

- (а) изменение в способе использования актива;
- (б) значительный непрогнозируемый физический износ актива;
- (с) развитие технологии;
- (д) изменения в рыночных ценах;
- (е) приведённые в статье 54 признаки возможного обесценения актива.

Если такие признаки имеются, предприятие должно пересмотреть сделанные оценки в части используемых ставок амортизации, методов амортизации и оценочных остаточных стоимостей, а также при необходимости изменить их. Влияние изменения ставки амортизации, метода амортизации или остаточной стоимости признаётся как изменение бухгалтерских оценок согласно СБУ 1 (т.е. в отчётном периоде и в следующих периодах, а не ретроспективно). (МСФО для предприятий СМБ 17.19, 17.23, 18.24, 27.10)

Пример 4 – изменение оценки в отношении срока полезного использования актива

Предприятию принадлежат определённые сооружения по себестоимости 100 000 евро, которые амортизируются в течение 20 лет (ставка амортизации 5%). К отчётной дате остаточная стоимость этих сооружений составляет 50 000 евро, а оставшийся срок эксплуатации – 10 лет. Непосредственно перед отчётной датой было принято решение заменить эти сооружения через 5 лет.

Руководствуясь данным решением, оставшийся срок полезного использования сооружений переоценивается на 5 лет, и остаточная стоимость сооружений амортизируется в расходы в течение 5 лет (10 000 евро в год). Амортизационные расходы более ранних периодов не меняются.

То обстоятельство, что сооружения планируется заменить через 5 лет, может указывать на их обесценение. Чтобы выяснить, нужно ли, помимо изменения периода амортизации, провести оценку сооружений, следует провести оценку возмещаемой стоимости активов (см. статьи 50–75).

Улучшения, ремонт и обслуживание

31. Затраты, связанные с дальнейшими улучшениями, добавляются к себестоимости основных средств только в том случае, если они соответствуют определению основных средств и критериям признания актива в балансе (в т.ч. вероятное участие в будущем в притоке экономической выгоды). Затраты, сопутствующие текущему обслуживанию и ремонту, признаются как расходы за отчётный период. (МСФО для предприятий СМБ 17.7)

32. При замене какого-либо компонента объекта основных средств себестоимость нового компонента добавляется к себестоимости объекта в том случае, если он соответствует определению основных средств и критериям признания актива в балансе. Признание заменяемого компонента в балансе прекращается даже в том случае, если он ранее не учитывался в качестве отдельного компонента. Если первоначальная себестоимость заменяемого компонента (и исходя из этого остаточная

балансовая стоимость на сегодняшний день) неизвестна, её можно оценить, руководствуясь себестоимостью данного компонента на сегодняшний день, за вычетом оценочного износа. (МСФО для предприятий СМБ 17.6, 17.7).

<u>Пример 5 – признание замены компонента при учете основных средств</u>	
У здания в плохом состоянии производится замена крыши (стоимость 70 000 евро) и пола (стоимость 20 000 евро), а также окрашиваются стены (стоимость 2 000 евро). Предполагаемый срок полезного использования новой крыши составляет 30 лет (совпадает с оставшимся сроком использования здания). Предполагаемый срок полезного использования нового пола составляет 10 лет, по прошествии которых пол необходимо будет снова заменить. Стены окрашиваются по необходимости каждые 1–3 года.	
Компоненты как крыши, так и пола соответствуют как понятию основных средств, так и критериям признания актива в балансе, поскольку:	
(а) они вероятно будут участвовать в будущем в притоке экономической выгоды;	
(b) их себестоимость можно надёжно оценить; и	
(с) они будут использоваться на протяжении более продолжительного периода времени, чем один год.	
Известно, что остаточная балансовая стоимость предыдущего пола составляет 1 000 евро. Остаточная балансовая стоимость предыдущей крыши неизвестна (поскольку она была приобретена вместе со зданием), однако, исходя из остаточной балансовой стоимости здания и оценочной части крыши в ней, остаточной оценочной стоимостью старой крыши можно считать 2 000 евро. Одновременно с признанием новой крыши и пола старая крыша и пол признаются как расход.	
Покраска стен является затратами на текущее обслуживание и ремонт, которые признаются по принципу существенности как расход за отчётный период.	

В бухгалтерском учёте делаются следующие проводки:			
Д	Здания – новая крыша (амортизируется в течение 30 лет)	70 000	
Д	Здания – новый пол (амортизируется в течение 10 лет)	20 000	
Д	Ремонтные расходы	2 000	
К	Денежные средства	92 000	
Д	Обесценение основных средств	3 000	
К	Здания – старая крыша	2 000	
К	Здания – старый пол	1 000	

ПРИНЦИПЫ УЧЁТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Первоначальное признание

33. *Объект нематериальных активов (за исключением расходов на разработку, которые рассматриваются в статье 40) отражаются в балансе только в том случае, если:*

- (a) объект контролируется предприятием;*
- (b) существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономическую выгоду от использования актива;*
- (c) себестоимость объекта может быть надёжно оценена.*

34. В случае нематериальных активов, приобретаемых отдельно у лиц, не относящихся к предприятию, или приобретённых в ходе объединений бизнеса, исходят из предположения, что в момент их приобретения имеется вероятность того, что предприятие в будущем получит экономическую выгоду от использования актива. (МСФО для предприятий СМБ 18.7) Экономическая выгода может выражаться и в экономии расходов.

35. *Нематериальные активы первоначально оцениваются по их себестоимости, которая включает в себя цену покупки и напрямую связанные с приобретением расходы (в т.ч. затраты, необходимые для доставки актива до места нахождения и для приведения его в состояние, необходимое для использования по назначению). (МСФО для предприятий СМБ 18.9, 18.10).*

36. При оценке себестоимости нематериального актива руководствуются теми же принципами, что и при оценке себестоимости основных средств (см. статьи 11–20).

37. Нижеследующие издержки не включаются в нематериальные активы, а признаются как расходы в период их возникновения (МСФО для предприятий СМБ 18.15):

- (a) расходы, связанные с учреждением предприятия (например, государственные пошлины, гонорар за юридические консультации);
- (b) расходы, связанные с исследовательской деятельностью (см. статью 38);
- (c) затраты, связанные с обучением;
- (d) расходы на рекламу;
- (e) общие административные расходы;
- (f) убытки на начальном этапе производства;
- (g) затраты, связанные с переездом и реструктуризацией предприятия;
- (h) затраты в связи с созданными внутри предприятия брендами, списками клиентов и другими сходными объектами (в то же время, разрешается капитализировать бренды и списки клиентов, приобретенные у внешних сторон и в ходе объединения бизнеса).

38. Исследовательская деятельность – это исследования и научная работа, проведённые с целью сбора новых научных или технических знаний либо соответствующей информации. Издержки, связанные с исследовательской деятельностью (далее – *расходы на исследования*), связаны с созданием научной или технической основы для разработки новой возможной продукции и услуг, признаются как расходы в момент их возникновения. (МСФО для предприятий СМБ 18.14)

39. Деятельность по развитию – это применение результатов исследования для разработки, создания или тестирования новой продукции, услуг, процессов или систем (например, разработка нового рецепта или производственного процесса). (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ) Расходами, связанными с деятельностью по развитию (далее – *расходы по развитию*) не считаются такие расходы, в результате которых создается новый самостоятельный актив (например, новое программное обеспечение). Расходы, понесённые для создания нового самостоятельного актива, включаются в себестоимость соответствующего объекта (например, связанные с разработкой нового программного обеспечения расходы признаются как часть себестоимости этого программного обеспечения).

40. При отражении расходов на развитие предприятие должно выбрать один из следующих принципов учета:

(а) отразить их в качестве расходов в момент их возникновения (за исключением случаев, когда эти расходы не являются частью какого-либо другого актива, которые отвечают критериям признания активов) (МСФО для предприятий СМБ 18.14); или

(б) капитализировать их как нематериальные активы, если выполняются все приведенные ниже критерии:

(i) имеются технические и финансовые возможности, а также положительное намерение для реализации проекта;

(ii) предприятие способно использовать или продать создаваемый актив;

(iii) экономическая выгода, в будущем возникающая от нематериальных активов, может быть оценена (в т.ч. наличие рынка для продукции и услуг, возникающих при реализации проекта);

(iv) размер расходов на развитие может быть надежно измерен.

Выбранный принцип учета применяется последовательно ко всем расходам на развития.

41. Если на стадии исследования занимаются поиском, исследованием и выбором возможных альтернатив, то на стадии разработки работа ведётся уже с конкретно выбранной новой продукцией или услугой, для чего составлен бюджет и принято принципиальное решение о доведении разработок до конца. Если стадию исследования и стадию разработки невозможно разделить, то все связанные с данным проектом расходы следует считать расходами на исследование и отражать как расходы в момент их возникновения. В случае если позднее выяснится, что часть расходов всё-таки соответствовала критериям признания, признать их на ретроспективной основе нельзя.

Пример 6 – расходы, связанные с разработками и развитием

Предприятие в течение года занимается различной деятельностью, направленной на развитие бизнеса. Какие из нижеследующих расходов можно признать как нематериальный актив, а какие следует признать как расход:

1. Анализ рынка, исследование новых возможных каналов продажи и продукции, разработка бизнес-плана и бюджета по проекту
2. Разработка общего технического решения нового программного обеспечения для продаж, которое позволяет автоматизировать рассмотрение поступивших заявок на покупку
3. Дополнительное изменение программного обеспечения для продаж для приведения

- программы в соответствие со специфическими потребностями различных отделов
4. Затраты, понесённые для ввода в программное обеспечение для продаж данных о продаваемой в настоящий момент продукции и действующих цен
 5. Затраты на оперирование программным обеспечением для продаж (в т.ч. текущее обновление материалов)
 6. Затраты на обучение работников с целью обучения пользованию новыми веб-страницами
 7. Расходы по займам, возникшие во время разработки программного обеспечения
 8. Разработка рецепта новой продукции (продукцию планируется продавать в течение следующих 3 лет)

Ответ: расход 1 является издержкой, связанной с исследовательской деятельностью, которую следует признать как расход за отчётный период. Расходы 2–3 несутся для создания самостоятельного нового актива (программного обеспечения), поэтому они капитализируются как актив (см. статью 39). Расходы 4–7 не отвечают критериям признания нематериального актива и признаются как расходы за отчётный период (см. статью 37). Расход 8 является расходом на развитие, признание которого зависит от выбранной предприятием учётной политики (см. статью 40) – его можно либо признать как расход за отчётный период, либо капитализировать как актив в том случае, если выполняются перечисленные в статье 40 условия.

42. Генерированный внутри предприятия гудвил (т.е. разница между рыночной стоимостью предприятия и его капиталом согласно бухгалтерскому учёту) в балансе предприятия в качестве нематериального актива не признаётся. (МСФО для предприятий СМБ 18.15 (f)).

43. Понесённые в отношении нематериального актива затраты, которые были признаны как расходы предыдущих периодов, впоследствии нельзя будет капитализировать в себестоимость нематериального актива. (МСФО для предприятий СМБ 18.17)

Последующее признание

44. *Нематериальные активы оцениваются в балансе по себестоимости, за вычетом накопленного износа и возможного убытка от обесценения. (МСФО для предприятий СМБ 18.18, 19.23).*

45. Установленные в статьях 21–30 и 31–32 принципы учёта основных средств действуют также в отношении нематериальных активов с учётом описанных в статьях 46–49 особенностей.

46. У нематериальных активов предполагается наличие ограниченного срока полезного использования. В том случае если нематериальный актив является результатом договорных и т.п. прав, срок полезного использования актива не превышает период действия этих прав, но может быть менее продолжительным, если предприятие планирует использовать актив в течение более короткого периода времени. Если договорные права можно продлить, полезный срок использования нематериального актива может включать в себя и продлённый период при условии, что предприятие сможет получить продление без значительных затрат. (МСФО для предприятий СМБ 18.19)

47. Если предприятие не может достоверно оценить срок полезного использования нематериального актива, то срок амортизации актива должен составлять период до 10 лет. (МСФО для предприятий СМБ 18.20, 19.23).

48. При амортизации нематериального актива следует использовать прямолинейный метод, за исключением случаев, когда какой-либо другой метод более объективно отражает распределение получаемой от актива экономической выгоды в течение срока полезного использования актива. (МСФО для предприятий СМБ 18.22)

49. Остаточная стоимость амортизируемого нематериального актива считается равной нулю, за исключением случаев, когда является крайне вероятным, что актив можно будет продать по окончании его срока полезного использования (например, существует активный рынок для этого актива или третьи лица обязались выкупить актив). (МСФО для предприятий СМБ 18.23)

ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Обесценение активов

50. *Балансовую стоимость основных средств и нематериальных активов обесценивают до их возмещаемой стоимости в том случае, если возмещаемая стоимость актива меньше его остаточной балансовой стоимости. (МСФО для предприятий СМБ 27.5)*

51. Для установления необходимости возможного списания имущества проводится оценка возмещаемой стоимости актива, в ходе которой определяется возмещаемая стоимость актива. В статьях 53–55 разъяснено, в каких ситуациях предприятие обязано проводить оценку возмещаемой стоимости. Статьи 56–64 описывают методики проведения оценки возмещаемой стоимости для отдельного актива, а статьи 65–70 – для группы активов (генерирующей единицы) и гудвила. Статьи 71–75 описывают восстановление после ранее проведённого снижения стоимости.

52. *Убыток от обесценения актива признаётся как расход за отчётный период. Компенсация, полученная от третьих лиц за объекты основных средств, которые обесценились, были утрачены или уступлены, признаётся как доход в отчёте о прибылях и убытках тогда, когда выставляется требование для получения компенсации. (МСФО для предприятий СМБ 17.25)*

Определение необходимости проведения оценки возмещаемой стоимости

53. *На каждую отчётную дату проводится оценка возмещаемой стоимости того актива, в отношении которого имеются признаки возможного обесценения. (МСФО для предприятий СМБ 27.7)*

54. На каждую отчётную дату руководство предприятия должно критически оценить, имеются ли признаки, которые могли бы указывать на обесценение активов. Такими признаками, в частности, могут быть следующие (МСФО для предприятий СМБ 27.9, 17.26):

- (a) рыночная стоимость актива снижалась значительно быстрее, чем можно было бы ожидать с течением времени или в результате нормального использования актива;
- (b) общая экономическая среда и ситуация на рынке ухудшились, из-за чего вполне вероятно, что денежные потоки/доходы, генерируемые активами, снижаются;
- (c) рыночные процентные ставки выросли, из-за чего ставка дисконтирования, используемая при расчете ценности использования актива, увеличилась, а ценность использования актива снизилась;
- (d) стоимость чистых активов предприятия превышает оценочную справедливую стоимость предприятия;
- (e) физическое состояние активов резко ухудшилось;
- (f) доходы, получаемые от актива или группы активов, ниже запланированного уровня;
- (g) предприятие намерено завершить некоторые из направлений деятельности или закрыть некоторые отделы либо продать активы ранее запланированной даты.

55. В случае существования какого-либо из описанных в статье 54 признаков (или какого-либо другого обстоятельства, указывающего на возможное обесценение актива) проводится оценка возмещаемой стоимости актива. Если невозможно провести оценку возмещаемой стоимости отдельного актива, поскольку генерируемые данным активом денежные потоки неотличимы от остальных денежных потоков предприятия, то необходимо провести оценку возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства (генерирующая единица), к которой относится данный актив. Оценка возмещаемой стоимости гудвила всегда проводится вместе с единицей, генерирующей денежные средства, к которой относится гудвил. (МСФО для предприятий СМБ 27.8, 27.24).

Оценка возмещаемой стоимости актива

56. Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы является большей величиной, чем их справедливая стоимость (за вычетом расходов на продажу) и их ценность использования. Необходимость оценки существует только в том случае, когда как справедливая стоимость актива (за вычетом расходов на продажу), так и ценность использования актива меньше его балансовой стоимости. Если выяснится, что найденный первым показатель (либо справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу, либо его ценность использования) превышает балансовую стоимость актива, необходимость определения второго показателя отсутствует, поскольку возмещаемая стоимость актива в любом случае превышает его балансовую стоимость. (МСФО для предприятий СМБ 27.11, 27.12).

57. При оценивании справедливой стоимости актива (за вычетом расходов на продажу) следует руководствоваться нижеследующими индикаторами справедливой стоимости (МСФО для предприятий СМБ 27.14):

- (a) цена продажи актива, оговоренная в договоре купли-продажи;
- (b) при отсутствии обязующего договора продажи – рыночная стоимость актива на активном рынке;
- (c) при отсутствии обязующего договора продажи и активного рынка – предполагаемая цена продажи в сделках между

независимыми сторонами, с учетом недавних аналогичных сделок в той же отрасли.

58. В случае если ни один из приведённых выше индикаторов справедливой стоимости невозможно надёжно оценить, возмещаемой стоимостью актива считается его ценность использования.

59. *Для оценки ценности использования актива делается реалистичный прогноз будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива, а также рассчитывается приведённая стоимость этих денежных потоков. (МСФО для предприятий СМБ 27.15)*

60. За основу оценки будущих денежных потоков по возможности принимаются утверждённые со стороны руководства бюджеты или прогнозы на следующие периоды (обычно не более 5 лет). Денежные потоки за периоды, превышающие периоды, охваченные утверждёнными со стороны руководства бюджетами или прогнозами, экстраполировать с помощью имеющихся бюджетов или прогнозов с применением реалистичных ставок роста. Применяемая ставка роста обычно должна быть стабильной или уменьшающейся и не должна превышать среднюю долгосрочную ставку роста на рынке подобной продукции в той же отрасли промышленности (при необходимости применяемая ставка роста может быть также нулевой или отрицательной). При расчётной оценке денежных потоков следует убедиться в том, чтобы в них не было необоснованных противоречий между существовавшими до сих пор результатами предприятия и соответствующей отрасли промышленности. (МСФО для предприятий СМБ 27.16, 27.17).

61. При оценке ценности использования в расчётной оценке денежных потоков учитываются все денежные потоки, вытекающие из текущего использования и из продажи актива после его выбытия, включая денежные потоки, необходимые для обслуживания и ремонта актива. (МСФО для предприятий СМБ 27.17)

62. При оценке ценности использования в расчётной оценке денежных потоков не учитываются денежные потоки от дополнительных инвестиций в улучшения актива (а также дополнительные доходы, вытекающие из таких инвестиций), от финансовой деятельности (например, возвратные платежи по займу), от осуществляемых в будущем реструктуризаций, в части которых у предприятия ещё нет имеющего обязательную силу обязательства, а также от возможных платежей по подоходному налогу. (МСФО для предприятий СМБ 27.18, 27.19).

63. При вычислении приведённой стоимости денежных потоков в качестве ставки дисконтирования следует использовать такую ставку процента, которую инвесторы предполагали бы в качестве доходности при инвестировании в подобный проект. (МСФО для предприятий СМБ 27.20)

64. Применяемая ставка дисконтирования должна учитывать все характерные для данного актива риски, в т.ч. региональный риск, валютный риск, ценовой риск и другие специфические риски, характерные для конкретного актива, но не должна учитывать тех рисков, по которым денежные потоки уже корректировались. (МСФО для предприятий СМБ 27.20) Индикатором подходящей ставки дисконтирования может быть средневзвешенная стоимость капитала предприятия. В то же время при

определении подходящей ставки дисконтирования следует учитывать то, что она должна отражать рыночную оценку в характерных для актива рисках и не зависеть от способа фактического финансирования покупки данного актива.

Оценка возмещаемой стоимости генерирующей единицы и гудвила

65. По возможности оценку возмещаемой стоимости следует проводить для каждого конкретного актива, относительно обесценения которого имеются сомнения. Если невозможно провести оценку возмещаемой стоимости какого-либо отдельного актива, поскольку его возмещаемую стоимость невозможно надёжно оценить, оценка возмещаемой стоимости проводится для наименьшей группы активов, к которой этот актив относится и для которой можно определить возмещаемую стоимость. Такие группы активов называются единицами, генерирующими денежные средства (генерирующими единицами). (МСФО для предприятий СМБ 27.8)

66. Например, в случае если невозможно определить ценность использования отдельного станка, её следует найти для группы станков, к которой этот станок относится; если это тоже невозможно, то для целого производственного цеха или при необходимости для всего предприятия. Генерирующие единицы необходимо идентифицировать в каждом отчётном периоде исходя из тех же оснований.

67. Гудвил, возникший в ходе объединения бизнеса (см. инструкцию СБУ 11 «Объединения бизнеса и признание дочерних и ассоциированных предприятий»), представляет собой приобретённый в ходе объединения бизнеса актив, который невозможно идентифицировать отдельно. В целях проведения оценки возмещаемой стоимости гудвил от объединения бизнеса распределяется с момента приобретения либо на одну, либо на большее число генерирующих единиц (или группы генерирующих единиц), которые в будущем предположительно выиграют от объединения. (МСФО для предприятий СМБ 27.25) В случае если гудвил невозможно обоснованно распределить между отдельными генерирующими единицами, предприятие распределяет гудвил нижеследующим образом:

(а) если приобретённая коммерческая деятельность не похожа на другие сферы деятельности предприятия и имеющаяся и новая коммерческая деятельность не были интегрированы (т.е. объединены), гудвил распределяется на приобретённую коммерческую деятельность.

(б) если приобретённый бизнес похож на существующую сферу деятельности предприятия, существующая и новая коммерческая деятельность интегрирована, и гудвил распределяется на всю эту сферу деятельности.

Пример 7 – распределение гудвила для оценки возмещаемой стоимости

У предприятия АВ две сферы деятельности: розничная торговля, которой занимается единица А, и производство пластиковых компонентов, которым занимается единица В. Обе единицы соответствуют понятию генерирующей единицы, поскольку создаваемые ими денежные потоки являются различимыми, а также руководство следит за ними и управляет ими отдельно.

Кроме того, концерн приобрел два дочерних предприятия, и при приобретении обоих возник гудвил. Сферой деятельности приобретённого предприятия Х является

розничная торговля. Поскольку расположение принадлежащих предприятию X магазинов очень подходит для предприятия АВ, дополняя сеть магазинов единицы А, предприятие АВ надеется благодаря приобретению предприятия X получить существенный эффект синергии в результате как роста доходов, так и экономии расходов на управление розничной сетью. Для достижения этого планируется объединить деятельность и управление единицей А и приобретённым предприятием X, хотя поначалу предприятие не намерено юридически объединяться с дочерним предприятием X.

Сферой деятельности приобретённого предприятия Y является производство мебели. Хотя в стратегическом управлении деятельностью предприятия Y планируется использовать производственную помощь и помощь специалистов единицы В, за работой и результатами этих сфер деятельности всё же планируется следить отдельно.

Для оценки возмещаемой стоимости гудвила гудвил распределяется нижеследующим образом:

Гудвил, возникший при приобретении предприятия X, распределяется на всю сферу розничной торговли, в соответствии со статьёй 67 (b), т.е. балансовая стоимость активов предприятия X (в т.ч. гудвил, возникший при приобретении) и активов подразделения А в консолидированном балансе сравнивается с возмещаемой стоимостью предприятия X + подразделения А. Например, при нахождении ценности использования это означает, что учитываются денежные потоки от обоих подразделений.

Гудвил, возникший при приобретении предприятия Y, распределяется только на предприятие Y согласно подпункту (a) статьи 67, т.е. балансовая стоимость активов предприятия Y (в т.ч. возникшего при приобретении гудвила) в консолидированном балансе сравнивается с возмещаемой стоимостью предприятия Y.

68. При реорганизации внутренней структуры предприятия таким образом, что существовавшие до сих пор генерирующие единицы меняются (например, они объединяются или разделяются на части), соответственно перераспределяется и относящийся к единицам гудвил. При перераспределении гудвила руководствуются пропорциональной стоимостью генерирующих единиц. При продаже генерирующей единицы (или её части) из баланса выбывает и относящаяся к ней часть гудвила.

69. Оценка возмещаемой стоимости генерирующей единицы проводится аналогично оценке возмещаемой стоимости отдельного актива. Если возмещаемая стоимость генерирующей единицы ниже суммы остаточных стоимостей формирующих её активов, то стоимость относящихся к этой единице активов следует уменьшить. В первую очередь уменьшается стоимость относящегося к генерирующей единице гудвила (если он имеется), далее пропорционально уменьшаются стоимости всех относящиеся к единице активов. (МСФО для предприятий СМБ 27.21)

70. При пропорциональном распределении убытков от обесценения ни один актив не уменьшается ниже суммы, которая является наибольшей из трёх нижеследующих показателей:

(a) справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу (если её можно надёжно оценить);

(b) ценность использования актива (если её можно надёжно оценить); и

(с) нулевая стоимость.

Если какой-либо актив по приведённым выше причинам можно оценить меньше, чем необходимо для пропорционального распределения убытков от обесценения единицы, недостающее уменьшение стоимости следует распределить пропорционально между остальными активами единицы. (МСФО для предприятий СМБ 27.22, 27.23).

<u>Пример 8 – распределение обесценения в генерирующей единице</u>			
В балансе предприятия имеется производственная единица, балансовая остаточная стоимость активов которой составляет 600 000 евро, а возникший при давнем приобретении данной производственной единицы гудвил с балансовой остаточной стоимостью составляет 300 000 евро. Поскольку производственную единицу намереваются закрыть через 3 года, это указывает на то, что возмещаемая стоимость активов данной производственной единицы могла уменьшиться ниже балансовой стоимости.			
По оценке руководства, вытекающие из производственной единицы предполагаемые доходы и расходы в течение следующих 3 лет будут следующими (в тысячах евро):			
	<u>1 год</u>	<u>2 год</u>	<u>3 год</u>
Продажа продукции	800	600	400
Себестоимость продукции (в т.ч. материалы, заработная плата и т.д.)	500	350	200
	300	250	200
Ремонт и обслуживание станков	50	50	50
Амортизация	200	200	200
Прибыль до уплаты процентов	50	0	-50
Проценты по займу на покупку станков	-100	-50	0
Чистая прибыль (чистый убыток)	-50	-50	-50
Средняя рыночная ожидаемая доходность от производственных проектов с аналогичным уровнем риска составляет 10%. От продажи производственного оборудования (в качестве металлолома) в конце 3-го года надеются получить 50 000 евро. В настоящий момент рынка для продажи работающих станков нет.			
Следует ли и насколько уменьшить стоимость названных станков?			
<p>Ответ: поскольку генерируемые данной производственной единицей денежные потоки являются отличимыми от остальных денежных потоков предприятия, данная производственная единица представляет собой отдельную генерирующую единицу. Для проведения оценки возмещаемой стоимости предприятие составляет</p>			

перспективную оценку генерируемых единиц денежных потоков на следующие три года, базируясь на составленном руководством прогнозе. Перспективная оценка включает в себя только денежные расходы и доходы (таким образом, она, например, не включает в себя амортизацию) и не включает в себя денежные потоки, вытекающие из финансовой деятельности:

	<u>1 год</u>	<u>2 год</u>	<u>3 год</u>
Продажа продукции	800	600	400
Себестоимость продукции (в т.ч. материалы, заработная плата и т.д.)	-500	-350	-200
	300	250	200
Ремонт и обслуживание станков	-50	-50	-50
Денежные средства от продажи станков	0	0	50
Чистый денежный поток	250	200	200

Дисконтируя данный денежный поток ставкой в 10%, приведённая величина денежного потока (т.е. ценность использования генерирующей единицы) составит 543 000 евро. Справедливая стоимость единицы (за вычетом расходов на продажу) составляет 50 000 евро (продажа в качестве металлолома). Поскольку возмещаемая стоимость единицы превышает ценность использования и справедливую стоимость (за вычетом расходов на продажу), размером возмещаемой стоимости данной единицы является 543 000 евро.

Учитывая, что остаточная балансовая стоимость данной генерирующей единицы составляет 900 000 евро (600 000 производственное оборудование плюс 300 000 гудвил), то стоимость относящихся к ней активов следует уменьшить в общей сложности на 357 000 евро (900 000-543 000). В первую очередь уменьшается весь относящийся к единице гудвил (в сумме 300 000 евро), а затем пропорционально относящееся к единице производственное оборудование и другие основные средства (в общей сложности в сумме 57 000 евро).

Восстановление убытка от обесценения

71. Для всех активов (кроме гудвила) на каждую отчётную дату предприятие должно делать оценку на наличие того, что убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды, больше не существует или уменьшился. В случае, если имеется такая вероятность, необходимо провести новую оценку возмещаемой стоимости. Если в результате оценки возмещаемой стоимости выяснится, что возмещаемая стоимость актива или группы активов (генерирующей единицы) выросла выше остаточной балансовой стоимости, признанный ранее убыток от обесценения следует восстановить и увеличить остаточную балансовую стоимость актива. При этом верхним пределом является остаточная балансовая стоимость актива, которая

сформировалась бы с учётом нормальной амортизации за прошедший период. (МСФО для предприятий СМБ 27.29–31).

72. При восстановлении убытков от обесценения генерирующей единицы пропорционально увеличивается остаточная стоимость всех относящихся к ней активов (кроме гудвила) с соблюдением того, чтобы остаточная стоимость ни одного объекта не превысила приведённый в статье 71 верхний предел, а также возмещаемую стоимость этого объекта. Если для какого-либо объекта убыток по этой причине можно будет восстановить в меньшей сумме, чем в результате пропорционального распределения, недостающее восстановление убытка следует распределить пропорционально между остальными активами единицы. (МСФО для предприятий СМБ 27.31 (с)).

73. Убыток от обесценения гудвила не восстанавливается. (МСФО для предприятий СМБ 27.28)

74. При восстановлении убытка от обесценения предприятие пересматривает ставки амортизации актива. (МСФО для предприятий СМБ 27.30 (d), 27.31 (e)).

75. *Восстановление убытка от обесценения признаётся в отчёте о прибылях и убытках за отчётный год как уменьшение убытка от обесценения основных средств. (МСФО для предприятий СМБ 27.30 (b), 27.31 (b)).*

ИСКЛЮЧЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ИЗ БАЛАНСА

76. *Основные средства и нематериальные активы прекращают признавать в балансе (МСФО для предприятий СМБ 17.27, 18.26):*

(a) в момент их продажи или

(b) если имеется вероятность того, что их дальнейшее использование или продажа, вероятно, не принесёт экономической выгоды.

77. При определении даты продажи основного средства руководствуются условиями СБУ 10 «Признание доходов» в части признания доходов от продажи товаров. (МСФО для предприятий СМБ 17.29)

78. Возникающая от продажи или прекращения признания прибыль или убыток – это разница между полученной или чистой суммой получаемой платой и остаточной стоимостью основного средства. (МСФО для предприятий СМБ 17.30)

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

79. Принципы учета, установленные в инструкции СБУ 5 и применяемые к основным средствам, соответствуют учетной политике, установленной в разделе 17 МСФО для предприятий СМБ, за исключением отражения затрат по займам, в случае которых СБУ сочла необходимым обеспечить выбор между двумя методами учета: (a) их

признание в качестве расхода (в соответствии с разделом 25.2 МСФО для СМБ) или (b) капитализация по себестоимости основных средств (в соответствии с МСФО, где требуется капитализация затрат по займам). Предоставление возможности выбора было сочтено обоснованным исходя из того, что это позволяет предприятиям соответствовать принципам МСФО (например, если предприятие является частью более крупной группы, которая составляет свои отчеты в соответствии с МСФО). Также капитализация расходов по займам может стать существенным, если из большей части активов предприятия образует долгосрочно создаваемый актив, финансируемый за счет иностранного капитала.

80. Принципы учета, установленные в инструкции СБУ 5 и применяемые к нематериальным активам, в общих чертах соответствуют учетной политике, установленной в разделе 18 МСФО для предприятий СМБ, за исключением принципов отражения затрат по развитию, в случае которых СБУ сочла необходимым обеспечить выбор между двумя методами учета: (a) признание расходов по развитию (в соответствии с разделом 18 МСФО для предприятий СМБ), или (b) капитализация как нематериальные активы. МСФО допускает признание расходов на развитие в виде активов. Предоставление возможности выбора посчитали обоснованным исходя из того, что это позволяет новаторским предприятиям заниматься деятельностью по развитию без привлечения дополнительного капитала, если для этого отсутствуют реальные экономические потребности, до тех пор, пока предприятие не начнет приносить прибыль от продажи разработанной продукции или услуги.

81. Описанные в СБУ 5 принципы расчёта обесценения активов в значительной части соответствуют принципам, установленным в разделе 27 МСФО для предприятий СМБ.

82. Установленные в СБУ 5 правила признания расходов по займам как расходов в значительной части соответствуют принципам, установленным в разделе 25 МСФО для предприятий СМБ.