

IAS 36 - Aktivlərin qiymətdən düşməsi standartı və onun mühasibat uçotunda əks etdirilməsi



Müəssisələrdə maliyyə hesabatlarının tərtib edilməsinin əsas məqsədi iqtisadi qərarları qəbul edən müxtəlif istifadəçiləri müəssisənin maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələri haqqında faydalı olan məlumatlarla təmin etməkdən ibarətdir. Məhz maliyyə hesabatların şəffaflığı və düzgünlüyü istifadəçilərə müəssisə haqqında tam və dolğun məlumatların verilməsində böyük əhəmiyyət kəsb edir.

Maliyyə hesabatlarının əsas elementlərindən biri olan uzunmüddətli aktivlərinin maliyyə hesabatlarında real bazar dəyər ilə əks etdirilməsi hər bir müəssisə üçün ən önəmli məsələlərdən biri hesab olunur.

Müxtəlif səbəblərdən uzunmüddətli aktivlərin dəyərində azalmalar müşahidə edilməsi maliyyə hesabatlarında onların balans dəyəri ilə bərpə oluna bilən dəyəri arasında fərqliliyin əmələ gəlməsinə səbəb olur. Məhz bu cür vəziyyət sonda maliyyə hesabatları istifadəçiləri üçün düzgün olmayan iqtisadi qərarların verilməsi ilə nəticələnə bilər. Bu məqsədlə biz bu məqalədə "IAS 36 – Aktivlərin qiymətdən düşməsi" standartı və onun mühasibat uçotunda əks etdirilməsinin əhəmiyyətliliyinə xüsusi diqqət yetirəcəyik.

Bu standartın məqsədi, uzunmüddətli aktivlərinin maliyyə hesabatlarında bərpə edilə bilən dəyərdən artıq dəyərlə uçota alınmamasına əmin olmaq üçün müəssisə tərəfindən tətbiq ediləcək prosedurların müəyyən edilməsidir.

Bu Standart, aşağıda qeyd olunanlar istisna olmaqla, bütün aktivlərin qiymətdən düşməsinin uçotu zamanı tətbiq edilməlidir:

- ehtiyatlar
- debitor borclar
- ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilən investisiya mülkiyyəti
- Satış üçün nəzərdə tutulmuş uzunmüddətli aktivlər

Müəssisə, aktivin qiymətdən düşə biləcəyini göstərən hər-hansı daxili və xarici əlamətin mövcud olub olmadığını hər bir hesabat tarixində nəzərdən keçirməli və qiymətləndirməlidir.

Qiymətdən düşə biləcəyini göstərən **daxili əlamətlərə** aşağıdakılar aid edilir.

- aktivin mənəvi köhnəlməsi və ya fiziki korlanması.
- dövr ərzində aktivin istifadə edildiyi və ya istifadə ediləcəyinin gözlənilmədiyi həcmdə və ya qaydada müəssisə üçün mənfi təsire malik əhəmiyyətli dəyişikliklər baş vermiş və ya yaxın gələcəkdə baş verəcəyi gözlənilir.

Bu cür dəyişikliklərə aktivin istifadəsiz qalması, aktivin aid olduğu əməliyyatın dayandırılması və ya yenidən təşkili planları, aktivin ilkin olaraq gözlənilən tarixdən əvvəl xaric olması planları və aktivin faydalı istifadə müddətinin qeyri - müəyyəndən daha çox məhdud kimi yenidən qiymətləndirilməsi daxildir.

- daxili hesablarda aktivin iqtisadi göstəricilərinin gözləniləndən daha pis olduğunu və ya olacağını göstərən sübutlar mövcuddur.

Qiymətdən düşə biləcəyini göstərən **xarici əlamətlərə** aşağıdakılar aid edilir.

- dövr ərzində aktivin bazar dəyəri vaxtının keçməsi və ya adi istifadə nəticəsində gözləniləndən də əhəmiyyətli dərəcədə daha çox aşağı düşmüşdür.
- dövr ərzində müəssisənin fəaliyyət göstərdiyi texnoloji, bazar, iqtisadi və ya hüquqi mühitə və ya aktivin yönəldiyi bazarda müəssisə üçün mənfi təsire malik əhəmiyyətli dəyişikliklər baş vermiş və ya yaxın gələcəkdə baş verəcəyi gözlənilir.
- bazar faiz dərəcələri və investisiya rentabelliyyəsinin digər bazar dərəcələri dövr ərzində artmış və bu artım aktivin istifadə dəyərinin hesablanmasında istifadə olunan diskont dərəcəsinə təsir edə və aktivin bərpa edilə bilən məbləğini əhəmiyyətli dərəcədə aşağı sala bilər.
- müəssisənin xalis aktivlərinin balans dəyəri onun bazar kapitallaşdırılmasından daha çoxdur.

Lakin aşağıda qeyd edilən aktivlər hər il daxili və xarici əlamətin olub - olmasından asılı olmayaraq **hər zaman qiymətdən düşmə üçün yoxlanılmalıdır**:

İstifadə müddəti qeyri - müəyyən olan qeyri-maddi aktivlər. **İAS 38-"Qeyri-maddi aktivlər"** standartının tələbinə əsasən istifadə müddəti qeyri-müəyyən olan qeyri-maddi aktivlər hər hesabat dövrünün sonunda qiymətdən düşmə halı yoxlanılmalıdır.

Qudvil - **İAS 38-"Qeyri-maddi aktivlər"** standartının tələbinə əsasən Qudvil də amortizasiya edilmədiyi üçün hər hesabat dövrünün sonunda qiymətdən düşmə halı yoxlanılmalıdır.

Bəs aktiv nə zaman qiymətdən düşmüş hesab edilir?

Aktiv, onun balans dəyəri bərpa edilə bilən dəyərdən artıq olduğu zaman qiymətdən düşmüş hesab edilir.

Aktivin balans dəyəri – yığılmış amortizasiya və qiymətdən düzme zərərləri çıxıldıqdan sonra aktivin balans hesabatında tanınan dəyəridir.

Aktivin bərpa edilə bilən dəyəri - aktivin satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri ilə onun istifadə dəyəri müqayisə edildikdə, onların arasında daha böyük olan dəyər kimi müəyyən edilir.

Aktivin satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri - xaric olma xərcləri çıxılmaqla, müstəqil, yaxşı məlumatlandırılmış və bu cür əməliyyatın həyata keçirilməsində maraqlı olan tərəflər arasında əməliyyat nəticəsində aktivin satışından əldə edilən bilən məbləğdir.

Aktivin istifadə dəyəri - aktivdən və ya pul vəsaitlərini yaradan vahiddən hasil olunacağı gözlənilən gələcək nağd pul vəsaitlərinin hazırkı dəyəridir. Yəni müəssisənin aktivdən əldə etməyi gözlədiyi gələcək pul vəsaitləri axınlarının qiymətləndirilmiş məbləği kimi başa düşülür.

Aktivin satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyərinin və istifadə dəyərinin hər ikisinin müəyyən edilməsi hər zaman tələb olunmur. Əgər bu məbləğlərdən istənilən biri aktivin balans dəyərindən artıq olarsa, o zaman aktiv qiymətdən düşmüş hesab edilmir və digər məbləğin müəyyən edilməsinə ehtiyac qalmır.

Əgər aktivin bərpa edilə bilən məbləği onun balans dəyərindən az olduqda, bu balans dəyəri bərpa edilə bilən məbləğə qədər azaldılmalıdır. Həmin azalma məbləği qiymətdən düşmə zərəri hesab olunur.

Bu zərər məbləği Milli hesablar planının **731-3 N-li "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"** subhesabında əks etdirilir. **73103 N-li "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"** subhesabında mühasibat uçotu subyektinin aktivlərinin qiymətdən düşməsi nəticəsində yaranan xərcləri barədə ümumiləşdirilmiş məlumatlar əks etdirilir.

Əməliyyat aşağıdakı şəkildə muhasibat yazılışı ilə uçotda əks etdirilir.

N	Əməliyyatın məzmunu	Dəbet	Kredit	Məbləğ
1	Qeyri-maddi aktivlərin qiymətdən düşmə zərərləri əks olunur	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	102-2 "Qeyri-maddi aktivlər üzrə qiymətdən düşmə zərərləri"	-
2	TTA qiymətdən düşmə zərərləri əks olunur	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	112-2 "TTA üzrə qiymətdən düşmə zərərləri"	-

Hesabat ilinin sonunda **73103 N-li "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"** subhesabında yığılmış məbləğlər hesabat dövrünün zərəri kimi **801 N-li** hesabın müvafiq sub-

hesablarının debetində və 73103 N-li subhesabın kreditində əks etdirilməklə mühasibat yazılışı verilir.

Nəticədə aktiv yeni dəyər ilə balansda əks etdirilərək amortizasiya olunacaqdır.

Bu dediklərimizi daha rahat başa düşmək üçün aşağıdakı nümunəyə diqqət yetirək.

Nümunə 1.

A şirkətinin hesabat dövrü 31.12.2017-ci ildə bitir. Hesabat ilinin sonun A şirkəti istehsal avadanlığının fiziki korrupsiyası halını müəyyən etmişdir.

Bu da öz növbəsində həmin avadanlığın istehsal gücünə də mənfi təsir göstərmişdir. Ona görə A şirkəti hesabat ilinin sonuna həmin aktivinin qiymətdən düşmə halına baxmışdır.

Müəyyən edilmişdir ki, aktivin 31.12.2017-ci il tarixinə balans dəyəri 500 000 manatdır.

Aktivin Satış xərcləri çıxılmaqla ədalətli dəyəri 350 000 manatdır. Aktivin istifadə dəyəri isə 400 000 manat təşkil edir.

İndi isə bu məsələnin həllinə diqqət yetirək.

Bu məsələdə aktivin dəyərindən düşməsi məhz daxili əlamətlər hesabına baş vermişdir və bu əlamət istehsal avadanlığının fiziki cəhətdən korrupsiyası hesab olunur.

Ona görə də qiymətdən düşmə zərərini tapmaq üçün biz aktivin balans dəyəri ilə onun bərpa dəyərini müqayisə etməliyik.

Əgər aktivin balans dəyəri onun bərpa dəyərindən artıq olarsa deməli aktiv qiymətdən düşmüş hesab olunacaqdır.

Bu məsələdə aktivin balans dəyəri 500 000 manat, bərpa oluna bilən dəyəri 400 000 manat təşkil edir.

Çünki bərpa edilə bilən dəyər qeyd etdiyimiz kimi ən yüksək dəyər ilə - aktivin satış xərci çıxılmaqla ədalətli dəyər (350 000 manat) və ya aktivin istifadə dəyəri (400 000 manat) ilə ölçülür.

Ona görə də bu halda aktivin bərpa oluna bilən dəyəri məhz 400 000 manat olacaqdır.

Nəticədə aktivin balans dəyəri onun bərpa oluna bilən dəyərindən yüksək olduğu üçün o qiymətdən düşmüş hesab olunacaqdır.

Nəticədə 100 000 manat (500 000 - 400 000) aktivin dəyərindən azaldılaraq mənfəət və zərər hesabatında qiymətdən düşmə zərəri kimi tanınacaqdır.

İlin sonunda həmin zərər məbləği mənfəət və zərər haqqında hesabatda öz əksini tapacaqdır.

Aktiv sonda balansda 400 000 manat olaraq əks olunacaqdır. Növbəti ildə avadanlığa amortizasiya 400 000 manatdan hesablanacaqdır.

Bu əməliyyat mühasibat uçotunda Milli hesablar planından istifadə etməklə aşağıdakı kimi əks etdiriləcəkdir.

N	Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
1	TTA qiymətdən düşmə zərərləri əks olunur	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	112-2 "TTA üzrə qiymətdən düşmə zərərləri"	100 000
2	Hesabat dövrünün sonunda TTA qiymətdən düşmə zərərləri ümumi zərəre silinir	801 "Ümumi mənfəət və zərər"	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	100 000

Biz yuxarıda fərdi aktivin qiymətdən düşmə halına baxdıq.

Əgər aktiv fərdi olaraq qiymətdən düşmə üçün yoxlanıla bilmir, o zaman müəssisə aktivləri ümumi şəkildə qiymətdən düşmə halına baxacaqdır.

Ümumi aktivin qiymətdən düşmə biləcəyini göstərən hər-hansı əlamət mövcud olduqda, həmin ümumi aktivinin bərpa edilə bilən məbləği müəyyən edilərək onun balans dəyəri ilə müqayisə edilir.

Əgər ümumi aktivin balans dəyəri onun bərpa oluna bilən dəyərindən azdırsa o zaman, ümumi aktiv dəyərindən düşmüş hesab edilir.

Bu halda qiymətdən düşmə zərəri ardıcıl olaraq aşağıdakı kimi aktivlərin arasında bölüşdürülməlidir:

- Birinci növbədə sıradan çıxmış və ya zədələnmiş aktiv üzərində
- İkinci növbədə qudvilin üzərində
- Sonrakı növbələrdə isə proposional şəkildə digər aktivlər üzərində bölüşdürülməlidir.

Ümumi aktivləri qiymətdən düşmə halını daha aydın başa düşmək üçün aşağıdakı nümunəyə diqqət yetirək.

Nümunə 2.

Omrikon şirkəti taksi biznesi ilə məşğul olan şirkətdir.

Hesabat ilinin sonu 31.12.2017-ci ildir.

Müəssisənin 31.12.2017-ci il tarixinə aktivlərin qalıq dəyərləri aşağıdakı kimidir:

Binalar - 300 000 manat

Qudvil- 10 000 manat

Avtomobil - 50 000 manat

Ehtiyatlar - 15 000 manat

Cəmi ümumi aktivlər 370 000 manat

Hesabat ilinin sonu yəni 31.12.2017-ci ildə müəyyən edilmişdir ki, ümumi aktivlərin bərpa dəyəri 350 000 manat təşkil etmişdir.

Belə olan halda ümumi aktivlərin balans dəyəri onun bərpa edilə bilən dəyərindən artıq olduğu üçün aktivlər qiymətdən düşmüş hesab edilir.

Qiymətdən düşmə zərəri 20 000 manat (370 000 manat - 350 000 manat) olacaqdır. 20 000 manat məbləği ilk öncə qudvilə aid olacaqdır.

Sonrakı növbələrdə isə proporsional şəkildə digər aktivlər üzərində bölüşdürülməlidir.

Nəzərə almaq lazımdır ki, qiymətdən düşmə zərəri məbləği yalnız uzunmüddətli aktivlər üzərində bölüşdürülməlidir.

Ona görə də ehtiyatlar qısamüddətli aktivlər olduğu üçün bu zərər məbləği ehtiyatlara şamil edilməyəcəkdir.

Qiymətdən düşmə zərəri aşağıdakı şəkildə aktivlərin üzərində bölüşdürülməlidir.

Aktivin adı	31.12.2017 tarixinə qalıq dəyəri	Qiymətdən düşmə zərəri	01.01.2018 tarixinə qalıq dəyəri
Binalar	300 000	(12 857)	287 143
Qudvil	5 000	(5 000)	0
Avtomobil	50 000	2 143	47 857
Ehtiyatlar	15 000	-	15 000
Cəmi	370 000	(20 000)	350 000

Yuxarıdakı əməliyyatların ikili yazılışı aşağıdakı şəkildə olacaqdır:

N	Əməliyyatın məzmunu	Debet	Kredit	Məbləğ
1	Binalar üzrə qiymətdən düşmə zərərləri əks olunur	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	112-2 "TTA üzrə qiymətdən düşmə zərərləri"	12 857
2	QMA üzrə qiymətdən düşmə zərərləri əks olunur	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	102-2 "QMA üzrə qiymətdən düşmə zərərləri"	5 000
3	Avtomobil üzrə qiymətdən düşmə zərərləri əks olunur	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	112-2 "TTA üzrə qiymətdən düşmə zərərləri"	2 143
4	Hesabat dövrünün sonunda qiymətdən düşmə zərərləri ümumi zərəre silinir	801 "Ümumi mənfəət və zərər"	731-3 "Qiymətdən düşmə üzrə xərclər"	20 000

Nəticədə aktivlər 01.01.2018-ci ildən etibarən yeni qalıq dəyərləri məbləğlərindən amortizasiya hesabalanacaqdır.

Nəticə

Məqalədə İAS 36 – "Aktivlərin qiymətdən düşməsi" standartı və onun mühasibat uçotunda əks etdirilməsinin bəzi məsələlərinə xüsusi diqqət yetirilmişdir.

Məlum olduğu kimi maliyyə hesabatları istifadəçiləri üçün ən başlıca məqam məhz hesabatlarda əks etdirilən rəqəmlərin tam və düzgün olmasıdır.

Bu məqalədə uzunmüddətli aktivlərin dəyərinin maliyyə hesabatlarında ədalətli dəyər ilə əks etdirilməsinin vacibliyi nəzərə alınmışdır.

Məqalədə uzunmüddətli aktivlərin hesabatlarda ədalətli dəyəri ilə əks etdirilməsi üçün onun balans dəyəri ilə bərpa edilə bilən dəyəri arasındakı fərqlərin müəyyən edilməsi və onun mühasibat uçotunda qiymətdən düşmə zərəri kimi əks etdirilməsinin vacibliyi qeyd edilmişdir.

Eyni zamanda, İAS 36 standartının xüsusi əhəmiyyəti müzakirə edilmiş və eyni zamanda standartın rahat anlaşılması üçün bir neçə praktik məsələlər də həll edilmişdir.

Praktiki məsələlərin həllərini Milli Hesabalar Planına uyğun olaraq hesablarda əks etdirilmişdir.

Ədəbiyyat.

- 1 ACCA DiplFR Diploma in International Reporting . BPP Learning 2017. London
- 2 Wiley IFRS 2017 Interpretation and Application of IFRS Standards. PKF International Ltd.2017
- 3 Диплом по международной финансовой отчетности -Материал для подготовки к экзамену PWC 2016. Moskva
- 4 Kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotunun konseptual əsasları. Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi. Bakı, 2009
- 5 Supporting materials for IFRS 15. IFRS 2015. London
- 6 Beynəlxalq Maliyyə Hesabatları Standartları(MBHS), praktik vəsait, Hennie van Greuning, Bakı 2007.

Müəllif:

Elvin Abdullayev,

Azərbaycan Dövlət İqtisad Universitetinin
"Mühasibat uçotu" kafedrasının doktorantı.

Bu sayda www.banker.az, www.muhasib.az,
www.Mks.az və www.vergiler.az-dan istifadə olunmuşdur.