

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ**

**АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ И
ДОКТОРАНТУРЫ**

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

НА ТЕМУ

**«СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР ОБЕСЦЕНЕНИЯ
АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ»**

Агаева Чинара Фариз кызы

БАКУ – 2021

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ
РЕСПУБЛИКИ**

**АЗЕРБАЙДЖАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ЦЕНТР МАГИСТРАТУРЫ И ДОКТОРАНТУРЫ

**Директор Международного Центра
Магистратуры и Докторантуры
д.ф.э., доц. Ахмедов Фариз Салех о.**

“ _____ ” _____ 2021 год

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему

**«СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР ОБЕСЦЕНЕНИЯ
АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ»**

Код и название специальности: 060402 Бухгалтерский учет и аудит

Специализация: Бухгалтерский учет и аудит в сфере производства

Группа: 405

**Магистрант:
Агаева Чинара Фариз г.**

**Научный руководитель:
к.э.н., доц. Алиева Мехрибан Шабан**

_____ **подпись**

_____ **подпись**

**Руководитель программы:
д.ф.е., Велиев Джабраил Халил
оглы**

**Заведующий кафедры:
д.э.н., проф. Кельбиев Яшар Атакиши
оглы**

_____ **подпись**

_____ **подпись**

БАКУ – 2021

Elm andı

Mən, Ağayeva Çinarə Fariz qızı and içirəm ki, “Совершенствование учетных процедур обесценения активов в строительных компаниях” mövzusunda magistr dissertasiyasını elmi əxlaq normalarına və istinad qaydalarına tam riayət etməklə və istifadə etdiyim bütün mənbələri ədəbiyyat siyahısında əks etdirməklə yazmışam.

"İNŞAAT ŞİRKƏTLƏRİNDƏ AKTİVLƏRİN DƏYƏRSİZLƏŞMƏSİNƏ DAİR MÜHASİBAT PROSEDURLARININ TƏKMİLLƏŞDİRİLMƏSİ"

XÜLASƏ

Tədqiqatın aktualığı: Problemin aktualığı aktivlərin dəyərinin azaldılması üçün yoxlanılması prosedurunun ən mürəkkəb mühasibat məsələlərinə aid olması ilə bağlıdır. Beynəlxalq mühasibat standartlarına uyğun olaraq, illik maliyyə (mühasibat) hesabatlarının tərtib olunmasından əvvəl, ilk növbədə, mümkün zərərin qarşısını almaq və mühasibat hesabatları ilə saxtakarlıq riskini minimuma endirmək üçün aktivlərin dəyərdən düşmə testinin keçirilməsi tələb olunur.

Tədqiqatın məqsədi: tikinti müəssisələrində aktivlərin dəyərsizləşməsi üçün uçot prosedurlarının öyrənilməsi və onların təkmilləşdirilməsi üçün tövsiyələrin hazırlanmasıdır. **İstifadə olunmuş tədqiqat metodları:** işdə ümumi elmi tədqiqat metodlarından (analiz, sintez, deduksiya, induksiya) istifadə edilmişdir. Ümumi elmi tədqiqat metodları aktivlərin dəyərsizləşmə uçotunun nəzəri əsaslarını öyrənərkən istifadə olunacaq.

Tədqiqatın informasiya bazası: tədqiqatda məqalələrdən, kitablardan, dərs vəsaitlərindən verilən məlumatlardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın məhdudiyyətləri: magistr işi üzrə tədqiqatların aparılması zamanı respublikamızda inşaat şirkətlərinin aktivlərinin dəyərsizləşməsi məsələləri üzrə nəzəri və praktiki materialların olmaması ilə bağlı çətinliklər yarandı.

Tədqiqatın elmi yeniliyi və praktiki nəticələri: maliyyə hesabatı göstəricilərinin düzgünlüyünə böyük təsir göstərən uzunmüddətli aktivlərin qiymətləndirilməsi və yenidən qiymətləndirilməsi ilə bağlı nəzəri və metodiki problemləri nəzərdən keçirməkdən ibarətdir. **Nəticələrin istifadə oluna biləcəyi sahələr:** işdə təqdim olunan nəzəri yanaşmalar və metodiki tədqiqatlar və aktivlərin dəyərdən düşməsi üzrə uçotun inkişafına dair hazırlanmış tövsiyələr həm "AzVirt" MMC, həm də aktivlərin dəyərsizləşməsi uçotunu aparan digər tikinti müəssisələrinin praktiki fəaliyyətində tətbiq oluna bilər.

Açar sözlər: qiymətləndirmə, dəyərdən düşmə, uzunmüddətli aktivlər, maliyyə hesabatları.

**«СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР
ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ»**

РЕЗЮМЕ

Актуальность исследования: Актуальность проблемы обуславливается тем, что процедуру проверки активов на снижение их стоимости относят к самым сложным учётным вопросам. Согласно международным учётным стандартам до составления годовой финансовой (бухгалтерской) отчётности требуется проведение теста на обесценение активов, в первую очередь, для того чтобы избежать возможных убытков и минимизировать риск мошенничества с бухгалтерскими отчётами.

Цель исследования: состоит в изучении учётных процедур обесценения активов в строительных предприятиях и подготовка рекомендаций по их усовершенствованию.

Методы исследования: в работе использовались общенаучные методы исследования (анализ, синтез, дедукция, индукция). Общенаучные методы исследования будут использованы при изучении теоретических основ исследования учёта обесценения активов.

Информационная база исследования: в исследовании использованы данные из статей, книг, учебных пособий.

Ограничения исследования: В ходе проведения исследований на тему магистерской работы возникали трудности, связанные с отсутствием теоретических и практических материалов по вопросам обесценения активов строительных компаний у нас в республике. **Научная новизна и практические результаты исследования:** заключается в рассмотрении теоретических и методических проблем связанных с оценкой и переоценкой долгосрочных активов, которые имеют большое влияние на достоверность показателей финансовой отчетности.

Области применения полученных результатов: Теоретические подходы и методические разработки, представленные в работе и сформулированные рекомендации по развитию учёта обесценивания активов смогут быть применены в практическом функционировании как ООО «AzVirt», так и прочих других строительных предприятий, ведущих учёт обесценивания активов.

Ключевые слова: оценка, обесценение, долгосрочные активы, финансовая отчетность.

АББРЕВИАТУРЫ

ООО	Общество с Ограниченной Ответственностью
МСФО	Международные Стандарты Финансовой Отчетности
КОПФО	Концептуальные Основы Представления Финансовых Отчетов
КФО	Корпоративная Финансовая Отчётность
ЗСО	Земля, строение, оборудование
НМА	Нематериальные активы

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНОЙ КОМПАНИИ.....	13
1.1. Экономическая сущность активов, подвергающихся обесценению.....	13
1.2. Особенности применения принципов и допущений бухгалтерского учета в процессе обесценении активов.....	19
ГЛАВА АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ И ОЦЕНКА	
II. ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ.....	25
2.1. Признаки обесценения актива и их классификация.....	25
2.2. Процедуры определение возмещаемой стоимости актива...	27
2.3. Процедура признания и оценки убытков от обесценения активов.....	34
2.4. Процедура восстановления убытков от обесценения Активов.....	49
ГЛАВА ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНЫХ	
III. ПРОЦЕДУР ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ.....	59
3.1. Влияние совершенствования учетных процедур обесценения активов на финансовое положение строительных компаний.....	59
3.2. Раскрытие информации об обесценении активов в финансовой отчетности и примечаниях.....	63
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	74
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	77
Список таблиц.....	78
Список рисунков.....	78

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы: Во время нынешней экономической неустойчивости, зарождающейся пандемией «Ковид 19», предельно значимой задачей становится

эффективный менеджмент и использование активов хозяйствующего субъекта. Под активами предприятия подразумевают совокупность его ресурсов, позволяющих сформировать определённое мнение об имущественных возможностях предприятия. Согласно МСФО, именно эти активы следует достоверно оценивать. При составлении отчётности, вопрос оценки и переоценки активов для предприятия становится очень важным. Главной задачей переоценки активов считается установление их реальной стоимости. В конце проведённой переоценке каждому субъекту собственности предоставляется подробная информация о количестве имущества в стоимостном выражении. И зачастую в результате переоценки обнаруживается снижение стоимости активов, то есть их обесценивание. В связи с этим следует постоянно следить за процессом обесценивания активов, а также показывать его в отчётах, для того чтобы владельцы предприятия смогли вовремя принять соответствующее решение о реализации актива или его дальнейшем использовании. Процедуру проверки активов на снижение их стоимости относят к самым сложным учётным вопросам. Последние вызывают необходимость оценок и вынесения суждений от составителей отчётности, что, в свою очередь, приводит к изменчивости данных в финансовых отчётах. Согласно международным учётным стандартам до составления годовой финансовой (бухгалтерской) отчётности требуется проведение теста на обесценивание активов, в первую очередь, для того чтобы избежать возможных убытков и минимизировать риск мошенничества с бухгалтерскими отчётами. Как уже было сказано, во время экономического спада активы большинства предприятий теряют свою былую стоимость, следовательно, чрезвычайно важно, чтобы в отчётах отображалась их реальная оценка, которая позволяет вкладчикам с уверенностью распоряжаться их активами: утвердить выбранную политику управления или же принять другое решение. С учётом актуальности проблемы обесценивания активов и отражения этих процессов в отчётах, для предоставления всем пользователям достоверной и полной финансовой информации, тема исследования магистерской

диссертационной работы актуальна и обладает научной и практической значимостью.

Уровень изученности проблемы: При проведении исследования были изучены работы таких отечественных авторов, которые изучали вопросы бухгалтерской оценки активов, как С.М. Сабзалиев, В.М. Кулиев, Г. Аббасов, С.А. Аббасов и др. Среди российских ученых: В.И. Бариленко, Н.А. Бортник, В.Г. Гетьман, А.В. Зонова, В.В. Карпова, В.В. Ковалев, М.И. Кутер, М.В. Мельник, О.А. Миронова, В.В. Панков, С.А. Рассказова-Николаева, И.А. Слабинская, Я.В. Соколов, З.С. Туякова, Л.И. Хоружий, Л.И. Хоружий, Л.З. Шнейдман, А.С. Бакаев, И.Н. Богатая, М.А. Вах-рушина, Д.А. Ендовицкий, В.М. Земсков, Т.П. Карпова, Л.И. Куликова, Л.И. Куликова, Е.А. Мизиковский, В.Ф. Палий, В.С. Плотников, О.В. Рожнова, В.Я. Соколов, О.В. Соловьева, А.Н. Хорин, Т.Г. Шешукова и др. Также была проанализирована зарубежная научная литература, в частности, работы Й. Бетге, М.Р. Мэтьюса, Ф. Обербринкманна, Ж. Ришаар, Р. Чамберса, Х. Андерсона, М. Ван Бреда, Б. Нидлза, М.Х.Б. Перрера, Э.С. Хендриксена и др.

Научные труды вышеуказанных и многих других учёных содержат в себе углублённые исследования вопросов, которые тесно связаны с оценкой активов бухгалтерского учёта. Но, несмотря на это всё же имеется объективная необходимость решения этих проблем, что и обусловило выбор темы, цели, задач, основных направлений и структуры данного исследования.

Цели и задачи исследования: Целью диссертационной работы является изучение и анализ учётных процедур снижения ценности активов в строительных предприятиях и подготовка рекомендаций по их усовершенствованию. Для достижения поставленной цели были установлены следующие задачи:

- Исследовать экономическую сущность активов, которые подверглись обесцениванию;
- Раскрыть особенности использования принципов бухгалтерского учёта в процессе понижения стоимости активов;
- Аргументировать признаки обесценивания актива и классифицировать их;

- Рассмотреть процедуры определения компенсирующей стоимости актива;
- Выявить процедуру оценки убытков и признания от обеспечения активов;
- Раскрыть процедуры возобновления убытков от обесценивания активов;
- Изучить воздействие модернизации учёта обесценивания активов на финансовое состояние строительной компании;
- Проанализировать раскрытие данных об обесценивании активов в примечаниях и финансовой отчётности.

Предмет и объект исследования: Объектом проведённого исследования являются активы дорожно-строительной компании «AzVirt». В настоящее время ООО «AzVirt» считается одной из самых известных компаний в Азербайджане по своему профилю.

Предметом исследования магистерской диссертации являются организационные и методологические проблемы учёта обесценивания активов в условиях рыночной экономики.

Методы исследования: Достижение вышеотмеченной главной цели и разрешение установленных в работе задач реализуется с использованием таких методов как метод наблюдения, группировки, сравнительного анализа, абстракции и агрегирования, сравнения, детализации, обобщения, индукции и дедукции.

Информационная база исследования: Методологическую базу работы составляют системный, аналитический и синтетический подходы к анализу объекта исследования. Теоретической основой исследования стали труды зарубежных и отечественных учёных, которые были посвящены вопросам учёта обесценивания активов в системе налогового и финансового учёта, а также нормативно-правовые акты АР и периодические издания. Информационная база сформирована благодаря данным бухгалтерской отчётности компании, нормативной и справочной литературе, материалам научных семинаров и конференций и личным наблюдениям, следствиям и выводам автора.

Ограничения исследования: В ходе проведения исследований на тему маги-

стерской работы возникали трудности, связанные с отсутствием теоретических и практических материалов по вопросам обесценения активов строительных компаний у нас в республике. Несмотря на то, что в республике учет на всех хозяйствующих субъектах ведется в соответствии с МСФО, в представленных финансовых отчетах и примечаниях к ним отмечается, что в соответствии с учетной политикой активы при признаках обесценения должны быть переоценены, в отчетах нет данных о проведенной переоценке и о влиянии обесценения активов на финансовое положение строительных компаний.

Научная новизна исследования: заключается в рассмотрении теоретических и методических проблем связанных с оценкой и переоценкой долгосрочных активов, которые имеют большое влияние на достоверность показателей финансовой отчетности, что в свою очередь влияет на принятие правильных экономических решений со стороны потенциальных и реальных инвесторов.

Для раскрытия и решения проблем формирующих научную новизну проведенного исследования были затронуты вопросы, связанные с оценкой долгосрочных активов, подвергающихся обесценению, тестированием на признаки обесценения, влиянием обесценения стоимости на финансовые показатели строительных компаний и раскрытием информации об обесценении в финансовой отчетности.

Теоретическая и практическая значимость исследования: Теоретическая значимость проведенного исследования заключается в выявлении и решении значимых методологических и теоретических вопросов бухгалтерской оценки активов, которые имеют важное значение для усовершенствования методики бухгалтерского учёта и его теории. Практическая же значимость заключается в том, что сформированные рекомендации по развитию учёта обесценивания активов смогут быть применены в практическом функционировании как ООО «AzVirt», так и прочих других строительных предприятий, ведущих учёт обесценивания активов. Результаты исследования также могут быть полезными для руководства компании при обосновании и принятии целесообразных финансовых решений.

Структура работы: Работа включает в себя введение, 3 главы, выводы и предложения, список использованной литературы и приложения.

I ГЛАВА. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНОЙ КОМПАНИИ

1.1. Экономическая сущность активов, подвергающихся обесценению

Как известно, в бухгалтерском учёте активы (хозяйственные ресурсы) отражаются в денежном выражении. Оценка всех объектов учёта проводится согласно стандартам учёта. Для каждого отдельного вида актива, как обычно, определяют ряд случаев, в которых проводится их оценка. К числу таких ситуаций относят: при приобретении или признании, на дату баланса, при выбытии. Универсальным для всех активов принципом оценки считается оценка по фактической себестоимости. (Г.В. Давыдова, 2015: с. 84)

Но необходимо учитывать тот факт, что при таких случаях, как не стабильная экономическая и политическая ситуация или же финансовый кризис, фактическая себестоимость активов не всегда показывает их реальную стоимость. Более детально рассмотрим, что причисляют к активам предприятия.

Под активами предприятия подразумевают совокупность его ресурсов, позволяющих сформировать определённое мнение об имущественном потенциале предприятия. Соответственно с Концептуальной базой представления Финансовой Отчётности:

Актив - существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.

Экономический ресурс - это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.

3 аспекта из вышеуказанных определений следует отметить отдельно:

- право
- потенциал создания экономических выгод
- контроль (КОПФО 2018, п 4.3)

Основываясь на данное определение можно сделать такой вывод, что актив обесценивается в том случае, если уменьшается его потенциал приносить экономическую выгоду. Но, также следует сказать, что не все активы предприятия имеют свойство обесцениваться.

В соответствии с МСФО 36 «Обесценивание активов», обесцениванию могут быть подвержены: нематериальные активы, основные средства, инвестиции в зависимые и дочерние компании, гудвилл.

Рисунок 1: Классификация активов, подлежащих обесценению



Источник: систематизировано автором

В период экономического кризиса растут требования руководителей компании, кредиторов и инвесторов к достоверности и полноте информации о стоимости вышеупомянутых активов, как главных активов предприятия, в бухгалтерской отчётности.

К следующим видам активов Стандарт 36 «Обесценивание активов» не применяется:

- Объекты, которые регулируются договорами;
- Активы, которые появляются из расчётов с персоналом;
- Недвижимые инвестиционные объекты;
- Запасы;
- Отложенные налоговые активы;
- Финансовые активы, которые учитываются как финансовые инструменты;
- Биологические активы, за исключением продажных расходов.

Для установления обесценивания данных активов используются нижеперечисленные МСФО.

Рисунок 2: Активы, проверяющиеся на обесценение по правилам других МСФО



Источник: систематизировано автором

В данной работе будет проводиться исследование обесценения активов, которые попадают в область применения МСФО 36. Проанализируем эти активы в подробности.

В соответствии с IAS (МСФО) 38 нематериальными активами считаются определяемые немонетарные активы, не имеющие физической формы. Для того чтобы кокой-либо объект, который может быть причислен к нематериальным активам, был признан активом (а не списан на расходы текущего периода), необходимо, чтобы выполнялись нижеследующие критерии причисления:

«Актив обязан контролироваться предприятием в результате:

- прошлых событий;
- предприятие ожидает получить от применения актива дальнейшие экономические выгоды». (<https://training.pwc.ru>, 2020)

Здесь следует упомянуть следующие значимые обстоятельства:

- в случае использования модели учёта бой его справедливую цену за вычетом каждой следующей накопленной амортизации и каждого следующего накопленного убытка от обесценения, данную переоценку необходимо проводить с такой систематичностью, чтобы в конце отчётного периода между

балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью не возникло существенного отличия (МСФО 38, п.75);

- существование активного рынка исключается, в случае если речь идёт о титульных данных газет, товарных знаках или патентах, торговых марках, правах на выпуск кинофильмов и музыкальных альбомов, так как любой из перечисленных активов обладает уникальной характеристикой. Несмотря на то, что нематериальные активы также являются объектом купли-продажи, продавцы и покупатели согласуют между собой условия договоров в индивидуальном порядке, а операции при этом производятся довольно редко, следовательно, цена, которую платят за один актив, зачастую может не являться удовлетворительным свидетельством объективной стоимости другого актива (МСФО 38, п. 78);
- если срок выгодного применения нематериального актива неопределённый, то данный актив должен не реже одного раза в год тестироваться на обесценивание с помощью сравнения его возмещаемого значения с его балансовой стоимостью (МСФО 38, п. 108).

Согласно общим правилам МСФО 36, задача процесса обесценивания относительно нематериальных активов содержится в том, чтобы обеспечивать соответствие возмещаемой и балансовой стоимости нематериальных активов на регулярной основе (обычно, ежегодно). Другими словами, обеспечивать такое соответствие, чтобы балансовая стоимость нематериальных активов по каждому классу была ниже их возмещаемой стоимости. В этом случае балансовая стоимость нематериального актива вычисляется как изначальная стоимость минус сумма зачисленной амортизации минус ущерб от обесценения. В качестве возмещаемой же стоимость НМА берётся наибольшая из 2-х величин: справедливой стоимости актива минус затраты на продажу по окончании периода полезного использования НМА и ценности использования НМА.

Одной из составных частей активов консолидированной отчётности, которые появляются в процессе слияния предприятий, считается деловая репутация или же гудвилл.

В МСФО (IFRS) 3 «Объединение компаний» гуд виллу даётся следующее определение: ожидаемые экономические выгоды, которые возникнут в связи с активами, которые не могут быть отдельно признаны и индивидуально определены. Согласно принятой редакции МСФО (IFRS) 3, отражение гуд вилла в консолидированной отчётности может быть в 2-х видах:

- пропорционально части купленного предприятия в чистых идентифицируемых активах;
- по справедливой части на дату приобретения.

После первичного признания организация определяет ценность гуд вилла по фактической стоимости за удержанием накопленного убытка от обесценения (считается, что гуд вилл не амортизируется, а лишь тестируется на снижение ценности).

Гуд вилл проверяется на обесценение каждый год или ещё чаще, при наличии показателей, что он обесценился (МСФО 36, п. 90). Вместе с этим также проводится тест на обесценивание. Он осуществляется в любое время в продолжение отчётного периода, но при соблюдении условия, что он будет проводиться каждый год в одно и то же время.

Под тестированием на предмет обесценения подразумевается процесс сравнения возмещение стоимости полученной деловой репутации с её же балансовой стоимостью.

Базу расчёта возмещаемой стоимости формируют справедливая стоимость активов за вычетом затрат на продажу и ценность эксплуатации, которая определяется на основе нынешней дисконтированной стоимости ожидаемых потоков денежных средств.

Обычно гуд вилл ассоциируется не только с каким-либо одним активом, а с группой тесно связанных между собой активов. К примеру, гуд вилл может быть образован как нынешняя стоимость будущих активов подобно расширению рынков продаж товаров, не учтённых в активах на дату оценки. То есть это может быть открытие дистрибьюторской сети или же устная согласованность о продаже товаров в больших супермаркетах.

Поскольку возмещаемая сумма деловой репутации как отдельного актива не может быть установлена, то применяется понятие единицы, создающей денежные средства. (Гейдаров К.А., 2015)

При отсутствии возможности оценивать возмещаемую стоимость отдельного актива, то оценивается возмещаемая стоимость генерирующей единицы, к числу которого относят этот актив (МСФО 36, п. 66).

Земля, оборудование и строение относятся к материальным активам, которые предназначены для применения во время производства или же поставки товаров и оказания услуг, а также для использования в административных целях и при сдаче в аренду. Они предназначены к использованию в течение свыше 1-ого периода. Земля, оборудование и строение, как и нематериальные активы, обесцениваются в случае, если их балансовая стоимость превосходит возмещаемую сумму.

В соответствии с учетной политикой ООО «AZVIRT» в конце отчетного периода проводит анализ для определения факта обесценения материальных и нематериальных активов. Если обесценение выявляется, тогда компания определяет убыток от этого обесценения и отражает результаты от обесценения в соответствующих финансовых отчетах. Если выявляется такой актив, который не генерирует увеличение средств денежных, тогда ООО «AZVIRT» определяет возмещаемый показатель для всей группы, к которой относится этот актив. (Приложение).

1.2 Особенности применения принципов и допущений бухгалтерского учета в процессе обесценения активов

Установление финансового состояния и результатов деятельности компании требует проведения реальной оценки активов. Учёными-экономистами Соколовым Я.В. и Палий В.Ф. объективно было отмечено, что в социалистическом бухгалтерском учёте в основании оценки хозяйственных средств предприятия лежит их фактическая себестоимость (Палий В.Ф., Соколов Я.В., 1988). Большинство активов до сих пор оцениваются аналогичным образом. Но во

время оценки активов по цене, которой они были приобретены, то есть фактической себестоимости, со временем их отражение в бухгалтерских отчётах отрицательно отражается на её полезности, когда дело касается использования данной отчётности в качестве информационной базы для принятия управленческих решений.

В современной экономической системе согласно требованиям МСФО одним из широко распространённых методов оценки активов считается справедливая стоимость. При этом большинство специалистов полагают, что как раз оценка по справедливой стоимости в максимальной степени отвечает принципам, которые заложены в МСФО. Обычно под справедливой стоимостью актива подразумевают его стоимость при договоре между двумя независимыми субъектами, которые полностью осведомлены о рыночных ценах схожих товаров и имеют желание совершить данную сделку. Также следует учитывать тот исторический факт, что цена является конечным результатом договорённости сторон, которые участвовали в этой сделке (к примеру, договор купли-продажи товаров). Стоимость актива, определяющаяся путём оценки, считается вероятностной величиной, какую могут оплатить за конкретный товар в конкретном месте и в конкретное время. В условиях совершенной (свободной) конкуренции, то есть рынка, где функционирует множество потребителей и производителей, нет преград для появления новых конкурентов, в то же время ни один из конкурентов не имеет достаточную силу для регулирования рыночного положения. (Hendricksen, 2018, p.75)

Закупочная цена актива, а именно так проводится первоначальное оценивание большей части активов по МСФО, с довольно значительной вероятностью совпадает со справедливой стоимостью актива на дату приобретения. Это исходит из закона единой цены, то есть в случае если на конкурентном рынке осуществляются операции с эквивалентными (идентичными, равноценными) активами, то их рыночные цены начнут сближаться, что и означает приближение к справедливой стоимости.

На сегодняшний день всё чаще встречается понятие “активный рынок”.

Активному рынку определённого товара свойственны такие характеристики, как высокая конкуренция, большое количество совершаемых операций и незначительный спред между покупной ценой и ценой предложения. Эти характеристики активного рынка подчёркивают его схожесть с рынком свободной конкуренции, разрешая определять справедливую цену товара подобно его средневзвешенной цене за какой-либо период.

Со временем справедливая стоимость актива также меняется. В бухгалтерском учёте необходим принцип осмотрительности. Он отражается в МСФО и, на взгляд автора, во время принятия экономических решений необходимо основываться на данный принцип. Стоимость актива не должна быть завышенной, следует вовремя обнаружить его обесценение и произвести соответствующую уценку. По стандарту МСФО 36, который посвящён обесцениванию активов, в финансовых отчётах стоимость актива должна быть занижена, если она превосходит наибольшую из 2-х величин: ценность использования или справедливую стоимость (минус затраты на продажу). Наряду с этим, стоимость актива считается равной наибольшей из вышеотмеченных величин (её называют возмещаемой стоимостью).

Справедливая цена актива на определённый момент времени – это значение экономических выгод, получение которых может быть возможным для хозяйствующего субъекта от актива. С этой точки зрения оценка актива является важным для управления, так как она обеспечивает руководство ценными сведениями при принятии управленческих решений. На настоящий момент для установления справедливой стоимости выработано множество методик её расчёта, которые учитывают определённые условия сформированного рынка соответствующих товаров. Азербайджан также обладает определённым практическим опытом в данном направлении: уже более 10-ти лет большинство компаний формируют бухгалтерскую отчётность по МСФО.

Очень часто определить ценность использования актива, то есть совокупность дисконтируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от его применения и выбытия в конце периода полезной службы, довольно сложно. Это

связано с неопределённостью будущих потоков денежных средств, соответствующих рисков и ставок дисконтирования. На данный момент очень часто и определение ценности использования, и проверка за правильностью данного определения связаны с огромным количеством трудоёмкой работы, но точность результатов при этом бывает, не гарантирован. Кроме того, при неимении активного рынка установление справедливой стоимости очень часто реализуется через расчёт дохода от использования актива. В данном случае обычно под справедливой стоимостью актива подразумевается ценность его использования.

По мнению некоторых авторов, при принятии экономических решений необходимо оценивать активы только по ценности их использования (Дешин В.Е., 2011). Данную точку зрения можно считать обоснованной, если проанализировать все варианты использования актива, являющимися разрешенными, технически возможными и экономически целесообразными. Этот подход применяется оценщиками во время оценки имущества. В основе данного подхода лежит определение стоимости имущества как величины ожидаемых доходов от его самого эффективного использования.

Выше было отмечено, что на рынке свободной конкуренции равноценных товаров с повышением числа операций купли-продажи рыночная цена актива близится к справедливой стоимости, то есть к своему пределу. Под отмеченным пределом понимается максимальная величина экономических выгод, полученная от активов. Это означает, что справедливая стоимость актива устанавливается максимально возможной ценностью его использования, принимая в соображение, что использование актива допустимо посредством его обмена на другой актив или продажу, его участия в производстве товаров и т.д. Во время определения ценности использования актива из возможных вариантов следует отобрать вариант, предполагающий извлечение наибольшей экономической выгоды.

Отсюда следует, что при обесценивании актива, согласно МСФО 36, его стоимость будет одинаковой со справедливой стоимостью, рассчитываемой при

активном рынке соответствующей продукции определением их средне взвешенной цены, а во время отсутствия активного рынка - предоставлением руководителям компании информации о будущих денежных потоках, возможных рисках и дисконтированных ставках. Также нужно отметить, что другие модели расчёта справедливой стоимости тоже не исключаются.

Что касается актива, который уже был эксплуатирован (к примеру, станок), его справедливую стоимость необходимо определить последующим способом: если после покупки станка осуществлялась его наладка и установка для выполнения определённых операций, то для таких активов, активного рынка, обычно, нет, и рассчитывать ценность использования актива следует, используя модель дисконтированных будущих денежных потоков. После, данную сумму нужно сравнить с ценой продаж этого станка, повышенной на затраты, которые связаны с подготовкой к продаже и самой продажей. Наибольшая из этих величин и будет считаться справедливой стоимостью станка.

При понижении стоимости запасов, согласно МСФО 2 «Запасы», их стоимость берётся равной цене продаж за исключением затрат на продажу. Цена продаж устанавливается на основании договоров с покупателями соответственных запасов. В случае, если договорённостей не было, то за цену продаж берётся справедливая стоимость (Abbasov Q.Э.,2013).

Понятие «справедливая стоимость» находит своё применение и в прочих МСФО при оценивании финансовых активов, которые предназначены для продажи инвестиционной собственности, биологических активов и долгосрочных активов. В сущности, как отмечает ряд учёных, справедливая стоимость – это краеугольный камень философии международных стандартов. Справедливая оценка предоставляет возможность более точного определения ожидаемой экономической выгоды от активов предприятия и более чёткого сопоставления бухгалтерских отчётов хозяйствующих субъектов. Это очень важно с точки зрения принятия выгодных управленческих решений и совпадает с целями, которыми, согласно с МСФО, обязана удовлетворять информация финансовых отчётов.

Хотя невозможно не отметить, что фиксирование справедливой стоимости имеет связь с большими рисками и часто зависит от субъективных мнений менеджмента компании. В основном это относится к объектам, у которых не сформирован активный рынок. Для используемых в таких случаях моделей, обычно, при вычислении справедливой стоимости свойственно применение данных, которые основаны на прогнозах, надёжность которых зачастую недостаточна. Примерами могут послужить ставки дисконтирования, сроки и суммы денежных потоков и т.д. Поэтому на сегодняшний день вопрос определения справедливой стоимости остаётся достаточно острым (Дружиловская Э.С., 2017). Трансформация бухгалтерского учёта в АР на МСФО запрашивает разработки рекомендаций и методов оценки соответственных объектов по справедливой стоимости. Вместе с этим следует учитывать тот факт, что в Азербайджане не только отсутствует активный рынок по большинству товаров, но и то, что характерной чертой ведения бухгалтерского дела в нашей стране является чёткая регламентация учётных процедур. Это значит, что государство через издание указов, законов, инструкций, положений и прочих нормативно-правовых актов предписывает последовательность формирования финансовой отчётности. Но в соответствии в МСФО при классифицировании объектов учёта, при их оценке, погашении стоимости, а также осуществлении прочих учётных действий, бухгалтер вынужден часто опираться на свои опыт и знания, что проявляется в надобности выработки личного профессионального мнения по соответствующему вопросу. Неполная готовность бухгалтерского сообщества отвечать данным требованиям МСФО отмечается большинством научных работников. Конечно же, повысить квалификацию отечественных бухгалтеров за короткие сроки очень сложно. Требуется определённое время, чтобы подготовка и переподготовка специалистов позволило им улучшить свои профессиональные навыки и самостоятельно браться за задачи, которые согласно с МСФО, формируют финансовые отчётности. Также следует постепенно уменьшать степень государственного воздействия на ведение бухгалтерского учёта.

По отношению оценивания активов по справедливой стоимости данный подход может быть реализован по следующей схеме. Для объектов, которые обладают активным рынком, справедливая стоимость вычисляется как средневзвешенная цена конкретного количества продаж и конкретного отрезка времени. А другие активы группируются и для каждой отдельной группы определяются наборы характеристик, которые позволяют выявить промежуток значения обесценивания актива, то есть каждому набору характеристик ставятся соответственные возможные величины понижения стоимости актива. Точная величина уменьшения в данном интервале устанавливается хозяйствующим субъектом. Со временем по мере возникновения новых активных рынков (следует учесть тот факт, что возможна трансформация активного рынка в неактивный) структура отмеченных групп должна пересматриваться. Также с течением времени нужно пересматривать и наборы характеристик обесценивания. Все эти действия должны быть направлены на повышение независимости хозяйствующих субъектов при установлении справедливой стоимости активов.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ И ОЦЕНКА ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ

2.1. Признаки обесценения актива и их классификация

Основная цель подготовки финансовой отчетности на ООО «AzVirt» - предоставить полезную информацию о финансовом состоянии и финансовых результатах предприятия различным пользователям, принимающим экономические решения. Именно прозрачность и точность финансовой отчетности имеют большое значение для предоставления пользователям полной и полной информации о предприятии. Одним из наиболее важных вопросов для любого предприятия является отражение долгосрочных активов в финансовой отчетности по реальной рыночной стоимости, что является одним из ключевых эле-

ментов финансовой отчетности. Обесценение краткосрочных активов по разным причинам приводит к расхождению в финансовой отчетности между их балансовой стоимостью и их возмещаемой стоимостью. Такая ситуация может в конечном итоге привести к неправильным экономическим решениям пользователей финансовой отчетности. С этой целью в данной статье мы обратим особое внимание на стандарт «МСФО 36 - Обесценение активов» и важность его отражения в бухгалтерском учете (Fətullayev R., 2016).

Целью настоящего международного стандарта является определение процедур, которым должна следовать организация, чтобы гарантировать, что ее долгосрочные активы не будут отражаться в финансовой отчетности сверх возмещаемой суммы.

Настоящий стандарт применяется к учету обесценения всех активов, за исключением следующего:

- акции
- дебиторская задолженность
- инвестиционная недвижимость, оцениваемая по справедливой стоимости
- продажа долгосрочных активов

На каждую отчетную дату ООО «AzVirt» проверяет и оценивает наличие внутренних или внешних признаков того, что актив может обесцениться.

Ниже приведены внутренние признаки того, что цена может упасть.

а. моральный или физический износ актива.

б. В ближайшем будущем произошли или ожидаются значительные изменения, которые отрицательно повлияют на степень использования актива или, как ожидается, его использование в течение периода. Такие изменения включают планы по выбытию актива, приостановку или реорганизацию операции, к которой принадлежит актив, планы по выбытию актива раньше, чем первоначально предполагалось, и переоценку актива на более чем неопределенный срок.

с. Внутренние отчеты содержат доказательства того, что экономические

показатели актива хуже или будут хуже, чем ожидалось (Salahov Э.С., 2011).

К внешним признакам того, что цена может упасть, можно отнести следующее.

а. В течение периода рыночная стоимость актива упала значительно больше, чем ожидалось, с течением времени или в результате нормального использования.

б. В ближайшем будущем произошли или ожидаются существенные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой работает организация, или на рынке, на который направлен актив.

с. рыночные процентные ставки и другие рыночные нормы доходности инвестиций увеличились за период, и это увеличение может повлиять на ставку дисконтирования, используемую для расчета ценности использования актива, и значительно уменьшить возмещаемую стоимость актива.

d. балансовая стоимость чистых активов предприятия превышает его рыночную капитализацию.

Однако следующие активы всегда следует ежегодно проверять на предмет обесценения, внутреннего или внешнего:

-Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования. В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования должны проверяться на предмет обесценения в конце каждого отчетного периода.

-Деловая репутация - в соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» деловая репутация также обесценивается в конце каждого отчетного периода, поскольку не амортизируется (Abbasov Q.Э., 2009).

2.2 Процедуры определение возмещаемой стоимости актива

Признание актива на ООО «AzVirt» прекращается, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость.

Балансовая стоимость актива - это стоимость актива, признанная в балансе после вычета накопленной амортизации и убытков от обесценения.

Возмещаемая стоимость актива определяется как большая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Справедливая стоимость актива за вычетом расходов на его продажу - это сумма, которую независимая, хорошо информированная и заинтересованная сторона может вычесть из продажи актива, за вычетом затрат на продажу.

Стоимость актива - это приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые, как ожидается, будут получены от актива или генерирующей единицы. То есть под ним понимается расчетная сумма будущих денежных потоков, которые предприятие ожидает получить от актива (Aleksander D., Britton A., Yorissen A., 2010).

Не всегда необходимо определять, как справедливую стоимость, так и стоимость использования актива за вычетом расходов на его продажу. Если какая-либо из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, признание актива не прекращается и никакая другая сумма не определяется.

Возмещаемая стоимость определяется для отдельных активов, когда невозможно определить стоимость использования отдельного актива - т.е. актив не приносит самостоятельных денежных средств. В этом случае возмещаемая сумма должна определяться для единицы, генерирующей денежные потоки, к которой принадлежит актив.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС) - это наименьшая определенная группа активов компании, которая генерирует денежные потоки, которые не зависят в значительной степени от денежных потоков других активов (или групп активов) компании.

Аэропорт (совокупность активов аэропорта) является примером ЕГДС, поскольку самолеты, здание аэровокзала и взлетно-посадочная полоса зарабатывают вместе.

Примером ЕГДС может быть цех, производящий единый готовый продукт. В этом случае ЕГДС, особенно здание цеха, оборудование, машины и т. д. Цех не может функционировать без единого руководства завода, которое

создает общие условия для нормальной работы компании - оно выполняет функции управления, учета, закупок, продаж и продвижения. В терминологии МСФО (IAS) 36 активы управления предприятием называются корпоративными активами (Fətullayev R., 2016: s.180).

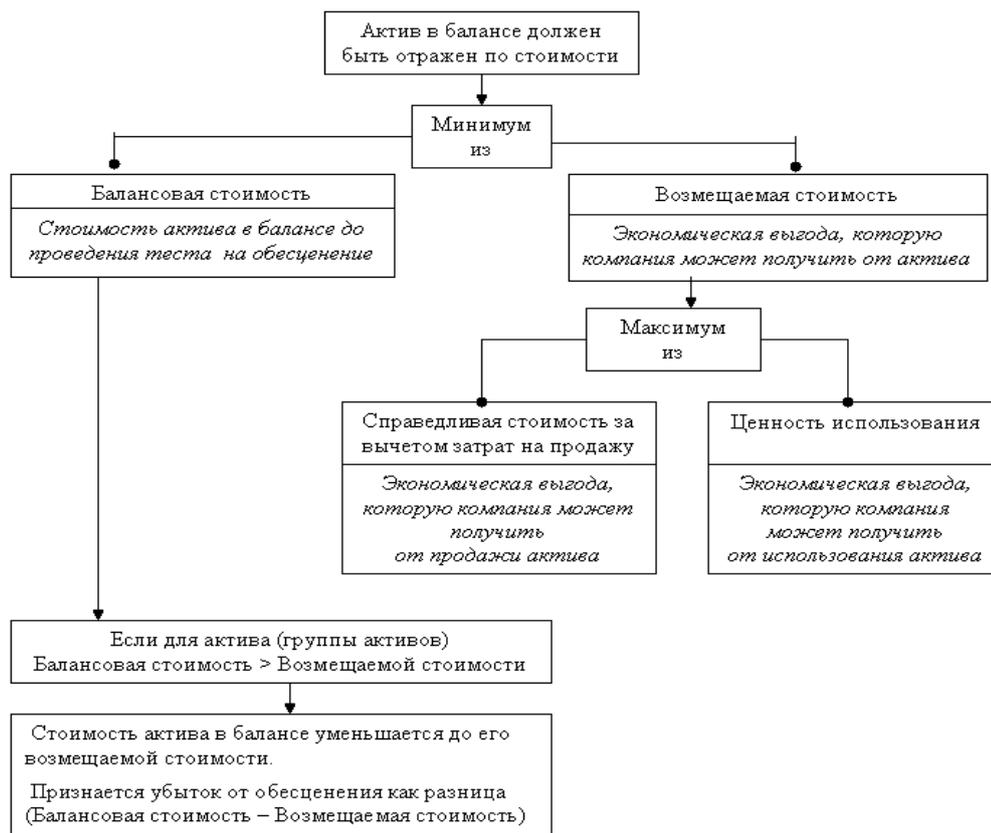
Таким образом, активы ЕГДС включают активы, которые могут быть напрямую отнесены к такой группе, а также активы, распределенные ей на разумной и разумной основе (отдельные корпоративные и распределенные активы). Базой распределения корпоративных и долевых активов может быть, например, оборот ЕГДС или средневзвешенный срок полезного использования ЕГДС активов.

Стандарт поясняет, что если группа активов производит продукт для внутренних нужд компании, но для этих продуктов существует активный рынок, эту группу активов следует рассматривать как генерирующую единицу. Например, литейный цех машиностроительного предприятия, производящий полуфабрикаты для производства конечной машиностроительной продукции, следует рассматривать как прибыльную единицу, даже если она не производит конечный продукт на предприятии.

Единицы, генерирующие денежные средства, должны время от времени присваиваться последовательно, то есть список отдельных активов должен быть включен в каждый последующий период. Если такое изменение оправдано, список активов, включенных в ЕГДС, может быть изменен.

ЕГДС тестируется на обесценение, как и отдельный актив. Это включает определение возмещаемой стоимости ЕГДС и сравнение ее с балансовой стоимостью активов, генерирующих ЕГДС, включая распределенную стоимость корпоративных и распределенных активов. Если балансовая стоимость активов, генерирующих денежные потоки, превышает возмещаемую стоимость, балансовая стоимость активов, генерирующих денежные потоки, должна быть уменьшена до возмещаемой суммы, и убыток от обесценения признается.

Рисунок 3: Логика определения возмещаемой стоимости актива



Источник: Карпова Т.П., Карпова В.В. (2020), с.32.

Ниже рассматриваются принципы определения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и использование активов, а также порядок учета убытков от обесценения отдельных активов и единиц, генерирующих денежные потоки.

Если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, эта балансовая стоимость должна быть уменьшена до его возмещаемой стоимости. Сумма такого уменьшения считается убытком от обесценения. Сумма данного убытка отражена на субсчете 731-3 N «Убыток от обесценения» Плана счетов. Субсчет 731-3 «Убыток от обесценения» содержит обобщенную информацию о расходах, понесенных в результате обесценения активов объекта бухгалтерского учета. Рассмотрим как отражаются операции по обесценению на ООО «AzVirt».

Таблица 1: Бухгалтерские проводки отражения обесценения активов

N	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Убытки от обесценения нематериальных активов отражаются	731-3 «Убыток от обесценения»	102-2 «Убытки от обесценения нематериальных активов»
2	ЗСО отражает убытки от обесценения	731-3 «Убыток от обесценения»	112-2 «Обесцененные убытки по ЗСО»

Источник: систематизировано автором

В конце отчетного года ООО «AzVirt» на суммы, накопленные на субсчете 731-3 «Обесцененные расходы», отражаются как убыток за отчетный период, отражаются по дебету соответствующих субсчетов счета 801 Н и кредиту субсчет 731-3.

В результате актив будет обесценен путем отражения новой стоимости в балансе. Чтобы лучше понять это, рассмотрим следующий пример.

Пример 1. Отчетный период компании А заканчивается 31.12.2020 г. В конце отчетного года компания А выявила физическое повреждение производственного оборудования. Это, в свою очередь, негативно сказалось на производственной мощности оборудования. Таким образом, Компания А учла амортизацию этого актива в конце отчетного года. Определено, что балансовая стоимость актива по состоянию на 31.12.2020 составляет 500 тыс. AZN. Справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу составляет 350 тыс. AZN. Стоимость использования актива составляет 400 тысяч AZN. Теперь сосредоточимся на решении этой проблемы.

В данном случае обесценение актива произошло из-за внутренних признаков, которые считаются физическим повреждением производственного оборудования. Следовательно, чтобы найти убыток от обесценения, мы должны сравнить балансовую стоимость актива с его восстановительной стоимостью. Если балансовая стоимость актива превышает его восстановительную стоимость, признание актива прекращается. При этом балансовая стоимость актива составляет 500 тысяч AZN, возмещаемая стоимость - 400 тысяч AZN. Потому что возмещаемая сумма, как мы уже отметили, измеряется по

наивысшей стоимости - справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива (350 000 AZN) или полезной стоимости актива (400 000 AZN). Таким образом, в этом случае возмещаемая стоимость актива составит 400 тысяч AZN. В результате будет прекращено признание балансовой стоимости актива, поскольку она превышает его возмещаемую стоимость. В результате 100 тысяч AZN (500-400 тысяч AZN) будут вычтены из стоимости актива и признаны в отчете о прибылях и убытках как убыток от обесценения. В конце года сумма убытка будет отражена в отчете о прибылях и убытках. Активный конец будет отражен в балансе в размере 400 тысяч AZN. Амортизация оборудования в следующем году будет рассчитана в размере 400 тысяч AZN.

Эта операция будет отражена в бухгалтерском учете с использованием Плана счетов следующим образом:

Таблица 2: Бухгалтерские проводки по отражению убытков от обесценения

N	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	ЗСО отражает убытки от обесценения	731-3 «Убыток от обесценения»	112-2 «Обесцененные убытки по ТГА»
2	В конце отчетного периода убытки от обесценения ЗСО списываются на общую сумму убытков.	801 «Валовая прибыль и убыток»	731-3 «Убыток от обесценения»

Источник: систематизировано автором

Мы рассмотрели обесценение отдельного актива выше. Если актив не может быть индивидуально проинспектирован на предмет обесценения, предприятие будет рассматривать этот актив как общее обесценение.

Если есть какие-либо признаки того, что весь актив может обесцениться, определяется возмещаемая стоимость этого общего актива и сравнивается с его балансовой стоимостью. Если балансовая стоимость всего актива меньше его возмещаемой стоимости, признание всего актива прекращается. В этом случае убыток от обесценения будет последовательно распределен между следующими активами:

- В первую очередь, о активах, которая вышла из строя или повреждено
- Второй по Гуд вилл

- В следующий раз он будет равномерно распределен между другими активами (Сәфәров А.М., 2012)

Чтобы лучше понять обесценение общих активов, рассмотрим следующий пример.

Пример 2.

ООО «AzVirt» - это строительная компания. Окончание отчетного года - 31.12.2020.

Остаточная стоимость активов предприятия по состоянию на 31.12.2020 составляет:

Здания - 300 000 AZN.

Деловая репутация - 10 000 AZN

Автомобиль - 50 000 AZN

Резервы - 15 000 AZN

Общие активы составляют 370 тысяч AZN.

На конец отчетного года, то есть на 31.12.2020, было определено, что восстановительная стоимость общих активов составила 350 тысяч AZN. В этом случае активы считаются обесцененными, поскольку балансовая стоимость всех активов превышает их возмещаемую стоимость. Убыток от износа составит 20 тысяч AZN (370 тысяч - 350 тысяч AZN). Сумма в 20 тысяч AZN в первую очередь будет принадлежать гудвиллу. В следующий раз он будет соответствующим образом распределен между другими активами. Следует отметить, что сумма убытка от обесценения будет отнесена только на долгосрочные активы. Следовательно, поскольку резервы являются краткосрочными активами, эта сумма убытков не будет применяться к резервам. Убыток от обесценения будет распределен по активам следующим образом.

Таблица 3: Распределение убытка от обесценения

Название актива	Остаточная стоимость на 31.12.2020 г.	Убыток от обесценения	Остаточная стоимость на 01.01.2021 г.
Здания	300 000	(12 857)	287 143
Гудвилл	5 000	(5 000)	0
Машина	50 000	2 143	47 587

Резервы	15 000	-	15 000
Общий	370 000	(20 000)	350 000

Источник: систематизировано автором

Таблица 4: Журнал хозяйственных операций по отражению убытков от обесценения долгосрочных активов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Отражены обесценение убытков по зданиям	731-3 «Убыток от обесценения»	112-2 «Обесцененные убытки по ЗСО»	12 857
2	Отражены обесценение убытков по Гудвилл	731-3 «Убыток от обесценения»	102-2 «Обесцененные убытки по НМА»	5 000
3	Отражены обесценение убытков по автомобилю	731-3 «Убыток от обесценения»	112-2 «Обесцененные убытки по ЗСО»	2 143
4	На конец отчетного периода убытки от обесценения списываются на общую сумму убытков	801 «Валовая прибыль и убыток»	731-3 «Убыток от обесценения»	20 000

Источник: систематизировано автором

В результате с 01.01.2021 г. начнется обесценения активов от суммы новой остаточной стоимости.

2.3. Процедура признания и оценки убытков от обесценения активов

Если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость, актив в балансе уменьшается до его возмещаемой стоимости, а убыток от обесценения признается в размере (Балансовый отчет - Возмещаемая стоимость).

Убытки от обесценения актива немедленно признаются в отчете о совокупном доходе.

Если переоценка актива признается ранее (собственный капитал называется «резервом переоценки»), в прибыли или убытке за период признается только увеличение, превышающее ранее признанную переоценку. В этом случае переоценка уменьшается на соответствующую сумму. Переоценка долгосрочных активов может произойти, если компания выберет для них модель

переоценки. В такой ситуации необходимо «исчерпать» ранее признанную переоценку при учете убытков от обесценения и только после этого признать убыток от обесценения в отчете о прибылях и убытках.

Как уже отмечалось, стандарт устанавливает, что возмещаемая стоимость актива превышает его чистую справедливую стоимость и стоимость использования. В этом разделе также указывается, что нет существенной разницы между методологией, используемой для расчета возмещаемой суммы актива, и единственным или единственным активом, генерирующим денежные средства, который определяет амортизацию актива (Quliyev V., Fətullayev R., Kərimov A., 2012)..

Оценка возмещаемой стоимости нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Ежегодная проверка на обесценение нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования не требуется: если нематериальный актив является частью генерирующей единицы и имеет место значительное изменение стоимости связанных активов и обязательств (при допущении +/- 5%) в противном случае нет необходимости рассчитывать возмещаемую стоимость актива, поскольку окончательная оценка была выше, чем балансовая стоимость базовой маржи (при допущении 10%), и не произошло никаких известных изменений, которые могли бы уменьшить возмещаемую стоимость актива. актив.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу. Оценка по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу основана на двух компонентах. Первый - это стоимость, по которой актив может быть продан, а второй - это затраты, непосредственно связанные с продажей. Другими словами, справедливая стоимость - это стоимость, по которой актив может быть продан, за вычетом затрат на продажу.

Для некоторых активов, таких как коммерческие автомобили или оборудование общего назначения, существует особый рынок, на котором можно производить широкий спектр продукции. Однако есть некоторые

активы, для которых нет определенного рынка для продажи, и они либо специализированы для конкретного использования, либо редко покупаются и продаются для создания рыночной стоимости. В первом случае относительно легко оценить отпускную цену, а во втором - относительно сложно. В этом случае можно воспользоваться услугами профессионального эксперта по оценке или сравнить этот актив с другим активом с известной продажной ценой, чтобы определить продолжительность, возраст (например, оставшийся срок службы) и технические различия между ними. На самом деле это чрезвычайно сложный процесс (Бахрушина М.А., Мельникова Л.А., 2009: с.56).

Следует отметить, что, когда чистая цена реализации актива значительно превышает его полезную стоимость, возникает вопрос, почему эта стоимость выше. Этот вопрос возникает, потому что на самом деле справедливая стоимость актива измеряется суммой денег, которую он может продать, или уровнем прибыли, которую он приносит предприятию в течение срока действия актива. По логике, за исключением некоторых смягчающих обстоятельств, эти активы должны быть приблизительно равны с точки зрения временного фактора денег и дисконтирования риска.

Что касается затрат, связанных с продажей актива, эти затраты ограничиваются затратами, непосредственно связанными с продажей актива.

Примеры таких затрат:

- Агентское вознаграждение - вы продаете актив через профессионального агента.
- Юридические издержки - стоимость регистрации сделки купли-продажи.
- Возврат актива - стоимость предоставления актива для продажи.
- Выбытие актива - стоимость демонтажа актива с целью его подготовки к поставке.
- Затраты на закупку - стоимость поставки актива продавцу, если это предусмотрено в контракте.

- Затраты на приостановку, которые напрямую связаны с любыми договорными обязательствами - например, удаление любого существующего арендатора из здания до продажи.

Эти затраты не включают налоги на прибыль или убыток от использования актива. Это согласуется с двумя другими оценками, используемыми при рассмотрении обесценение активов. В частности, балансовая стоимость актива отражается в бухгалтерских записях на дату проверки. Налогообложение любой будущей амортизации, разрешенной в качестве налоговых расходов, не регулируется. Кроме того, стоимость актива должна быть рассчитана до налогообложения с учетом ожидаемых трудностей с налоговыми ставками в последующие периоды. Без учета налога на продажу актива регулярно сравниваются 3 оценки (Агафонова М.Н., 2010).

Эти затраты не включают финансовые затраты (уплаченные проценты) на момент вывода актива из эксплуатации и продажи. Причина этого та же, что и причина налогообложения.

Основная трудность заключается не в определении различных компонентов справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а в определении истинной стоимости каждого из них. Эти значения более или менее точно отражают стоимость актива.

Таблица 5: Пример расчета справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу

Возможная цена продажи	190,000	190,000
Без учета:		
Комиссионные расходы агента по продажам	20,000	20,000
Возврат активов	50,000	50,000
Расходы на снос	10,000	10,000
Затраты на поставку	15,000	15,000
Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу	95,000	95,000

Источник: систематизировано автором

Стоимость использования. Расчеты, производимые для определения стоимости использования актива, могут быть сложными и почти всегда будут сопровождаться высокой степенью субъективности, поскольку это необходимо для прогнозирования будущих денежных потоков. Это особенно верно для долгосрочных активов, где уровень неопределенности выше после прогнозирования будущей оценки.

Например, предприятие может рассчитывать на получение чистых денежных средств от актива со сроком полезного использования 10 лет. В этом случае разумно предположить, что между текущим годом (разумеется, будут получены достоверные данные о текущем году) и следующим годом существенных различий не будет. Однако, начиная с восьмого года, могут произойти значительные рыночные изменения, технологические изменения, общие экономические и другие изменения, и все эти изменения могут иметь решающее влияние на денежные потоки, генерируемые активом, хотя ни одно из этих изменений невозможно предсказать.

Однако принцип определения потребительной стоимости актива можно объяснить очень просто. Этот процесс включает следующие этапы (Бычкова С.М., 2012).

1. Определение чистого притока денежных средств (оттока денежных средств в результате оттока денежных средств) актива по истечении оставшегося срока полезного использования актива или его запланированного срока полезного использования, а также, дополнительно, любого притока денежных средств от случайного использования актива;

2. Применение соответствующей ставки дисконтирования к этим будущим денежным потокам и, таким образом, определение приведенной стоимости денежных средств, возникающих от актива, т.е. стоимости использования этого актива;

3. Если приведенная стоимость актива выше, чем его справедливая стоимость за вычетом его продажной цены, то эта стоимость сравнивается с балансовой стоимостью актива;

4. Если балансовая стоимость актива меньше его возмещаемой стоимости, актив не амортизируется. Если балансовая стоимость высока, актив обесценивается в размере разницы.

Хотя этот процесс идет прямолинейно, могут возникнуть реальные практические проблемы с определением денежных средств и соответствующей ставки дисконтирования.

В дополнение к практическим усилиям по прогнозированию будущего денежной наличности перед лицом очевидной неопределенности Стандарт требует учета следующих дополнительных факторов:

1. Учет возможных изменений в сроках или сумме будущих денежных потоков. На практике это сделать очень сложно. При этом следует определять не только фактическую стоимость наличных денег, но и сроки их получения и оплаты.

2. Временная стоимость денег, представленная без рискованной текущей рыночной процентной ставкой;

3. Стоимость неопределенности, присущей активу. Эта цена должна определяться полностью субъективно и на усмотрение руководства предприятия. Однако в большинстве случаев эта неопределенность в достаточной мере осознается внутри предприятия на основе накопленного опыта. Это только из-за чрезвычайных активов, приобретенных ценой больших трудностей.

4. Другие факторы, которые участники рынка должны учитывать при оценке будущих денежных потоков, которые предприятие ожидает получить от актива. Хотя невозможно перечислить все эти «другие факторы» определенным образом, их принцип заключается в том, что цель определения потребительской стоимости актива состоит в определении «стоимости» актива. При оценке покупателя акций и других активов часто устанавливают свои цены на основе инвестиций, имея в виду будущие денежные потоки, дисконтированные по приведенной стоимости. Иногда к таким расчетам приводят особые факторы. В этом случае эти специфические факторы также должны быть приняты во внимание в контексте стоимости использования. Примеры объясняют

эффекты инфляции (путем объединения их с будущими денежными потоками или достижения денежных потоков в течение номинального периода с использованием ставки дисконтирования), а также то, как представить денежные потоки от улучшения активов при сохранении технологических преимуществ (Fətullayev R.,2016).

Пример стоимости использования:

Следует отметить, что этот расчет зависит от бюджетов, на которых основана обоснованность или точность соответствующих предположений.

Например, во 2-м году объем продаж увеличился на X%, цена продажи увеличилась на X%, затраты увеличились на X% и так далее.

Используя числовые индикаторы и коэффициенты дисконтирования из примера 4.3 для информации, необходимой для учета обесценение актива, стоимость использования актива рассчитывается следующим образом:

Таблица 6: Расчет стоимости использования актива

	Первый год	Второй год	Третий год
Продажи в единицах	12,000	10,000	5,000
Валовая прибыль на единицу	5.00	5.50	4.90
Выручка от продаж	60,000	55,000	24,500
Продажа актива	-	-	5,000
Наличные со скидкой	60,000	55,000	29,500
Фактор скидки	0.826	0.696	0.597
Текущая стоимость использования	49,560	38,280	17,611

Источник: систематизировано автором

Потребительная стоимость актива = 105 451 (49 560 + 38 280 + 17611).

Корректировка амортизации актива будет меньше балансовой стоимости за вычетом чистой стоимости реализации и балансовой стоимости за вычетом балансовой стоимости. Используя приведенные выше цифры, убыток от обесценения актива = 14 549 (120 000 - 105 451), потому что стоимость актива превышает его чистую стоимость продажи.

Рассмотрим расчет будущих денежных потоков. Следует отметить, что прогнозы денежных потоков, используемые для расчета ценности использования актива, должны обеспечивать наиболее подходящие оценки руководства предприятия и должны основываться на рациональности. В идеале они основаны на прогнозах денежных потоков, которые фактически используются для принятия решений. Использование этой информации имеет то преимущество, что снижает способность предприятия прогнозировать новые денежные потоки, особенно при расчете стоимости использования в связи с комбинацией желаний руководства, а не его функцией. Можно предположить, что информация, используемая руководством для принятия решений, является наиболее актуальной из доступной информации.

Также необходимо поднять вопрос о долгосрочных активах. Очень сложно предсказать будущие проекты денежных потоков с какой-либо степенью точности, поскольку уровень неопределенности, который необходимо учитывать в этом направлении в будущем, постоянно растет. Если прогнозы на будущее выше ожидаемых, то сомнительно, что они будут агрегированы на основе справедливой стоимости, которая будет включена в финансовую отчетность объективного и рационального характера.

Оценки, изложенные в Международном стандарте бухгалтерского учета 36, в котором обсуждается устранение практических проблем при создании надежных прогнозов денежных потоков, включают (Abbasov Q.Э.,2015):

1. Прогнозы денежных поступлений в результате продолжения использования актива (т. е. денежных потоков, ожидаемых к получению предприятием после оставшегося срока полезного использования актива)

2. Прогнозы денежных потоков, которые возникают специально с целью генерирования денежных потоков от продолжающегося использования актива (включая оттоки денежных средств, необходимых для подготовки актива к использованию) и которые могут быть отнесены непосредственно к активу или обоснованы и отнесены на актив на постоянной основе;

3. Денежные потоки, начисленные (или выплаченные) за выбытие (выбытие) актива в конце срока его полезного использования, если таковые имеются.

Будущие денежные потоки от актива следует оценивать в соответствии с его текущим положением и местонахождением и не включать денежные потоки, которые, как ожидается, возникнут от:

1. Будущие структурные изменения, которые предприятие еще не приняло; или же

2. Долгосрочные капитальные затраты в будущем, которые улучшат актив на основе первоначально оцененного стандарта. Это означает, что если у организации нет более четких планов по улучшению своих активов, то не следует рассматривать отток денежных средств, который повышает эффективность актива (и, как правило, может вызвать более крупный отток денежных средств). Цель здесь - оценить чистые денежные потоки, которые могут возникнуть от актива, который находится в его текущем состоянии (не потому, что он поддается обнаружению, а потому, что это текущая обнаруженная «стоимость»).

Вопрос об «обязательствах» предприятия полностью исследуется и обсуждается в Комментариях к Международному стандарту бухгалтерского учета 37, касающимся оцененных обязательств, условных обязательств и условных активов. Если предприятие принимает на себя обязательство по первоначальным затратам, оно должно включать эти затраты в будущие прогнозы.

В конце срока полезного использования актива прогнозы денежных потоков, полученные от полного использования актива, оцениваются с использованием метода, использованного для определения продажной стоимости актива, за исключением следующих случаев (Fətullayev R., 2016):

1. Предприятие использует преобладающие цены на дату оценки для аналогичных активов, срок полезного использования которых подошел к концу и которые функционируют в условиях, аналогичных тем, в которых

будет использоваться актив. На практике этого бывает сложно добиться. Для этого организация должна передать аналогичный актив, который в настоящее время находится под контролем, в конце срока его полезного использования, а также актив, используемый аналогичным образом. Как только это будет сделано, стоимость этого актива можно будет считать будущей стоимостью текущего актива.

2. Предприятие корректирует эти цены с учетом как будущего повышения цен, так и будущего повышения или снижения специальных цен по отношению к общей инфляции. Однако, если оценки будущих денежных потоков от продолжения использования актива и ставки дисконтирования не отражают влияние общей инфляции, предприятие не должно включать этот эффект в оценку чистых денежных потоков.

Стандарт предполагает, что денежные потоки, относящиеся к отдельному активу или генерирующей единице, могут быть определены, а их размер и сроки могут быть оценены. Эта информация обычно считается дополнительным продуктом процесса планирования и составления бюджета. Однако при необходимости может потребоваться отдельная операция для определения денежных потоков от отдельного актива или генерирующей единицы.

Рассмотрим дисконтирование денежных потоков и факторов риска. Для определения стоимости использования все будущие денежные потоки (как доходы, так и расходы) следует дисконтировать по приведенной стоимости. Дисконтирование необходимо для отражения уровня риска, связанного с текущей оценкой будущих денежных потоков, и временной стоимости денег.

Неопределенность и субъективность могут быть относительно высокими при оценке денежных потоков, которые актив будет генерировать по истечении срока полезного использования, а также при выборе ставки дисконтирования, используемой для дисконтирования этих оцененных денежных потоков. Имейте в виду, что относительно небольшие изменения

ставки дисконтирования со временем могут привести к совершенно разным значениям.

Прежде всего, предприятиям следует учитывать, по крайней мере, следующее (все они являются общими методами выбора ставок дисконтирования для целей финансового управления):

1. Оценка средних капитальных затрат предприятия - для этого можно использовать множество возможных методов, включая обычные математические расчеты и метод средней стоимости. Например:

По состоянию на 31 декабря 2020 г. у компании имеется следующая задолженность (полученные займы):

	Сумма долга AZN	Процентная ставка %	
	600,000	10%	60,000
	1,200,000	8%	144,000
	1,000,000	5%	50,000
	480,000	15%	72,000
Всего	3,280,000		326,000

Среднее значение представляет собой общую сумму процентов, уплаченных по общей задолженности.

1. Предельная процентная ставка предприятия отражает издержки возникновения дополнительных долгов, но это проблематичный метод, поскольку разные типы долга порождают разные процентные ставки. Примером этого являются гарантированные или необеспеченные облигации для приобретения определенных видов активов.

2. Прочие рыночные процентные ставки - это процентные ставки, которые заимствуются отдельно для конкретного предприятия, например, те, которые используются для аналогичных продуктов, приобретаемых в рамках финансовой аренды, таких как грузовики или другая земля, здания и оборудование, или для финансирования приобретения здания отражает процентные ставки по долгосрочным долгам, такие как текущие и ожидаемые процентные

ставки по ипотеке. При определении соответствующей ставки дисконтирования иногда может потребоваться отразить любые необычные риски, связанные с активом. Эти риски могут принимать различные формы и включать риски, связанные с рынками товаров, созданными активом, его местонахождением и валютой, в которой он выражен (например, когда экспортные продажи осуществляются в долларах США). Например, ставка дисконтирования обычного актива, используемого для создания «обычных» продуктов, может быть дисконтирована с использованием предельного процента по долгу фирмы. Если актив находится в стране, которая является экономически или политически нестабильной и, в частности, был конфискован правительством этой страны, он считается активом более рискованным, чем актив, участвующий в нормальном развитии бизнеса. В таких случаях желательно скорректировать (увеличить) ставку дисконтирования актива в зарубежной стране с целью выявления дополнительных рисков.

Иногда также возможно скорректировать прогнозы денежных потоков с учетом возможных рисков. В этом случае, конечно, нет корректировки ставки дисконтирования, отражающей этот риск. Для корректировки ставки дисконтирования используется двойной расчет (Aleksander D., Britton A., Yorissen A., 2010).

Приведенный выше анализ также показывает, что общие ставки дисконтирования, которые должны применяться ко всем активам во всех случаях, не всегда могут быть подходящими, и что разные ставки могут применяться к разным активам в зависимости от обстоятельств. Пример дисконтирования: Фактически, истинная экономическая стоимость любого актива может быть стоимостью денежных потоков, которые этот актив будет генерировать, и может формировать основу стоимости при использовании расчета.

Например, у предприятия есть актив, который, как ожидается, будет генерировать денежные потоки каждый год (чистые денежные средства вычитаются, когда общая сумма дохода вычитается из общей суммы дохода), и актив следует дисконтировать на 10%.

Таблица 7: Расчет дисконтирования чистого денежного потока

Год	Чистые денежные средства	Фактор дисконтирования	Дисконтированный чистый денежный поток
1	200,000	$\frac{200,000}{(1 + .10)^1} = 0.9091$	181,820
2	240,000	$\frac{240,000}{(1 + .10)^2} = 0.8264$	198,336
3	210,000	$\frac{210,000}{(1 + .10)^3} = .7513$	157,773
4	200,000	$\frac{200,000}{(1 + .10)^4} = .6830$	136,600
5	300,000	$\frac{300,000}{(1 + .10)^5} = .6209$	186,270
Всего - стоимость использования			860,799

Источник: Систематизировано автором

Формула для расчета текущей (дисконтированной) стоимости будущих денежных потоков (доходов или расходов) представлена ниже:

$$CD = \frac{NPA}{(1 + d)^{is}}$$

Здесь:

CD - текущая стоимость;

NPA - будущий денежный поток;

d - процентная ставка, используемая для дисконтирования будущих денежных потоков;

is - это количество лет.

Следует отметить, что если денежные потоки генерируются в иностранной валюте, такой как деноминированный доллар США, в форме нефтепродукта или другого товара, они дисконтируются по обменному курсу другой валюты, кроме той, которая используется для дисконтирования. денежные потоки в AZN.

Факторы риска. Риск можно рассчитать отдельно от временной стоимости денег. Используя приведенную ниже таблицу, мы видим, что наш бюджет может выиграть от существующего фактора риска. Из этого примера видно, что фактор риска составляет 10%, то есть разница в $\pm 10\%$ от наиболее

желаемого результата. Другими словами, дисконтировав 10% за тот же год, мы можем предположить, что чистый денежный поток равен 50 или 45.

Таблица 8: Определение факторов риска от временной стоимости денег

	1	2	3	4
Прибыль:				
• Высокий	110	132	154	176
• Низкий	90	108	126	144
Убытки:				
• Высокий	55	66	77	88
• Низкий	45	54	63	72
Чистый денежный поток:				
• Высокий	55	66	77	88
• Низкий	45	54	63	72
• Главный	50	60	70	80
Отклонение от основного показателя:				
	+10%	+10%	+10%	+10%
	-10%	-10%	-10%	-10%

Источник: Систематизировано автором

Следует отметить, что использование факторов риска субъективно. В общем, в контексте изменчивости бюджета или прогнозирования рисков основной статьей являются продажи, потому что объем продаж (в единицах) будет напрямую, переменным и даже управлять фиксированными затратами, а увеличение продаж требует увеличения производительности.

Рассмотрим признание убытков от обесценения активов. Этот стандарт разъясняет, как признается убыток от обесценения. Это необходимо немедленно указать в отчете о прибылях и убытках. Единственным исключением являются переоценка активов и переоценка капитала. В этом случае резерв переоценки необходимо дебетовать вместе с убытком от обесценения до тех пор, пока он не уменьшится до нуля, а затем любые дополнительные убытки от обесценения включаются в отчет о прибылях и убытках.

Пример признания убытка от обесценения актива:

А) Обесценение актива и его стоимость рассчитывается следующим образом:

Балансовая стоимость (AZN)	100,000
Стоимость использования	95,000
Чистая справедливая стоимость	120,000

Хотя стоимость использования актива ниже его балансовой стоимости, поскольку чистая справедливая стоимость высока, актив не обесценивается, и корректировка не производится.

В) Обесценение актива и его стоимость рассчитывается следующим образом:

Балансовая стоимость (AZN)	100,000
Стоимость использования	95,000
Чистая справедливая стоимость	90,000

В этом случае актив амортизируется, и его балансовая стоимость уменьшается до максимального значения из его потребительской стоимости (95,000) и чистой справедливой стоимости (90,000). Корректировка будет основываться на накопленной амортизации по ссуде (5 000) и расходах на амортизацию по дебету.

(а) Обесценение актива и его стоимость рассчитывается следующим образом:

Балансовая стоимость (AZN)	100,000
Стоимость использования	85,000
Чистая справедливая стоимость	80,000

Однако в этом примере указано, что справедливая стоимость включает переоценку в размере 10 000 (AZN) (т. е. капитал имеет резерв переоценки в размере 10 000).

Здесь в первую очередь расходуется этот резерв, а затем остаток включается в отчет о прибылях и убытках. Корректировка будет основана на накопленной амортизации по ссуде (15 000), резерве переоценки по дебету (10 000) и расходу на амортизацию по дебету (5 000).

В типичных случаях, когда убыток от обесценения превышает балансовую стоимость актива, избыточный убыток следует признавать в балансе как обязательство в балансе.

Пример убытка от обесценения актива, превышающего балансовую стоимость этого актива:

Балансовая стоимость актива составляет 100 000 (AZN) (затраты 160 000 + прирост стоимости от переоценки 20 000 - накопленная амортизация 80 000), а изменение законодательства делает незаконным дальнейшее использование актива, что логически сокращает срок полезного использования актива до нуля, что означает что актив поскольку чистая справедливая стоимость равна нулю, актив нельзя продать. Кроме того, поскольку новое законодательство требует сноса и очистки участка, эти дополнительные расходы оцениваются в 15 000 долларов, что создает отрицательную стоимость, которую следует признать обязательством.

Поскольку стандарт требует рассмотрения признаков обесценения актива каждый год, разумная обесценения актива не будет признаваться задним числом. Аналогичным образом, поскольку проверка обесценения актива требует, чтобы проверяемая балансовая стоимость была наименьшей балансовой стоимостью или максимальной чистой продажной ценой или стоимостью использования, убыток от обесценения рассматривается как текущий убыток, а не как будущий убыток. Эта чистая цена продажи - это стоимость сегодняшнего дня, а не любого будущего периода. Стоимость использования также основана на текущей оценке будущих результатов. При рассмотрении будущих результатов мы рассматриваем положения, которые фактически являются предметом отдельного обсуждения и выходят за рамки этих обсуждений (Сэфаров А.М., 2012).

Рекомендуется регистрировать убыток от обесценения как погашение накопленной амортизации - и в этом случае соответствующий метод учета должен применяться к этому убытку в отчете о прибылях и убытках как расходы на амортизацию, понесенные в этом периоде.

2.4. Процедура восстановления убытков от обесценения активов

В соответствии со стандартом МСФО восстановления убытков от обесценения активов, бухгалтерская организация проводит тест на обесценение

для определения убытка от обесценения актива, который указывает на то, что ранее признанный убыток от обесценения больше не существует или уменьшился.

Все активы, признанные на предмет обесценения, должны ежегодно проверяться, чтобы определить, был ли уменьшен убыток от обесценения.

Процедура восстановления убытков от обесценения активов включает в себя (Сэфаров А.М., 2012):

- Восстановление убытков от обесценения
- Восстановление убытка от обесценения отдельного
- Восстановление убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные потоки

При изменении ситуации первоначальный убыток от обесценения может быть восстановлен.

Примеры положительных изменений, влияющих на решение о признании убытков от обесценения, включают:

Внешние факторы:

1. Значительное увеличение рыночной стоимости актива за период.
2. Существенные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой работает предприятие, или на рынке, которому принадлежит актив, в течение периода, которые имеют положительное влияние на предприятие.

3. Рыночные процентные ставки доходности снизились за период, и эти снижения обычно влияют на ставку дисконтирования, используемую для расчета полезной стоимости актива и увеличения возмещаемой стоимости актива.

Внутренние факторы:

1. Существенные изменения в активе, которые используются или предполагается использовать в течение периода, которые имеют положительное влияние на предприятие. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода для увеличения или улучшения мощности актива или реструктуризации операции, к которой принадлежит актив.

2. Внутренние отчеты показывают, что экономическая эффективность актива выше ожидаемого или может быть выше.

Эти ситуации несовместимы с ситуациями, используемыми стандартом для выявления убытков от обесценения. Однако причины падения цен, по-видимому, двоякие: например, рыночные процентные ставки как повышаются (вероятно, в результате убытков от обесценения), так и снижаются (за счет сокращения или устранения убытков от обесценения). Точно так же рыночная стоимость акций увеличивается и уменьшается.

В целом, процессы, используемые для определения наличия убытка от обесценения, также должны применяться к восстановлению убытка от обесценения. Следовательно, для этого должен быть двухэтапный процесс (Агафонова М.Н., 2011).

- Этап 1. Каждый год руководство должно предпринимать шаги, чтобы гарантировать, что актив не обесценивается или что амортизация имеет незначительный эффект.

- Этап 2 - если есть признаки обесценения, следует применить второй формальный шаг, когда предприятие пересчитывает возмещаемую стоимость актива с использованием проверенных цен. Если возмещаемая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, балансовая стоимость должна быть увеличена и скорректирована до ее возмещаемой стоимости.

При восстановлении убытка от обесценения необходимо помнить следующее:

- Убытки от обесценения гуд вила никогда не могут быть восстановлены. В балансе может отражаться только гуд вил, полученный в результате бизнес-операции. Это в основном признается на основе стоимости. Если есть амортизация, это означает, что стоимость актива значительно упала. Если стоимость актива соответственно увеличивается из-за внутренних или внешних факторов, то это увеличение происходит по совершенно другой причине, а не из-за «приобретения актива в результате бизнес-операции». На самом деле не имеет значения, какова другая причина, потому что основная проблема заключается

в том, что эта причина не связана с приобретением актива в результате бизнес-операции. Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета 12, гудвил, созданный внутри компании, не может быть признан как общий актив. Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета 18, может быть признан только гудвил с определенной стоимостью. Любое сторнирование, если оно должно было произойти, вполне может быть связано с внутренней генерацией (что не разрешено) и, конечно, не будет из-за понесенных затрат (единственная причина, по которой может быть признана гудвил).

- Конверсия убытков от обесценения признается путем признания основного убытка. Таким образом, если основной убыток признается в отчете о прибылях и убытках, убыток от обесценения признается таким же образом. Если убыток возникает в связи с переоценкой, его восстановление следует признать переоценкой.

- Если восстановление убытка увеличивает балансовую стоимость до уровня, предшествующего убытку, восстановление не допускается. Причина этого довольно проста. Реверсирование - это просто возврат элемента в исходное состояние. Если стоимость актива превышает его первоначальную стоимость после его сторнирования, его следует рассматривать как заявку на переоценку, а не как сторнирование.

Пример восстановления. Например, строительная компания ООО «ДАТА» на 31 декабря 2018 года имеет актив балансовой стоимостью 10 тыс. AZN. Этот актив амортизируется на 20% по методу уменьшающегося остатка. В тот же день актив также понес убыток от обесценения в размере 4 тыс. AZN. 03.12.2020 г. стало ясно, что причины для обесценения актива больше не существует и амортизацию необходимо восстановить.

Если актив не амортизируется, балансовая стоимость актива по состоянию на 31.12.2019 г. выглядит следующим образом:

Балансовая стоимость на 01.01.2019	10,000
Вычитается 20% амортизации	2,000
	8,000

Вычитается 20% амортизационных отчислений, 2020 г.	1,600
	6,400

Таким образом, при отсутствии обесценения балансовая стоимость на конец 2020 года составит 6,4 тыс. AZN. Это максимальная балансовая стоимость, которая может быть восстановлена.

После обесценения актива его фактическая балансовая стоимость будет следующей:

Балансовая стоимость на 01.01.2019	10,000
Вычитается 20% амортизации	1,500
	4,500
Вычитается 20% амортизационных отчислений, 2020 г.	1,125
	3,375

На практике может быть сложно отличить увеличение стоимости краткосрочного актива от цены из-за прекращения применения обесценения или по любой другой причине. Стандарт устанавливает следующие требования, чтобы избежать ошибок при определении того, является ли обесценение актива в сторону увеличения стоимости восстановления или переоценки первоначального обесценения:

- Увеличение балансовой стоимости актива, подверженного первоначальному обесценению, первоначально признается как восстановление первоначального обесценения и
- Затем следует рассмотреть вопрос о переоценке (т. е. учет резерва переоценки как ссуды).

Следует отметить, что при выявлении убытка от обесценения увеличенная балансовая стоимость актива не должна превышать его балансовую стоимость без переоценки этого актива. Другими словами, балансовая стоимость убытка от обесценения представляет собой разницу между балансовой стои-

мостью актива на момент учета и отчетности, и балансовой стоимостью актива, когда убыток от обесценения не признается в первоначальном отчетном периоде.

Пример восстановления обесценение:

Первоначальная стоимость долгосрочного актива составляла 200 000 долларов США, срок полезного использования - 10 лет, а начисленная амортизация - 20%. В конце 3-го года актив был обесценен, и его балансовая стоимость снизилась с 50,000 до 30,000. В конце 4-го года актив был пересмотрен и восстановлен, поскольку стало ясно, что девальвация исчезла. Следует отметить, что устранение предыдущего обесценения ограничивается восстановлением балансовой стоимости актива. Любой показатель выше этого уровня считается переоценкой и доступен как отдельное правило. В этом примере мы «обращаем» девальвацию на допустимый предел, и в результате получаем 40 000: 200 000 - 40 000 - 40 000 - 40 000 - 40 000.

Таблица 9: Отражение результатов обесценения в финансовой отчетности

	Бухгалтерский баланс				Отчет о доходах	
	Убытка	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость	резерв переоценки	Расходы на амортизацию	Убыток от обесценения
Первый год	200	(40)	160		40	
Второй год	200	(80)	120		40	
Третий год	200	(120)	80		40	
Обесценение	200	(170)	30			50
Четвертый год	200	(185)	15		15	
восстановления	200	(180)	40			(25)
Пятый год	200	(200)	-		40	

Источник: систематизировано автором

Следует отметить, что результатом данной обесценение является приведение балансовой стоимости к уровню на конец 4-го года, если в 3-м году не будет девальвации.

Обычно эта информация выглядит как в таблице 10.

Таблица 10: Журнал регистрации амортизации долгосрочных активов

	Дебет	Кредит
Первый год		
Покупка актива:	200	
Долгосрочные активы		200
Банк		
Первый год амортизации	40	
Расходы на амортизацию (отчет о прибылях и убытках)		40
Второй год		
Расходы на амортизацию (отчет о прибылях и убытках)	40	
Накопленная амортизация (баланс)		40
Третий год		
Расходы на амортизацию (отчет о прибылях и убытках)	40	
Накопленная амортизация (баланс)		40
Убыток от обесценения:		
Убыток от обесценения (Справка о доходах)	50	50
Накопленная амортизация (баланс)		
Четвертый год		
Расходы на амортизацию (отчет о прибылях и убытках)	15	
Накопленная амортизация (баланс)		15
Отмена девальвации цен:		
Накопленная амортизация (баланс)	25	
Восстановление убытков от обесценения		25
Пятый год		
Расходы на амортизацию (отчет о прибылях и убытках)	15	
Накопленная амортизация (баланс)		15

Источник: Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı. Bakı, AzDIU, 2018

Пример восстановления обесценения краткосрочных активов, обесцененных в предыдущие периоды:

Первоначальная стоимость краткосрочного актива составляла 400 000 долларов, а линейная амортизация прогнозировалась на уровне 10%. В начале 4-го года, когда его балансовая стоимость составляла 280 000, он был переоце-

нен до 70 000, и новая балансовая стоимость достигла 210 000, и годовая амортизация была соответствующим образом скорректирована. В начале 8-го года актив был амортизирован, и его балансовая стоимость была оценена в 200 000 долларов, а чистая цена продажи - в 180 000 долларов. Балансовая стоимость увеличилась со 120 до 200 (66,7%). Цена и накопленная амортизация увеличились пропорционально следующим образом:

$$\text{Цена } 400 \times 66,7\% = 667$$

$$\text{Накопленная амортизация } 280 \times 66,7\% = 467$$

$$\text{Стоимость баланса } 120 \times 66,7\% = 200$$

Таблица 11: Краткое изложение операций в финансовой отчетности

Примечание	Бухгалтерский баланс						Отчет о доходах	
	Заграты	Накопленная амортизация	Балансовая стоимость	Резерв переоценки	Нераспределенная прибыль	Расходы на амортизацию	Убыток от обесценения	
1	Первый год	400	(40)	360			40	
2	Второй год	400	(80)	320			40	
3	Третий год	400	(120)	280			40	
4	Обесценение	400	(190)	210				70
4	Четвертый год	400	(220)	180			30	
5	Пятый год	400	(250)	150			30	
6	Шестой год	400	(280)	120			30	
7	Переоценка	667	(467)	200	(40)			(40)
7	Седьмой год	667	(517)	150	(30)	(10)	50	
8	Восьмой год	667	(567)	100	(20)	(20)	50	
8	Девятый год	667	(617)	50	(10)	(30)	50	
8	Десятый год	667	(667)	-	-	(40)	50	

Источник: Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı. Bakı, AzDIU, 2018

Примечание:

1. В первый год мы получаем актив на сумму 400 и амортизируем его равномерно в течение 10 лет. Таким образом, на конец года балансовая стоимость в

бухгалтерском балансе составляет 360, а расходы на амортизацию в отчете о прибылях и убытках равны 40.

2. Амортизационные отчисления за второй год повторяются, и в конце года балансовая стоимость в балансе составляет 320.

3. В 3-м году произошло два события. Изначально повторялись амортизационные отчисления до 40. Во-вторых, стоимость актива упала до 70 в конце года из-за обесценения. Информация об убытках от обесценения представлена в отчете о прибылях и убытках, а информация о накопленной амортизации представлена в балансе.

4. В 4-ом году мы корректируем годовую амортизацию для отражения балансовой стоимости актива на уровне 210 после 7-летнего срока полезного использования.

5. В 5-м году мы повторяем запись амортизации и представляем информацию о расходах на обесценение в отчете о прибылях и убытках, а информацию о накопленной амортизации в бухгалтерском балансе.

6. В 6-м году произошло два события. Первоначально повторялись амортизационные отчисления до 30. Во-вторых, в конце года стоимость актива была переоценена до 80 из-за обесценения. Эффект от признанного убытка от обесценения был отражен в уменьшении балансовой стоимости актива с 280 до 210 на конец третьего года. Это потребовало снижения ежегодных амортизационных расходов с 40 до 30 в год. Остальные 210 активов были разделены на 7-летний срок полезного использования. Альтернативный способ взглянуть на это - предположить, что падение цены на 70 единиц связано с последующими 7 годами или что она падает на 10 единиц каждый год. В этом случае прошло 3 года с начала амортизации в конце 6-го года, и, следовательно, «неиспользованная» часть убытка от амортизации составляет $= 70 - 30 = 40$ (т.е. 3 года \times 10).

7. Таким образом, в требуемых примечаниях дебетовый актив равен 267, накопленная амортизация ссуды - 187, резерв переоценки ссуды - 40, а отчет о прибылях и убытках по ссуде - 40. Мы увеличили переоцененную балансовую

стоимость до 200 (667 - 467) за счет увеличения цены и накопленной амортизации на 66,7% соответственно.

8. В 7 году мы скорректировали годовую амортизационную запись с учетом балансовой стоимости актива, которая была проверена на 200 в течение 4-летнего срока полезного использования.

9. В 8, 9 и 10 мы повторили запись амортизации, и к концу 10 актив был полностью списан. Конечно, в резерве переоценки не осталось остатка, и в отчете о прибылях и убытках показана общая сумма амортизации + расходы на обесценение в диапазоне 400.

III ГЛАВА. ВОПРОСЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНЫХ ПРОЦЕДУР ОБЕСЦЕНЕНИЯ АКТИВОВ В СТРОИТЕЛЬНЫХ КОМПАНИЯХ

3.1. Влияние совершенствования учетных процедур обесценения активов на финансовое положение строительных компаний

Достоверность финансовой отчетности всегда будет одной из самых актуальных проблем. Внутренние и внешние пользователи отчетности могут принимать эффективные решения лишь основываясь на достоверную информацию, которая представлена в финансовых отчетах предприятия.

Одним из главных факторов, оказывающих влияние на достоверность отчетности, считается стоимость основных средств предприятия. В случае обесценения основных средств неполное или неточное отражение их стоимости может привести к преувеличению стоимости имущества, в результате чего появляются негативные последствия для самого предприятия, а также внешних пользователей отчетности.

В связи с этим возникает необходимость в объективном отображении стоимости данных объектов.

Имеется малая вероятность того, что найдётся предприятие, которое заинтересовано показать обесценение основных средств в своей отчётности, так как он, как следствие, приводит к понижению стоимости активов и залога для предоставления возможных кредитов. Это в свой черёд может привести к уменьшению объектов кредитования предприятия. К тому же, снижение стоимости активов приводит к затруднениям при оценивании финансовой эффективности предприятия, поскольку убытки от обесценения находят своё отражение в конечных финансовых отчётах, что может вызвать негативное оценивание финансовых возможностей организации со стороны инвесторов.

Во время проведения процедур обесценивания появляются нижеследующие вопросы:

С какой частотой предприятие должно осуществлять переоценку основных средств;

Как указать в учёте, и какие именно счета использовать местным предприятиям для учёта обесценивания основных средств.

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» устанавливает зависимость частоты выполнения переоценки от разницы между изначальной и справедливой стоимостью. Если данная разница превосходит критерий существенности, который был установлен предприятием, то, следовательно, предприятию нужно провести переоценку, а именно в этом случае обесценить актив, если данная разница будет положительной. Это значит, что переоценку необходимо осуществлять с такой периодичностью, чтобы в бухгалтерских отчётах оценка основных средств не имела бы значительных отличий от их нынешней рыночной цены на ту же дату. Отдельным объектам основных средств характерны существенные и неосновательные вариация справедливой стоимости, что создаёт потребность ежегодной переоценки. В таких многократных переоценках не нуждаются объекты основных средств, в справедливой стоимости которых происходят только небольшие изменения. Надобность в переоценке данных

объектов может появиться лишь 1 раз 3-5 лет. Однако для того, чтобы определить это, предприятию всё равно следует на каждую отчётную дату анализировать признаки, обстоятельства и факторы, которые указывают на допустимое обесценение основных средств, руководствуясь при этом МСФО 36, что может привести к большим затратам имеющихся ресурсов. И если в конечном результате данного анализа и выполнения переоценки объекта основных средств мера существенности не будет превышена, то расходы, понесённые предприятием, не будут оправданы. Так как при обесценивании какого-нибудь основного средства нужно проводить переоценку всей группы основных средств, к которой оно относится, допустимо определение частоты проведения проверки на существование факторов, которые указывают на возможное снижение стоимости по каждой группам основных средств.

А относительно второго вопроса, который касается отражения в бухгалтерском учёте обесценивания основных средств, предприятие может выбрать один из 2-х способов:

Под первым способом подразумевается пропорциональный пересчёт, как общей фактической стоимости, так и набранной по объекту амортизации.

При применении данного способа переоценки разница между накопленной амортизацией и полной фактической стоимостью равняется текущей (восстановительной) стоимости. При данном способе появляются два варианта отражения обесценивания в бухгалтерском учёте.

В соответствии с планом счетов в целях учета резерва по переоценке используется Счет 331 «Резерв переоценки», содержащий агрегированные данные о резервах капитала, которые созданы при переоценке активов объекта бухгалтерского учета. В данном случае суммы повышения балансовой стоимости актива при переоценке кредитуются на соответственные субсчета счета 331 и дебетуются на соответственные субсчета счетов 101, 111.

Если повышение балансовой стоимости актива при предшествующей переоценке признается в составе капитала, то последующий ущерб от обесценения причисляется к уменьшению капитала на сумму данного повышения, а

остаток - к прибыли или убытку. В рамках увеличения прошедших лет сумма списывается с соответственных субсчетов счета 331 и начисляется на соответственные субсчета счетов 101, 111. Остальная сумма списывается с соответственных субсчетов счета 731 и начисляется на соответственные субсчета счетов 102 и 112.

Если потери от обесценения во время предыдущей переоценке признаются в составе убытка или прибыли и остального совокупного дохода, то последующие прибыли признаются в составе убытка или прибыли и остального совокупного дохода по отношению прочего операционного дохода за вычитыванием данных убытков от обесценения и суммы, которая превышает убытки от обесценения предыдущих лет. В данном случае предоставляется нижеуказанная корреспонденция:

кредиту соответственных субсчетов счета 611 и по дебету соответственных субсчетов счетов 102, 112 в сумме в пределах убытка от обесценения, появившегося при переоценке за предыдущий период;

на сумму, которая превышает убытки от обесценения прошедших лет по кредиту соответствующих субсчетов счета 331 и дебету соответствующих субсчетов счетов 101, 111 или же по кредиту соответствующего субсчета счета на счете 331 и дебету соответствующих субсчетов счетов 102, 112;

обнулить совокупность накопленной амортизации по кредиту соответственных субсчетов счетов 101, 111 и дебету соответственных субсчетов счетов 102, 112.

В итоге переоценки активов часть увеличения, которая отражается в капитальных резервах, может быть перенесена в нераспределенную прибыль бухгалтерским предприятием при использовании актива. При этом сумма увеличения, перенесенная на нераспределенную прибыль, является разницей между амортизацией актива, вычисленной на основе переоцененной балансовой стоимости, и амортизацией, признанной на основе стоимости актива. В таком случае отмечается кредитовая запись соответственных субсчетов счета 341 и дебет соответственных субсчетов счета 331.

Таким образом, из-за переоценки основных средств на основе международного стандарта повышается валюта отчёта о финансовом положении (бухгалтерского баланса), благодаря отражению этой операции по строке «Нераспределённая прибыль» в пассивах и по строке «Основные средства» в активах. Созданные запасы переоценки согласно международным стандартам отражаются по разной строке. К тому же, показатели отчёта о финансовом состоянии повышаются в гораздо большей степени, что связано с несходными правилами вычисления коэффициента пересчёта в результате переоценки основных средств. Согласно международным стандартам коэффициент пересчёта равняется отношению переоценённого значения стоимости основного средства к его же балансовой стоимости на дату переоценки. По МСФО 15 «Основные средства» сроки начала и окончания начисления амортизации не регламентируются строго. Более того, в соответствии с МСФО 16, во время простоя актива начисление амортизационных платежей не останавливается.

Согласно международным стандартам, когда возмещаемая стоимость актива превышает его балансовую стоимость, появляется убыток от обесценения, относящийся к затратам текущего периода. Убыток от снижения стоимости переоценённого актива признаётся как понижение суммы переоценки этого актива (Səbzəliyev S.M.,2018).

Вслед за признанием потерь от обесценения, амортизационные отчисления по отношению к активу корректируются в дальнейших периодах с принятием во внимание пересмотра балансовой стоимости актива, за вычитыванием его остаточной стоимости (если такой случай наблюдается), в течение его оставшегося периода службы на регулярной основе (Səbzəliyev S.M.,2018).

Анализируемые выше различия в порядке отражения в финансовом учёте операций с основными средствами окажет влияние на показатели бухгалтерской отчётности предприятия, а вследствие, и на результаты оценки его финансового состояния. В то же время значительные отклонения обусловят такие операции как, начисление амортизации, переоценка, обесценивание основных

средств, консервация. Они в существенной степени отразятся и в итогах экономического анализа отчётности.

3.2 Раскрытие информации об обесценении активов в финансовой отчётности и примечаниях

В соответствии с МСФО (IAS) 36 предприятие обязано детально показывать информацию в финансовой отчётности. Для каждого отдельного класса активов предприятию необходимо раскрывать нижеуказанную информацию:

- ✓ Показатель суммы ущерба от обесценения, которая признана в отчёте о прибылях и убытках во время определённого периода и те статьи отчёта о прибылях и убытках, где зачислен указанный ущерб от обесценения;
- ✓ Показатель суммы восстановления ущерба от обесценения, который признан в отчёте о прибылях и убытках во время определённого периода и те статьи отчёта о прибылях и убытках, где зачислена указанная сумма;
- ✓ Сумму ущерба от обесценения по части переоценённых активов, отображенных прямо на счетах капитала за определённый период;
- ✓ Сумму восстановления ущерба от обесценения по части переоценённых активов, отображенных прямо на счетах капитала за определённый период.

Классом актива называют группу активов, схожих по назначению и характеру. Отмеченная выше информация, обязательная для раскрытия, может быть представлена вместе с другой информацией, которая раскрывается для класса активов. К примеру, данная информация может содержать расшифровки балансовой стоимости основных средств на начало или же конец периода (согласно МСФО 16 «Земля, строение и оборудование»). Предприятие, которое представляет информацию по сегментам (согласно с положениями МСФО 8 «Операционные сегменты»), обязано раскрывать нижеотмеченную информацию по всем отчётным сегментам, демонстрирующую первичную информацию:

- Количество недостачи от обесценения, признаваемая в отчётности совокупном доходе, а также учитываемых непосредственно на счетах капитала за отчетное время;
- Количество возвращенного ущерба от уменьшения цены, признаваемая в отчёте о совокупном доходе и учитываемая непосредственно на счетах капитала за отчетное время.

Каждая значительная величина убытка от обесценения, которая восстанавливается (или признается) за отчетный период по каждой генерирующей группе (или активу), в том числе гудвилл, компания обязана раскрывать следующие показатели:

- Те явления, которые вызывают восстановление (или признание) обесценения от убытка;
- По каждому отдельному активу показатель восстановленного (признанного) обесценения от убытка;
- Назначение и характер долгосрочного актива;
- Раскрывать информацию о том, что к какому сегменту относится данный актив, если компания составляет отчёт по сегментам.
- Для группы, которая генерирует необходимо раскрывать следующая информация:
 - Её характеристику (к примеру, является ли данная единица производственной единицей, участком, заводом, сегментом, географической зоной, согласно положениям МСФО 8);
 - Величину восстановленного (или признанного) убытка от обесценения по каждой группе долгосрочных активов, а также, если компания составляет отчётность по сегментам, тогда и сведения по отчётному сегменту, которые представляют первичную информацию;
 - При наблюдении перемен в совокупности активов, которые составляют генерирующую единицу, возникших со времени осуществления предыдущей оценки возмещаемой совокупности единицы – описание способа объединения

активов, который и пользовался ранее и применяется в настоящее время. К тому же, следует выявить причины, которые вызвали изменение способов определения генерирующей единицы;

- Что подразумевается под возмещаемой генерирующей единицей, его «справедливой стоимостью за вычетом из него затрат на продажу» или же его «эксплуатационной стоимостью»;

- В случае, когда возмещаемая сумма берётся за «справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу», то отмечаются причины для установления «справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу» (к примеру, определялась ли справедливая стоимость по привязке к активному рынку);

- Когда возмещаемая сумма считается «эксплуатационной ценностью» актива, в таком случае указывается ставка дисконта, которая используется при проведении нынешней и предыдущей оценки «эксплуатационной ценности» актива.

- Для тех общих величин убытка от восстановления и обесценению данных убытков, признанных в течение определённого периода и раскрытие дополнительной информации для которых не предусмотрено положениями Стандартам, предприятие должно раскрывать ниже указанную информация:

- Главные классы активов, на которые воздействовали убытки от обесценения и главные классы активов, на которые воздействовало восстановление убытков от обесценения;

- Главные обстоятельства и события, которые обусловили признание отмеченных убытков от обесценения, а также восстановление убытков от обесценения.

Предприятиям настойчиво рекомендуется раскрывать данные о допущениях, которые применяются с целью определения возмещаемой суммы генерирующих единиц (активов) в течение периода.

Предприятию следует раскрывать данные о ценностях, которые применяются

с целью фиксирования возмещаемой суммы актива, когда гуд вилла зачисляется в балансовую стоимость данной единицы. Если какая-нибудь часть гуд вилла, полученного в результате объединения предприятий в течение периода, не была разделена между активами по состоянию на отчётную дату, следует раскрыть следующую информацию: величина гуд вила, оставшегося нераспределённым на генерирующие единицы, а также причины, из-за которых данное событие не произошло.

Для любой генерирующей единицы (а также это может быть целая группа единиц), на которую распространено весомое значение гуд вилла или же нематериальных активов с неограниченным временем полезной службы (сравнительно с общей по предприятию балансовой стоимостью гуд вилла или же нематериальных активов с неограниченным временем полезной службы), следует раскрывать отмеченную ниже информацию:

- Балансовая стоимость гуд вилла, которая распределена на группу генерирующих единице или же на одну единицу;
- Балансовая стоимость нематериальных активов с неограниченным временем полезной службы, которые распределены на группу генерирующих единиц или же одну единицу;
- Причины для установления возмещаемой суммы группы генерирующих единиц или же одну единицу (то есть является ли она «справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу» или же «эксплуатационной ценностью»);

В случае, когда возмещаемая сумма группы генерирующих единиц или же одной единицы базируется на «эксплуатационной ценности»:

А) описание всех важных допущений, применяемых руководством с целью подготовлены прогнозов передвижения денежных ресурсов в отношении периода, в пределах которого составлены самые свежие прогнозы. Главными основаниями считаются те, которые больше остальных воздействуют на значение возмещаемой суммы актива;

Б) описание отношения руководства к формированию количественных показателей, которые относятся к любому из ключевых допущений: демонстрируют ли данные показатели прошлый опыт, принимают ли они во внимание внешние источники информации;

В) Срок, в пределах которого руководство предприятия даёт прогнозы передвижения денежных средств в соответствии с подтверждёнными финансовыми прогнозами бюджетами;

Г) Если срок превышает 5 лет, то необходимо обосновать использование такого длительного периода;

Д) Темпы роста, которые применяются при экстраполяции прогнозируемых денежных потоков за пределы периода, на основе которых подготовлены самые свежие прогнозы, бюджеты;

Е) При применении темпов роста, которые превышают средние темпы роста по стране, отрасли или продукции, предприятию следует предоставить соответствующее обоснование;

Ж) Ставка дисконта, которая используется во время прогнозирования ожидающих потоков денежных средств.

В случае, когда возмещаемая сумма единицы базируется на «справедливой стоимости за вычитыванием затрат на продажу», то нужно раскрыть информацию о методе определения «справедливой стоимости за вычитыванием затрат на продажу».

Когда «справедливая стоимость за вычитыванием затрат на продажу» для единицы не вычисляется с помощью прямого соотнесению с рыночной стоимостью, то необходимо раскрыть ещё и следующую информацию:

- Описание всех основных допущений, применяемых руководством с целью определения «справедливой стоимости за вычитыванием затрат на продажу»; Под основными допущениями понимают такие допущения, которые в большей мере воздействуют на возмещаемую сумму единицы или же группы единиц;

- Описание отношения руководства к установлению количественных показателей, которые относятся к каждому из ключевых показателей: демонстрирует ли данные показатели прошлый опыт, принимают ли они во внимание внешние источники информации;

Когда справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определяется с применением прогнозов дисконтирования денежных потоков, то следует раскрыть информацию, при изменениях в ключевых допущениях, применяемых руководством для установления возмещаемой суммы генерирующей единицы, обуславливающих то, что балансовая стоимость генерирующей единицы превзойдет её возмещаемую сумму, необходимо раскрытие нижеуказанной информации:

- Насколько балансовая стоимость меньше вымещаемой суммы единицы;
- Количественное значение каждого в отдельности ключевых допущений;
- Величина, на которую необходимо поменять эти показатели, чтобы возмещаемый показатель единицы была равнозначной её остаточной стоимости.

По отношению НМА с неограниченным временем полезного времени использования или гудвилла, которые распределены на малые генерирующие группы, относительно которых вышеотмеченная информация не открывается, нужно раскрывать сумму остаточной стоимости таких НМА с неограниченным временем полезного использования или гудвилла.

Если на отмеченные малые генерирующие единицы распределена существенная остаточная цена НМА с неограниченным временем полезного использования или гудвилла, то компании необходимо раскрыть данный факт и предоставить следующие показатели:

- Общая стоимость гудвилла, которая распределена на эти единицы;
- Общая балансовая оценка НМА с неограниченным периодом срока полезного использования, которая распределена на эти единицы;
- О ключевых допущениях;

- Описание отношения руководства к формированию количественных показателей, которые относятся к любому из ключевых допущений: демонстрирует ли данные показатели прошлый опыт, принимают ли они во внимание внешние источники информации;

Когда изменения в ключевых допущениях, применяемых руководством для выяснения возмещаемой оценки генерирующей группы, обуславливающих то, что балансовый показатель стоимости генерирующей группы превзойдёт её сумму возмещения, необходимо раскрытие нижеуказанной информации:

- Насколько стоимость балансовая будет меньше вменяемой суммы группы;
- Количественное значение каждого в отдельности важных допущений;
- Показатель, на который необходимо поменять эти показатели, чтобы сумма возмещаемой группы была равнозначной её стоимости балансовой.

Обесценивание НМА.

Активы, не имеющие срок полезного применения (к примеру, гудвилл), которые не подлежат амортизации, каждый год должны тестироваться на снижение цены. Активы, которые подлежат амортизации, повторно должны рассматриваться на признак обесценения независимо от того что указывают ли изменения обстоятельств или события на то, что возвращение стоимости балансовой невозможно. Убыток в результате обесценения принимается на показатель, на который стоимость балансовая больше его возмещаемой стоимости. Сумма, возмещаемая превосходит справедливое значение актива за вычетом расходов по ценности использования и реализацию.

С целью оценки обесценивания активы приняты группировать по наименьшим уровням, у которых есть отдельно идентифицируемые денежные потоки (генерирующие денежные средства, единице). Нематериальные активы, помимо гудвилла, подверженные обесценению, повторно рассматриваются с целью возможного обесценивания на каждую в отдельности отчётную дату.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. В сформировавшейся экономической ситуации вопрос объективной оценки стоимости активов строительных предприятий с каждым днём становится всё более актуальным. Это происходит по следующим причинам:

- стоимость активов являются исходной информацией, на что ссылаются при выработке тактических и стратегических действий для осуществления деятельности любой организации, а также при осуществлении мониторинга достижения поставленных задач и целей, их приспособлении к постоянно меняющимся условиям;
- стоимость актива считается главным источником для извлечения достоверных данных о финансовом состоянии предприятия и результатах его деятельности и их анализа;
- объективная информация об активах компаний (по отдельным отраслям) нужна государственным органам во время выработки направлений согласованного стратегического развития экономики и удовлетворения нужд страны, которые гарантируют общенациональную безопасность, а также во время внедрения уже принятой экономической политики;
- адекватная ценность активов создаёт благоприятные условия для сохранения стабильности банковской системы, так как зачастую активы выступают в роли залога при взятии кредита.

2. В нынешних условиях пандемии, а также в пост пандемический период

исследуемые проблемы становятся особо значимыми в связи с тем, что:

- Из-за кризисных явлений у большинства местных компаний стоимость их активов резко снизилась;
- Во многих случаях вышеуказанное снижение не нашло своего отражения в официальных финансовых отчётах этих компаний.

3. Стоимость активов играет роль индикатора перспектив роста предприятия в посткризисном этапе. Бесспорно, что объективная стоимость активов даст возможность реализовать предупредительные меры с целью минимизации неблагоприятных последствий от допустимых ситуаций длившегося кризиса и максимизации дальнейших потенциальных выгод.

4. Актив принято считать обесцененным, когда предприятие не может приобрести его возмещаемую стоимость посредством применения или продажи данного актива. Предприятие обязано оценивать возмещаемую стоимость актива для целей тестирования на снижение его стоимости. Под возмещаемой суммой понимают справедливую стоимость за вычетом расходов на выбытие или ценность использования, смотря какая из этих величин больше. Ценность использования – это стоимость будущих потоков денежных средств, которые ожидается получить от генерирующей единицы или актива. При вычислении ценности использования актива берётся во внимание оценка ожидаемых будущих потоков денежных средств и ожидания касательно потенциальных колебаний таких будущих потоков денежных средств.

5. В конце каждого отчётного периода по отношению всех активов, касающихся к сфере использования МСФО (IAS) 36, предприятию необходимо выяснить, нет ли каких-нибудь признаков обесценения данных активов. Исходя из развития пандемии, имеются внутренние и внешние источники информации, которые указывают на допустимое обесценение активов. Примерами таких случаев могут быть снижение спроса и цен на товары и услуги, снижение рыночных процентных ставок, падение курса акций и цен на сырьевые товары и так далее. Предприятие также должно изучить потребность обновления своей оценки, для того чтобы дать гарантию тому, что она базируется на самые

актуальные обстоятельства и факты.

6. С целью повышения качества отчётов при отражении обесценения активов следует:

Активное привлечение руководителей высшего звена, так как оценка на обесценение не считается учётной процедурой. Прежде всего, это оценка бизнеса, оказывающая прямое влияние на дальнейшее развитие предприятия. Со стороны менеджмента должна быть оказана помощь, как для организации процесса, так и для оценивания результатов тестирования. В то же время, необходимо обеспечить нейтральность оценки, так как не каждый управляющий готов принять убытки от обесценения;

Необходимо применение более качественных прогнозных данных. Допущения, используемые при составлении прогнозов, должны отражать актуальные тенденции в отрасли и в экономике в целом. Информацию, приобретённую в результате предыдущих прогнозов, не следует механически переносить, а следует подвергнуть критическому анализу.

7. В период пандемии дорожно-строительной компании «AzVirt» рекомендуется применение способа тестирования на обесценение активов под названием «метод ожидаемого потока денежных средств». Он даёт возможность оценивать все варианты денежных потоков с используемыми дисконтными ставками в зависимости от вероятности их наступления.

Осуществляя тест на обесценивание активов, имеет важную значимость выбор единицы, создающей денежные потоки, и планы менеджмента на возможность реализации активов.

8. Для получения правильных и практически полезных прогнозных расчётов ключевых допущений необходимо постоянное просматривание:

- Какие изменения будут наблюдаться в том случае, если глубина экономического кризиса будет меньше или больше, чем предполагалось раньше;
- Какие перемены будут в доходах, если экономическое возрождение начнётся раньше или позже ожидаемого срока;

- Существует ли соответствие между фактическими темпами снижения затрат и темпами, заложенными в бюджете;
- Каково будет влияние изменений валютных курсов или цен на сырьё и материалы.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

На Азербайджанском языке

1. Abbasov Q.Ə. (2009). “Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi” Bakı, “İqtisad Universiteti”. -381 səh.
2. Abbasov Q.Ə. (2013) “Sıfırdan başlayan mühasibat (maliyyə) uçotu” Bakı, “Təknur”. - 551 səh.
3. Abbasov Q.Ə., Səbzəliyev S.M., Daşdəmirov Ə.İ., Quliyev V.M., Sadıqov Ə.A. (2003) “Mühasibat (maliyyə) uçotu” Bakı, “X.K.B. və Poliqrafiya”. - 575 səh.
4. Fətullayev R. (2017) “Beynəlxalq mühasibatlığa giriş (İFRS əsasında)” Bakı, “Nurlar” Nəşriyyat Poliqrafiya Mərkəzi. - 351 s.
5. Kərimov A. (2014) “Mühasibat ucotu, vergilər” Bakı, “Ozan”. - 510 səh.
6. Rzayev Q.R. (2004) “Mühasibat uçotunun beynəlxalq standartları və maliyyə hesabatı” Bakı, “Adiloğlu”. -176 səh.
7. Səbzəliyev S.M. (2003) “Maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları” Bakı, “İqtisad Universiteti”. - 240 səh.
8. Səbzəliyev S.M. (2018) “Maliyyə hesabatı” Bakı, “İqtisad Universiteti” nəşriyyatı. - 311 s.
9. Səbzəliyev S.M., Suleymanov S.M., Cəfərov E.O. (2010) “Kommersiya təşkilatı üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tədrisinə dair tədris-metodik vəsait” Bakı, “Təhsil işçisi”. - 55 səh.

На русском языке

1. Бабаев Ю.А., Петров А.М. (2018) «Бухгалтерский учет», Учебник для бакалавров. М.: Проспект, 432 стр.
2. Гейдаров К.А. «Обесценение нематериальных активов: практика расчета и признания в отчетности по МСФО», Журнал «КФО», 2015, №4 стр. 15-20
3. Г.В.Давыдова, Л.А.Петрова. (2015) «Основы бухгалтерского учета», Учебное пособие, Екатеринбург, 164 стр.
4. В.Е. Дешин «Активы предприятия и их оценка в финансовой отчетности», Журнал «Международный Бухгалтерский учет», 2011, №3(153) стр. 2-7
5. Дружиловская Э.С. «Новые концептуальные основы оценки объектов учета государственного и негосударственного секторов», Журнал «Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2017, №, 16, стр. 2-12
6. Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете» с изменениями и дополнениями. Баку, 2004.
7. Карпова Т.П., Карпова В.В. (2010) Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы: Учеб пособие: М.: Вузовский учебник: ИНФРА - М. -328 стр.
8. Кондраков, Н.П. (2018) «Бухгалтерский учет», ИНФРА-М, 512 стр.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости". Москва, 2016.
10. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 36 "Обесценение активов". Москва, 2018
11. Указ президента от 4 мая 2018 года № 1140-VQD «О внесении изменений в Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете»
12. Учебное пособие по АССА ДипИФР ©2020 PwC, 496 стр.
13. Палий В.Ф., Соколов Я.В. (1988) «Теория бухгалтерского учета» Учебник. М.: «Финансы и статистика», 279 стр.

На английском языке

1. Adams R. (2015) “Fundamentals of Auditing”. London, “UNITY” – 398 p.
Gutzeit E.M. “External audit quality control”, Journal Audit statements. 2014, Vol 4, 5 p.12-56
2. Fia Foundations of Financial Accounting Ffa (acca F3). (2020). BPP Learning Media.
3. Hendricksen E.S., Van Breda M.F. (2018) “Theory of accounting”. London “Finance and Statistics”, 905 p.
4. Matthews M.R., Perera M.H.B. (2018) “Theory of accounting”. London “UNITY”, 402 p.
5. Required IFRS Standards . London, 2018.
6. The Required and Annotated Required IFRS Standards. London, 2019.

Интернет ресурсы

1. www.maliyye.gov.az, 2020
2. www.sai.gov.az , 2020
3. www.taxes.gov.az. 2020
4. <https://www.ifrs.org/> 2021

ПРИЛОЖЕНИЕ

‘AZVİRT’ MƏHDUD MƏSULİYYƏTLİ CƏMİYYƏTİ

CONSOLIDASIYA EDİLMİŞ MALİYYƏ HESABATLARI ÜZRƏ QEYDLƏR
31 DEKABR 2019-CU İL TARİXİNDƏ BAŞA ÇATMIŞ İL ÜZRƏ (Davamı)
(min Azərbaycan manatı ilə)

Köhnəlmə

Digər əmlak, tikili və avadanlıqlar üzrə amortizasiya həmin əmlak, tikili və avadanlıqların qiymətini təxmin edilən faydalı istifadə müddət üzrə düz xətt metodu ilə hesablanır:

Binalar	2%
Tikili və avadanlıqlar	4%
Maşın və avadanlıqlar	10%
Kompüter və avadanlıqlar	20%
Mebel və qurğular	20%
Nəqliyyat vasitələri	20%
Qeyri-maddi aktivlər	10%
Aktivlərdən istifadə hüququ	icarə müddətindən asılıdır

Aktivin qalıq dəyəri dedikdə aktivin artıq istifadə edilmiş olması və istifadə müddətinin sonunda olacağı vəziyyətdə olması fərziyyəsi ilə Qrupun həmin aktivin satışından əldə ediləcək vəsaitlərin məbləği, çıxılsların satışın təxmini xərcləri, nəzərdə tutulur. Aktivin qalıq dəyəri belə o halda sıfır olur ki, Qrup həmin aktivini onun istifadə müddətinin sonuna qədər istifadədə saxlamaq niyyətində olsun. Aktivlərin qalıq dəyərləri və istifadə müddətləri hər bir hesabat tarixində müvafiq surətdə yenidən təhlil edilir və dəqiqləşdirilir.

Qalıq dəyəri, faydalı ömür təxminləri və amortizasiya metodları hər bir hesabat tarixində yenidən təhlil edilir və təxminlərdə olan dəyişikliklərin təsiri prospektiv olaraq tətbiq edilir.

Əmlak, qurğu və avadanlıqların satışı və ya silinməsindən yaranan gəlir və ya zərər aktivin satışından daxil olan vəsaitlər və qalıq məbləği arasındakı fərq olaraq müəyyən edilir və məcmu gəlir haqqında hesabatda təqdim edilir.

Əmlak, tikili, avadanlıqlar, qeyri-maddi aktivlər və bioloji aktivlərin faydalı istismar müddəti

Qrupun mülkiyyətində olan əmlak, tikili, avadanlıqlar və qeyri-maddi aktivlər Qrupun rəhbərliyinin həmin aktivlərlə bağlı biznes planları və əməliyyat hesablamalarına müvafiq olaraq faydalı istismar müddətləri üzrə düz xətt metodundan istifadə edilməklə hesablanır.

Uzunmüddətli aktivlərin təxmin edilən faydalı istismar müddəti və qalıq dəyərinə aktivlər, xidmət texnologiyaları, qanunvericilikdə dəyişikliklər, gözlənilməyən əməliyyat şəraitinin istismar dərəcəsi təsir edir. Qrupun rəhbərliyi vaxtaşırı tətbiq edilən faydalı istismar müddətini nəzərdən keçirir. Bu təhlillər aktivlərin cari texniki vəziyyəti və Qrupa iqtisadi fayda gətirəcəkləri dövr üzrə aparılır.

Yuxarıda göstərilən amillərdən hər hansı biri köhnəlmənin gələcək dərəcələrinə, eləcə də əmlak, tikili, avadanlıqlar və qeyri-maddi aktivlərin qalıq dəyərinə təsir göstərə bilər.

Əmlak, tikili və avadanlıqlar, qeyri-maddi aktivləri və bioloji aktivlərin dəyərsizləşməsi

Hər bir hesabat dövrünün sonunda Qrup öz maddi və qeyri-maddi aktivlərini dəyərsizləşmə zərərçəkliyinin baş verməsini təyin etmək məqsədi ilə təhlil edir. Əgər belə hal mövcud olarsa bu aktiv üzrə əldə edilməsi mümkün olan məbləğ təyin edilir və dəyərsizləşmə zərərinin məbləği (əgər varsa) hesablanır. Fərdi aktiv üzrə əldə edilməsi mümkün olan məbləğin təyin edilməsi mümkün olmadıqda Qrup aktivin aid olduğu nağd pul əmələ gətirən biznes vahidinin qalıq dəyərini təhlil edir.

Список таблиц

Таблица 1: Бухгалтерские проводки отражения обесценения активов.....	30
Таблица 2: Бухгалтерские проводки по отражению убытков от обесценения	32
Таблица 3: Распределение убытка от обесценения.....	33
Таблица 4: Журнал хозяйственных операций по отражению убытков от обесценения долгосрочных активов	34
Таблица 5: Пример расчета справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.....	37
Таблица 6: Расчет стоимости использования актива.....	45
Таблица 8: Определение факторов риска от временной стоимости денег....	46
Таблица 9: Отражение результатов обесценения в финансовой отчетности.	54
Таблица 10: Журнал регистрации амортизации долгосрочных активов.....	54
Таблица 11: Краткое изложение операций в финансовой отчетности.....	56

Список рисунков

Рисунок 1: Классификация активов, подлежащих обесценению.....	14
Рисунок 2: Активы, проверяющиеся на обесценение по правилам других МСФО.....	15
Рисунок 3: Логика определения возмещаемой стоимости актива.....	29