

Сравнительная таблица основных положений бухгалтерского учета основных средств согласно МСФО и национальным стандартам Германии

No	Положение	МСФО	Национальные стандарты Германии
1	<i>Порядок принятия к бухгалтерскому учету основных средств</i>	<p><u>Основные средства</u> — это материальные активы, которые:</p> <p>(a) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;</p> <p>(b) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.</p> <p><u>Признание основных средств</u></p> <p>Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:</p> <p>(a) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;</p> <p>(b) себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.</p> <p><u>Оценка при первоначальном признании основных средств:</u></p> <p>по себестоимости, которая включает:</p> <p><u>А. Для приобретенного основного средства:</u></p> <p>1. цена покупки, включая импортные пошлины и</p>	<p><u>Основные средства</u> – это объекты, которые будут использованы <u>на протяжении продолжительного времени в хозяйственной деятельности компании.</u></p> <p><u>Оценка при первоначальном признании основных средств:</u></p> <p>A. по стоимости приобретения</p> <p>B. по производственной себестоимости.</p> <p><u>А. Расходы, которые включаются в первоначальную стоимость приобретенного основного средства:</u></p>

		<p>невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;</p> <p>2. любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации;</p> <p>3. предварительная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.</p> <p>Примерами прямых затрат являются:</p> <p>(a) затраты на подготовку площадки;</p> <p>(b) первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;</p> <p>(c) затраты на установку и</p>	<p>1. цена покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;</p> <p>2. любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации;</p> <p><i>(Предварительная оценка затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода – не включается в первоначальную стоимость основных средств, в отличие от МСФО.</i></p> <p><i>Вместо этого, согласно German GAAP на сумму предварительной оценки таких затрат, в случае законодательных или контрактных обязательств, создается обеспечение на протяжении срока полезного использования такого основного средства, прямолинейным методом.)</i></p> <p>Примерами прямых затрат являются:</p> <p>(a) затраты на подготовку площадки;</p> <p>(b) первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;</p> <p>(c) затраты на установку и</p>
--	--	---	--

		<p>монтаж;</p> <p>(d) затраты на проверку надлежащего функционирования актива;</p> <p>(e) выплаты за оказанные профессиональные услуги;</p> <p>(f) затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств.</p> <p>Примерами затрат, не относящихся к стоимости объекта основных средств, являются:</p> <p>(a) затраты на <u>открытие нового производственного комплекса</u>;</p> <p>(b) затраты, связанные с <u>внедрением новых продуктов</u> или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);</p> <p>(c) затраты, связанные с <u>ведением коммерческой деятельности на новом месте</u> или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала);</p> <p>(d) <u>административные и прочие общие накладные расходы</u>.</p> <p>Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект <u>доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его</u></p>	<p>монтаж;</p> <p>(d) затраты на проверку надлежащего функционирования актива;</p> <p>(e) выплаты за оказанные профессиональные услуги.</p> <p>Примерами затрат, не относящихся к стоимости объекта основных средств, являются:</p> <p>(a) <u>затраты на исследования</u>;</p> <p>(b) <u>затраты на продажи</u>;</p> <p>(c) <u>затраты на начало нового бизнеса</u>;</p> <p>(d) <u>расходы на заключение договоров страхования</u>.</p>
--	--	--	--

		<p><u>функционирование.</u></p> <p><i>Таким образом, затраты, понесенные при <u>использовании</u> или <u>перемещении</u> объекта, <u>не</u> <u>включаются</u> в балансовую стоимость этого объекта.</i></p> <p><u>В. Себестоимость самостоятельно произведенного основного средства</u></p> <p>определяется на основе <i>тех же принципов, что и себестоимость приобретаемого актива.</i></p> <p>Если предприятие производит аналогичные активы для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности, то себестоимость самостоятельно произведенного основного средства обычно соответствует стоимости производства аналогичного актива для продажи (см. МСФО (IAS) 2).</p> <p>Соответственно, при определении такой себестоимости исключаются внутренние доходы.</p> <p>Аналогичным образом, в себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовых и прочих затрат, понесенные при создании актива своими силами.</p>	<p>В. Расходы, которые включаются в первоначальную стоимость <u>самостоятельно изготовленного основного средства</u> (производственная себестоимость) определяются согласно требований <i>налогового законодательства Германии:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. прямые материальные затраты; 2. прямые затраты на оплату труда; 3. прочие прямые производственные затраты; 4. определенная часть непрямых производственных затрат, таких как непрямые материалы, непрямой труд и амортизация, в той части, в которой они относятся к производству такого основного средства; <p><u>Учетной политикой предприятия также может быть установлено</u> включение общепроизводственных и административных расходов, затрат на социальные программы и пенсионные планы в себестоимость самостоятельно изготовленных основных средств (в той мере, в которой такие затраты относятся к производству таких основных средств).</p>
--	--	--	---

		<p><u>Капитализация затрат по займам</u></p> <p>МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости основных средств. Затраты по займам, <u>непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям</u>, включаются в себестоимость этого актива. <i>Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов. <u>Актив, отвечающий определенным требованиям</u> — актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.</i></p> <p><u>Оценка себестоимости</u></p> <p>Себестоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учёте. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23.</p> <p>Балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму <u>государственных субсидий</u> в</p>	<p><u>Капитализация затрат по займам</u></p> <p><i>Затраты на выплату процентов по займам капитализируются только относительно <u>самостоятельно изготовленных основных средств</u> и только если они могут быть прямо отнесены к <u>периоду производства</u>.</i></p> <p><i>Капитализация процентов <u>запрещена относительно приобретенных основных средств</u>.</i></p>
--	--	---	--

		соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».	
2	Порядок определения сроков полезного использования основных средств в бухгалтерском учете	<p><u>Срок полезного использования</u> — это:</p> <p>(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или</p> <p>(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.</p> <p>При определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание такие факторы:</p> <p>(а) <u>характер активов; предполагаемое использование актива;</u> использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;</p> <p>(б) <u>предполагаемая выработка и физический износ,</u> который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;</p> <p>(с) <u>моральное или коммерческое устаревание,</u> возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива; Ожидаемое в будущем уменьшение продажной цены товара, который был произведен с использованием</p>	<p><u>Срок полезного использования</u></p> <p>Для основных средств, использование которых ограничено во времени, затраты на приобретение или производство должны уменьшаться путем начисления регулярной плановой амортизации.</p> <p>Регулярное начисления амортизации должно проводиться на протяжении <i>срока (финансовых лет), на протяжении которого актив, как ожидается, будет использоваться.</i></p>

		<p>актива, может указывать на ожидание технического или коммерческого устаревания актива, который, в свою очередь, может отражать уменьшение будущих экономических выгод, заключенных в активе.</p> <p>(d) <u>юридические или аналогичные ограничения</u> по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.</p> <p>Срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия. Политика предприятия по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе. Таким образом, <u>срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы.</u></p> <p>Расчетная оценка срока полезного использования актива производится с применением <u>профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами.</u></p> <p>Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться <u>как минимум один раз в конце каждого отчетного года</u>, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете <u>как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО</u></p>	<p>Ежегодный пересмотр методов амортизации и сроков полезного использования основных средств не является обязательным.</p>
--	--	---	--

		(IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» <i>(то есть перспективно – в текущем периоде с даты изменения и в последующих периодах).</i>	
3	Порядок начисления амортизации основных средств в бухгалтерском учете	<p><u>Амортизация основных средств</u></p> <p>Амортизация основных средств — это систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.</p> <p>Амортизируемая величина — фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.</p> <p><u>Начало и прекращение амортизации</u></p> <p>Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства.</p> <p>Начисление амортизация актива прекращается, начиная с более ранней из двух дат:</p> <ul style="list-style-type: none"> - даты перевода в состав активов, <u>предназначенных для продажи</u> (или включения в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 - или <u>даты прекращения признания актива.</u> <p>Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.</p> <p>Соответственно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, <u>за</u></p>	<p><u>Амортизация основных средств</u></p> <p>Для основных средств, использование которых ограничено во времени, затраты на приобретение или производство должны уменьшаться путем начисления регулярной плановой амортизации.</p>

		<p><u>исключением случаев, когда актив полностью амортизирован.</u></p> <p>Тем не менее, <u>при применении методов амортизации на основе использования актива сумма амортизационного отчисления может быть равна нулю, если актив не участвует в процессе производства.</u></p> <p><u>Компонентный подход</u></p> <p>Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.</p> <p><i>Предприятие также вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, себестоимость которых не является значительной по отношению к себестоимости всего объекта.</i></p> <p><u>Учет амортизационных отчислений</u></p> <p>Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в составе прибыли или убытка, - за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива (запасов, нематериальных активов и пр.). <p><u>Методы амортизации</u></p> <p>Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую <u>структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива.</u></p> <p>Метод амортизации, применяемый в отношении актива,</p>	<p><u>Компонентный подход</u></p> <p>Нет обязательного требования относительно отдельного проведения амортизации для крупных компонентов основных средств. Хотя амортизация отдельных компонентов и не запрещена, но не является обязательной. Значительные компоненты ОС для отдельного начисления амортизации должны быть физически отделимыми и заменяемыми.</p> <p>Если амортизируются отдельные компоненты основных средств – применяются те же правила, что и согласно МСФО.</p> <p><i>Значительные затраты на ремонт и техническое обслуживание основных средств не должны признаваться как отдельные компоненты.</i></p> <p><u>Методы амортизации</u></p>
--	--	---	--

		<p>а также остаточная стоимость актива</p> <p>должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. <u>Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 (то есть перспективно)</u></p> <p>Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>линейный метод,</u> - <u>метод уменьшаемого остатка</u> - <u>метод единиц производства продукции.</u> <p><i>Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.</i></p> <p><u>Остаточная стоимость актива</u></p> <p>Амортизируемая величина актива определяется после вычета его остаточной стоимости.</p> <p><u>Остаточная стоимость актива - это расчетная сумма,</u></p>	<p><i>Ежегодный пересмотр методов амортизации и сроков полезного использования основных средств не является обязательным.</i></p>
--	--	---	--

		<p>которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.</p> <p><u>Остаточная стоимость актива:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - часто <u>на практике составляет незначительную величину</u> и, следовательно, является несущественной при расчете амортизируемой стоимости; - должна <u>пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года</u>, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (то есть перспективно) - <u>может увеличиваться до суммы, равной балансовой стоимости актива или превышающей ее</u>. Если это происходит, то амортизационное отчисление по этому активу равно нулю, если только его остаточная стоимость впоследствии не становится ниже балансовой стоимости. 	
4	<p>Порядок проведения переоценки основных средств в</p>	<p><u>Оценка после признания</u></p> <p>В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать:</p> <ul style="list-style-type: none"> - либо модель учета по 	<p><u>Оценка после признания</u></p> <p>Последующая оценка основных средств проводится по их <u>исторической стоимости</u>.</p>

	<p>бухгалтерском учете</p>	<p>фактическим затратам; -либо модель учета по переоцененной стоимости</p> <p>и применять эту политику ко всему классу основных средств.</p> <p><u>Модель учета по фактическим затратам</u></p> <p>После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться <u>по себестоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.</u></p> <p><u>Модель учета по переоцененной стоимости</u></p> <p>После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой:</p> <p><i>справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки</i></p> <p><i>за вычетом</i></p> <p><i>накопленной впоследствии амортизации</i></p> <p><i>и убытков от обесценения.</i></p> <p>Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции <u>на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки</u> (см. МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»).</p> <p>Убыток от обесценения —</p>	<p><u>Переоценка основных средств запрещена.</u></p> <p><u>Исключение:</u></p> <p>для активов, которые не доступны кредиторам и используются только для покрытия пенсионных обязательств или сопоставимой долгосрочной задолженности.</p>
--	-----------------------------------	--	--

		<p>сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину (возмещаемая стоимость - большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или стоимости от его использования).</p> <p>Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то <u>переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.</u></p> <p><u>Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно с целью избежания избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешение затрат и стоимостей на различные даты.</u> Тем не менее, отдельный класс активов может переоцениваться с использованием скользящего графика, при условии, что переоценка этого класса активов выполняется в течение <u>короткого периода времени</u>, а результаты обновляются.</p> <p>Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.</p> <p><u>Учет амортизации после</u></p>	
--	--	--	--

		<p><u>переоценки</u></p> <p>После переоценки объекта основных средств накопленная на дату переоценки амортизация основных средств учитывается одним из следующих способов:</p> <p>(а) <u>Пересчитывается пропорционально изменению балансовой стоимости актива</u> в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется при переоценке актива до стоимости замещения путем индексирования.</p> <p>(б) <u>либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива</u>, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий. Величина корректировки, возникающей при пересчете или списании накопленной амортизации основных средств, составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, которая подлежит учёту в соответствии с пунктами 39 и 40.</p> <p><u>Учет увеличения/уменьшения балансовой стоимости в результате переоценки</u></p> <p>Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале под заголовком «прирост стоимости от переоценки».</p>	
--	--	---	--

		<p><i>Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.</i></p> <p>Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье «прирост стоимости от переоценки», относящегося к тому же активу. Уменьшение, признанное в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки».</p> <p>При прекращении признания актива прирост стоимости от его переоценки, включенный в состав капитала применительно к объекту основных средств, может быть перенесен непосредственно на нераспределенную прибыль.</p> <p><i>Так, прирост стоимости от переоценки может быть полностью перенесён на нераспределенную прибыль при прекращении эксплуатации актива или его выбытии. Однако часть прироста стоимости от переоценки может переноситься на нераспределенную прибыль по мере эксплуатации актива. В таком случае сумма переносимого прироста стоимости представляет</i></p>	
--	--	---	--

		<p><i>собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос прироста стоимости от переоценки на нераспределенную прибыль производится без задействования счетов прибыли или убытка.</i></p> <p><u>Обесценение</u></p> <p>Чтобы определить, не произошло ли обесценение объекта основных средств, предприятие применяет <u>МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»</u>. Этот стандарт поясняет, каким образом предприятие проверяет балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую стоимость актива и когда оно признает или восстанавливает убытки от обесценения.</p> <p><u>Предприятие должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива.</u></p>	<p><u>Обесценение</u></p> <p>Применяется принцип списания основных средств до <i>наименьшей из его себестоимости или рыночной стоимости, если такая стоимость ниже его остаточной стоимости на постоянной основе.</i></p> <p><i>Если снижение рыночной стоимости временное, обесценение проводить не обязательно.</i></p> <p><u>Убыток от обесценения</u> определяется как <i>разница между остаточной стоимостью такого основного средства и наименьшей из двух величин – стоимостью его повторного приобретения или рыночной стоимостью.</i></p> <p><u>В случае, если условия для обесценения больше не выполняются, обесценение должно быть сторнировано.</u></p>
--	--	--	---

**Основные положения бухгалтерского учета основных средств согласно МСФО ГС
для бюджетных организаций**

No	Положения	МСФО ГС (IPSAS) 17
1	Порядок принятия к бухгалтерскому учету основных средств	<p><u>Основные средства</u> – это материальные активы, которые:</p> <p>(а) предназначены для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей;</p> <p>(b), как ожидается, будут использоваться в течение более чем одного отчетного периода.</p> <p><u>Признание основных средств</u></p> <p>Стоимость единицы основных средств должна быть признана в качестве актива, если, и только если:</p> <p>(а) Вполне вероятно, что будущие экономические выгоды или <u>сервисный потенциал</u>, связанные с такой единицей, будут получены организацией;</p> <p>(b) себестоимость или справедливая стоимость актива может быть надежно измерена.</p> <p><u>Настоящий стандарт не определяет единицу измерения для признания основных средств</u>, то есть, что именно является объектом основных средств. Таким образом, профессиональное суждение требуется при применении критериев признания к конкретным обстоятельствам организации. <i>Поэтому может быть целесообразно агрегировать такие незначительные элементы, как библиотечные книги, компьютерную периферию и мелкие предметы оборудования, и применять критерии признания уже к их совокупной стоимости.</i></p> <p><u>Оценка при признании</u></p> <p><i>Организация оценивает в соответствии с этим принципом признания все ее затраты на основные средства <u>в момент их возникновения</u>. Эти затраты включают затраты, понесенные <u>первоначально</u> на приобретение или строительство объекта основных средств и затраты, понесенные <u>впоследствии</u> (такие как замена запчастей или обслуживание объекта).</i></p> <p>Объекты основных средств, которые имеют право на признание в качестве актива, должны оцениваться по себестоимости.</p>

В случаях, когда объект основных средств приобретается через **неторговую сделку (бесплатно или по номинальной стоимости)**, его стоимость должна измеряться **по справедливой стоимости на дату приобретения**.

Например, земля может быть передана застройщиком органам местного самоуправления бесплатно или по номинальной стоимости, чтобы дать возможность местным органам власти разработать парки, дороги и прочее. Активы также могут быть приобретены через неторговые сделки путем осуществления полномочий секвестра (ареста, конфискации и пр.).

Для целей настоящего стандарта, оценка по справедливой стоимости при признании объекта основных средств, приобретенного бесплатно или по номинальной стоимости, не является переоценкой. Соответственно, требования к последующей переоценке применяются только если компания выбирает переоценивать объект основных средств в последующих отчетных периодах.

Элементы затрат

Себестоимость объекта основных средств включает:

(а) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и дисконтов;

(b) любые затраты, непосредственно связанные с приведением актива в местоположение и состояние, необходимое для того, чтобы иметь возможность работать в соответствии с намерениями руководства.

(c) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление элемента и восстановление участка, на котором он расположен, обязательство, по которому предприятие берет на себя либо при приобретении объекта, или как следствие, использования объекта во время определенного периода для других, чем производство запасов в течение этого периода целей.

Примеры прямых затрат:

(а) расходы на вознаграждения работникам (как определено в МСФО ГС 25, Вознаграждения работникам), возникающие непосредственно при строительстве или приобретении объекта основных средств;

(b) Затраты на подготовку строительной площадки;

(c) затраты на доставку и обработку;

(d) установочные и монтажные затраты;

(e) Затраты на тестирование функционирования актива, после вычета чистой выручки от продажи каких-либо предметов, произведенных во время тестирования (например, образцов, полученных при проверке оборудования);

(f) платежи за профессиональные услуги.

Затраты, которые не являются расходами, связанными с объектами основных средств:

- (a) затраты на открытие нового производственного объекта;
- (b) затраты на внедрение нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и промо-мероприятия);
- (c) Затраты на ведение бизнеса в новом месте или с новым классом клиентов (включая затраты на обучение персонала);
- (d) Административные и прочие общие накладные расходы.

Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается,

когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование.

Следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

(a) затраты, понесенные в течение периода, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с

полной нагрузкой;

(b) первоначальные операционные убытки: например, операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта;

(c) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности предприятия.

Оценка себестоимости

Себестоимость объекта основных средств представляет собой:

- эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами,

- или справедливую стоимость для объектов, полученных по неторговым сделкам, на дату отражения в учёте.

При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО ГС- 5.

Себестоимость самостоятельно произведенного актива

определяется на основе тех же принципов, что и себестоимость приобретаемого актива. Если предприятие

		<p>производит аналогичные активы для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности, то себестоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО ГС- 12).</p> <p>При определении такой себестоимости исключаются внутренние доходы.</p> <p>В себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовые и прочие затраты, понесенные при создании актива своими силами.</p> <p>МСФО ГС- 5, «Затраты по займам» устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости самостоятельно произведенного объекта основных средств.</p> <p>Возможно приобретение одного или более объектов основных средств в обмен на немонетарный актив или активы, либо в обмен на сочетание монетарных и немонетарных активов.</p> <p>Себестоимость объекта основных средств оценивается <u>по справедливой стоимости</u>, кроме случаев, когда:</p> <p>(a) операция обмена не имеет коммерческого содержания или</p> <p>(b) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке.</p> <p>Если приобретенный объект <u>не может быть оценен по справедливой стоимости</u>, оценка его себестоимости производится на основе <u>балансовой стоимости переданного актива</u>.</p> <p><i><u>Если предприятие имеет возможность произвести надежную оценку справедливой стоимости полученного или переданного актива, то для измерения себестоимости полученного актива используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.</u></i></p> <p>Справедливая стоимость актива, для которого нет сравнимых рыночных операций, может быть надежно оценена, если</p> <p>(a) изменчивость пределов, в которых производится обоснованная оценка справедливой стоимости, варьируется в пределах незначительных отклонений для данного актива, или</p> <p>(b) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости.</p>
--	--	---

Определение и оценка специальных активов государственных организаций

Организация, которая готовит и представляет финансовую отчетность по методу начисления, должна применять настоящий стандарт для учета основных средств, **за исключением случаев:**

(a) когда другой метод учета был принят в соответствии с другим МСФО ГС;

(b) в отношении активов наследия. Тем не менее, требования к раскрытию информации применяются к тем активам наследия, которые были признаны.

1. Активы наследия

Настоящий Стандарт **не требует, чтобы компания признавала активы наследия, которые подпадают под определение, а также под критерии признания основных средств**. Если предприятие тем не менее признает активы наследия, оно должно применять требования к раскрытию настоящего стандарта и может, но не обязано, применять требования к оценке данного стандарта.

Некоторые активы описываются как активы наследия из-за их культурной, экологической или исторической значимости.

Примеры активов наследия включают в себя исторические здания и памятники, археологические памятники, охраняемые территории и природные заповедники, а также произведения искусства.

Некоторые характеристики, включая следующие, часто влияют на признание активов наследия (хотя эти характеристики не являются исключительными для таких активов):

(a) их значение в культурных, экологических, образовательных, и с исторической точки зрения вряд ли будет полностью отражено в финансовой стоимости, основанной исключительно на рыночной цене;

(b) по правовым и / или установленные законом обязательствам может быть наложен запрет или серьезные ограничения на распоряжение путем продажи;

(c) они часто незаменимы, и их стоимость может увеличиваться с течением времени, даже если их физическое состояние ухудшается;

и (d) может быть трудно оценить срок их полезного использования, которые в некоторых случаях может быть несколько сотен лет.

Организации государственного сектора могут иметь большие запасы активов наследия, которые были приобретены в течение многих лет и с помощью различных средств, в том числе покупки, дарения, завещания и секвестра. Эти активы редко привлекаются к их способности генерировать приток денежных средств, а также могут быть юридические или

общественные препятствия на пути их использования для таких целей.

Некоторые активы наследия имеют будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, отличный от их стоимости наследия, например, историческое здание используется для офисных помещений. В этих случаях они могут быть признаны и измерены на той же основе, что и прочие основные средства. Для других объектов наследия их будущая экономическая выгода или сервисный потенциал ограничен характеристиками таких активов, например, памятники и руины. Существование таких факторов как будущие экономические выгоды и сервисный потенциал может повлиять на выбор измерительной базы.

Организации, которые признают активы наследия, обязаны раскрывать информацию в отношении этих активов такую, как, например:

- (a) измерительная база актива;
- (b) используемый метод начисления амортизации, если таковые имеются;
- (c) валовая балансовая стоимость;
- (d) Накопленная амортизация на конец периода, если таковые имеются;
- (e) сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, показывая некоторые его компоненты.

1. Объекты специальной военной техники-

как правило, подпадают под определение основных средств, и должны быть признаны в качестве актива в соответствии с настоящим стандартом.

2. Объекты инфраструктуры

Не существует общепринятого определения объектов инфраструктуры. Эти активы, как правило, имеют некоторые или все из следующих **характеристик:**

- (a) они являются частью системы или сети;
- (b) Они специализированы по своей природе и не имеют альтернативных видов использования;
- (c) они неподвижны;
- (d) они могут подвергаться ограничениям по утилизации.

Несмотря на то, что владение объектами инфраструктуры не ограничивается субъектами в государственном секторе, значительные инфраструктурные активы чаще всего находятся в государственном секторе. **Инфраструктурные активы отвечают определению основных средств и должны учитываться в соответствии с настоящим стандартом.**

Примеры объектов инфраструктуры включают в себя дорожные сети, канализационные системы, системы

2	<p>Порядок определения сроков полезного использования основных средств в бухгалтерском учете</p>	<p>водоснабжения и электроснабжения, а также сетей связи.</p> <p>Срок полезного использования — это:</p> <p>(а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или</p> <p>(б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.</p> <p><i>Будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, заключенные в объекте основных средств, потребляются организацией, главным образом за счет <u>использования актива</u>. Тем не менее, другие факторы, такие как <u>коммерческое или моральное устаревание и физический износ, в то время как актив остается бездействующим при простое</u>, часто приводит к уменьшению экономических выгод или сервисного потенциала, которые могли бы быть получены от актива.</i></p> <p>Поэтому при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание такие факторы:</p> <p>(а) <u>предполагаемое использование актива</u>; использование оценивается на основе расчетной мощности или физической производительности актива;</p> <p>(б) <u>предполагаемая выработка и физический износ</u>, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;</p> <p>(с) <u>моральное или коммерческое устаревание</u>, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива; Ожидаемое в будущем уменьшение продажной цены товара, который был произведен с использованием актива, может указывать на ожидание технического или коммерческого устаревания актива, который, в свою очередь, может отражать уменьшение будущих экономических выгод, заключенных в активе.</p> <p>(d) <u>юридические или аналогичные ограничения</u> по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.</p> <p>Срок полезного использования актива определяется с точки зрения предполагаемой полезности актива для предприятия. Политика предприятия по управлению активами может предусматривать выбытие активов по истечении определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод, заключенных в активе. Таким образом, <u>срок полезного использования актива может оказаться короче, чем срок его экономической службы</u>. Расчетная оценка срока полезного</p>
---	---	---

		<p>использования актива производится с применением профессионального суждения, основанного на опыте работы предприятия с аналогичными активами.</p> <p>Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО ГС (IPSAS) 3 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» <i>(то есть перспективно – в текущем периоде с даты изменения и в последующих периодах).</i></p> <p>С другой стороны, некоторые активы могут быть в плохом состоянии или техническое обслуживание может быть отложено на неопределенное время из-за бюджетных ограничений. Если политика управления активами усугубляет износ актива, срок его полезного использования должен быть пересмотрен и скорректирован.</p> <p><u>Срок полезного использования земельных участков и зданий</u></p> <p><i>Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы и отражаются в учете отдельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими, как карьеры и площадки, отводимые под участки под отходы, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, соответственно, не амортизируются. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и, таким образом, являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой величины для этого здания.</i></p> <p><i>Если себестоимость участка включает затраты на демонтаж, удаление объектов основных средств и восстановление природных ресурсов на этом участке, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и тогда он амортизируется с использованием такого метода, который отражает извлекаемые из него выгоды.</i></p>
3	<p>Порядок начисления амортизации основных средств в бухгалтерском учете</p>	<p><u>Амортизация основных средств</u></p> <p>Амортизация основных средств — это систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.</p> <p>Амортизируемая величина — фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за</p>

вычетом его остаточной стоимости.

Начало и прекращение амортизации

Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями руководства.

Начисление амортизация актива прекращается:

- с даты прекращения признания актива.

Во время ремонта и текущего обслуживания актива начисление амортизации не прекращается.

Соответственно, **начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива (до его утилизации), за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован.**

Тем не менее, при применении методов амортизации на основе использования актива сумма амортизационного отчисления может быть равна нулю, если актив не участвует в процессе производства.

Компонентный подход

Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно.

Предприятие также вправе начислять амортизацию отдельно по компонентам объекта, себестоимость которых не является значительной по отношению к себестоимости всего объекта.

Предприятие распределяет сумму, первоначально учтенную в составе объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности. *Например, в большинстве случаев, необходимо будет амортизировать отдельно тротуары, бордюры и каналы, пешеходные дорожки, мосты и освещение в составе дорожной системы. Кроме того, может быть целесообразно по отдельности начислять амортизацию фюзеляжа и двигателей самолета, вне зависимости от того, находится ли он в собственности или является предметом договора финансовой аренды.*

Учет амортизационных отчислений

Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться:

- в составе *излишка или дефицита,*

-за исключением случаев, когда она включается в *состав балансовой стоимости другого актива (запасов,*

нематериальных активов и пр.).

Методы амортизации

Используемый метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод или сервисного потенциала актива.

Метод амортизации, применяемый в отношении актива, а также остаточная стоимость актива

должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и, в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, или сервисного потенциала актива, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО ГС (IPSAS) 3 (то есть перспективно).

Для погашения амортизируемой величины актива **на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации.** К ним относятся:

- линейный метод,
- метод уменьшаемого остатка
- метод единиц производства продукции.

Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод или сервисного потенциала, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод или сервисного потенциала.

Остаточная стоимость актива

Амортизируемая величина актива определяется после вычета его **остаточной стоимости.**

Остаточная стоимость актива - это расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Остаточная стоимость актива:

- часто на практике составляет незначительную величину и, следовательно, является несущественной при расчете амортизируемой стоимости;
- должна пересматриваться как минимум один раз в конце

		<p><i>каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих</i></p> <p><i>бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской</i></p> <p><i>оценке в соответствии с МСФО ГС (IPSAS) 3 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (то есть перспективно)</i></p> <p><i>- может увеличиваться до суммы, равной балансовой стоимости актива или превышающей ее. Если это происходит, то амортизационное отчисление по этому активу равно нулю, если только его остаточная стоимость впоследствии не становится ниже балансовой стоимости.</i></p>
4	<p>Порядок проведения переоценки основных средств в бухгалтерском учете</p>	<p><u>Оценка после признания</u></p> <p>В качестве своей учетной политики предприятие должно выбрать:</p> <ul style="list-style-type: none"> - либо модель учета по фактическим затратам; - либо модель учета по переоцененной стоимости <p>и применять эту политику ко всему классу основных средств.</p> <p><u>Модель учета по фактическим затратам</u></p> <p>После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться <u>по себестоимости</u> за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.</p> <p><u>Модель учета по переоцененной стоимости</u></p> <p>После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости, представляющей собой:</p> <p><i>справедливую стоимость этого объекта на дату переоценки</i></p> <p><i>за вычетом</i></p> <p><i>накопленной впоследствии амортизации</i></p> <p><i>и убытков от обесценения.</i></p> <p><u>Определение справедливой стоимости</u></p> <p>Справедливая стоимость объектов недвижимости определяется на основании рыночных данных путем оценки.</p> <p>Справедливая стоимость машин и оборудования - это их рыночная стоимость, определяемая путем оценки.</p> <p><u>Оценка стоимости актива обычно производится представителем оценочной профессии, который имеет</u></p>

признанную и соответствующую профессиональную квалификацию.

Для многих активов, справедливая стоимость может быть легко установлена по биржевым ценам на активном и ликвидном рынке. Например, текущие рыночные цены, как правило, могут быть получены для земельных участков, неспециализированных зданий, транспортных средств, а также многих видов машин и оборудования.

Для некоторых активов государственного сектора может быть трудно установить их рыночную стоимость из-за отсутствия рыночных сделок по этим активам. Некоторые организации государственного сектора могут иметь значительные объемы таких активов.

Если нет доступных свидетельств для определения рыночной стоимости объекта недвижимости на активном и ликвидном рынке, справедливая стоимость данного объекта может быть установлен путем ссылки на стоимость других объектов с аналогичными характеристиками, в подобных обстоятельствах и месте нахождения. Например, справедливая стоимость вакантных государственных земель, которые были удержаны в течение длительного периода, во время которого было мало сделок может быть оценена на основании рыночной стоимости земли с аналогичными характеристиками и топографии в аналогичном месте, для которых рынок доказательств доступен.

В случае специализированных зданий и других искусственных сооружений, справедливая стоимость может быть оценена с использованием методов

- амортизируемой стоимости замещения,
- стоимости восстановления
- или сервисных единиц (см. МСФО ГС 21).

Во многих случаях, амортизируемая стоимость замещения актива может быть установлена путем ссылки на стоимость покупки аналогичного актива с аналогичным оставшимся сервисным потенциалом на активном и ликвидном рынке. В некоторых случаях стоимость воспроизводства актива будет лучшим показателем его стоимости замещения. Например, в случае утраты, здание парламента может быть воспроизведено, а не заменено на альтернативное помещения, из-за его большого значение для сообщества.

Если нет рыночных данных о справедливой стоимости из-за специализированного характера машин и оборудования, предприятию, возможно, потребуется оценить справедливую стоимость, используя, например:

- стоимость воспроизводства,
- амортизируемую стоимость замещения

-метод затрат на восстановление

- метод единиц обслуживания (см МСФО ГС 21).

Амортизируемая стоимость замещения объекта машин и оборудования может быть установлена путем ссылки на:

- рыночную цену покупки компонентов, используемых для производства актива;

-или индексируемую цену на тот же или аналогичный актив, основанный на цене за предыдущий период.

Когда используется **метод индексируемых цен**, требуется профессиональное суждение, чтобы определить, была ли технология производства значительно изменена за прошедший период времени, и является ли мощность аналогичного актива такой же, как и у оцениваемого актива.

Периодичность проведения переоценки

Переоценка должна производиться с **достаточной регулярностью**, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием **справедливой стоимости на конец отчетного периода**.

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

Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно с целью избежания избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешение затрат и стоимостей на различные даты. Тем не менее, отдельный класс активов может переоцениваться с использованием скользящего графика, при условии, что переоценка этого класса активов выполняется в течение короткого периода времени, а результаты обновляются.

Учет амортизации после переоценки

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

(а) Пересчитывается пропорционально изменению балансовой стоимости актива в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется при переоценке актива до стоимости замещения путем индексирования.

(b) либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до

переоцененной стоимости актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий. Величина корректировки, возникающей при пересчете или списании накопленной амортизации основных средств, составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, которая подлежит учёту в соответствии с пунктами 54 и 55.

Учет увеличения/уменьшения балансовой стоимости в результате переоценки

Если балансовая стоимость класса активов в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана как прирост стоимости от переоценки. Однако такое увеличение должно признаваться в составе излишка или дефицита в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же класса активов, ранее признанную в составе излишка или дефицита.

Если балансовая стоимость класса активов в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения признается в составе излишка или дефицита. Однако, такое уменьшение должно быть учтено напрямую как уменьшение прироста стоимости от переоценки в сумме существующего кредитового баланса такого прироста стоимости от переоценки, в отношении этого класса активов.

*Уменьшения и увеличения в результате переоценки, касающиеся балансовой стоимости отдельных активов в рамках одного класса основных средств, **должны быть зачтены относительно друг друга в пределах этого класса, но не могут быть зачтены в отношении активов из других классов.***

Обесценение

Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, предприятие применяет МСФО ГС (IPSAS) 21 и 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Эти стандарты поясняют, каким образом предприятие проверяет балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую стоимость услуг или возмещаемую стоимость актива, и когда оно признает или восстанавливает убытки от обесценения.