

1/2025,  
yanvar-  
fevral  
(№ 00075)



## **ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ И УЧЕТ ЛИКВИДИРОВАННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Сативалдиева Доно Абдурахмановна**  
*доцент кафедры «Бухгалтерский учет» ТГЭУ*  
**ORCID:** 0000-0003-3060-4502  
**Email:** [donsot61@bk.ru](mailto:donsot61@bk.ru)

**Гозиева Мохира Рустамовна**  
*соискатель кафедры «Бухгалтерский учет» ТГЭУ*  
**DOI:** [https://doi.org/10.55439/EIT/vol13\\_iss1/628](https://doi.org/10.55439/EIT/vol13_iss1/628)

### **Аннотация**

На сегодняшний день в Узбекистане в вопросах практического применения МСФО существуют некоторые проблемы. Чтобы найти решение на эти проблемы, мы хотим в данной статье раскрыть сущность МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» и дать некоторые разъяснения организации учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи по международным стандартам и составления финансовой отчетности, показав на конкретных примерах их практическое применение.

**Ключевые слова:** МСФО, внеоборотные активы, прекращенная деятельность, выбывающая группа, генерирующая единица, продажа, покупатель, компонент предприятия, обесценение.

### **ORGANIZATION OF ACCOUNTING FOR LONG-TERM ASSETS INTENDED FOR SALE AND ACCOUNTING FOR LIQUIDATED ACTIVITIES**

**Sativaldieva Dono Abdurakhmanovna**  
*Associate Professor, Department of Accounting, TSUE*

**Gozieva Mohira Rustamovna**  
*applicant for the Department of Accounting, TSUE*

### **Abstract**

Today in Uzbekistan there are some problems in the practical application of IFRS. In order to find a solution to the listed problems, we want to disclose in this article the essence of IFRS 5 “Non-current assets held for sale and discontinued operations” and give some explanations of the organization of accounting for non-current assets held for sale according to international standards and the preparation of financial statements, showing their practical application using specific examples.

**Key words:** IFRS, non-current assets, discontinued operation, disposal group, cash-generating unit, sale, acquirer, component of an entity, impairment.

## **Введение**

В целях обеспечения необходимой информационной среды для иностранных инвесторов и расширения возможностей доступа к международным финансовым рынкам путем ускоренного перехода на международные стандарты финансовой отчетности, а также совершенствования системы подготовки специалистов в области учета и аудита по международным стандартам было принято Постановление Президента Республики Узбекистан, от 24.02.2020 г. № ПП-4611.

Согласно этого Постановления акционерные общества, коммерческие банки, страховые организации и юридические лица, отнесенные к крупным налогоплательщикам, составили финансовую отчетность за 2021 год на основе МСФО.

В настоящее время наблюдается постепенный рост числа акционерных компаний, коммерческих банков, страховых организаций и крупных налогоплательщиков, применяющих МСФО. Это вызвано рядом условий, прежде всего, увеличилось количество заключенных крупных контрактов с западными партнерами, больше привлекается средств иностранных инвесторов, возрос объем получаемых заемных средств в иностранных финансовых учреждениях.

Но несмотря на это, следует отметить, что в практических вопросах применения МСФО в Узбекистане существуют некоторые проблемы. Это:

1. Недостаток опыта и образования в области международных стандартов. Обучение бухгалтеров, аудиторов и финансовых специалистов, чтобы они могли понимать и правильно применять МСФО, требует времени и ресурсов.

2. Недостаток методического сопровождения. Весь набор документов для внедряющих МСФО состоит из Постановления № ПП-4611 от 24.02.2020 г., стандартов МСФО, переведенных на узбекский язык, и форм налоговой отчетности из приложения № 13 к постановлению ГНК, рег. МЮ № 3221 от 24.02.2020 г.

3. До сих пор не разработаны методические документы, которые бы давали ответы на многочисленные вопросы, возникающие в процессе реализации этих нормативно-правовых актов.

4. Нет утвержденных сроков сдачи финансовой отчетности по МСФО.

5. Нет алгоритма трансформации из НСБУ на МСФО.

6. Особенно остро стоит проблема подготовки специалистов по МСФО. Чтобы обученный стал действительно специалистом, умеющим качественно решать производственные вопросы, нужен опыт практической работы. А его нет. И мест, где его можно приобрести в республике, тоже немного. Практически таких нет, потому что все предприятия находятся на стадии внедрения МСФО

7. Принципиальным отличием МСФО от НСБУ является то, что в МСФО не маловажную роль играет профессиональное суждение. Как раз-таки этого у нас пока нету, потому что эти навыки приобретаются годами.

8. Не менее актуальная проблема – настройка программ учета, которые используются на предприятиях. Без них сложно обеспечить качественный учет. А есть ли специалисты, которые могут осуществить перенастройку или предложить необходимые для этого программы? Это нужно решать.

Чтобы найти решение на перечисленные проблемы, мы хотим в данной статье раскрыть сущность МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» и дать некоторые разъяснения организации

учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи по международным стандартам и составления финансовой отчетности, показав на конкретных примерах их практическое применение.

### **Методология**

При проведении исследовательской работы по данной теме, были изучены концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности, нормативные базы регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане и зарубежом, использованы научные работы зарубежных и отечественных экономистов по учету внеоборотных активов, предназначенных для продажи и прекращенная деятельность на основе МСФО с использованием методов сбора данных, обобщения, группировки, сравнения, индукции и дедукции, сопоставления и отражения в финансовой отчетности.

Давайте рассмотрим некоторые суждения по этой теме экономистов. По мнению С.Н. Титовой, внеоборотные материальные активы в МСФО разбиваются на три различные категории, учет которых регулируется отдельными стандартами:

- собственно основные средства МСФО (IAS) 16 «Основные средства»);
- инвестиционная собственность МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»);
- активы, удерживаемые для продажи МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

В отличие от первых двух категорий активов (занимаемые собственником (основные средства) и используемые для получения дохода от сдачи в аренду или от роста текущей стоимости (инвестиционная недвижимость)) активы, удерживаемые для продажи, включают в себя объекты внеоборотных активов, по которым предполагается реализация в ближайшей (краткосрочной) перспективе, либо объекты, выбывающие в рамках прекращения деятельности. Таким образом, внеоборотный актив (или реализуемая группа) классифицируется как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена благодаря сделке купли-продажи, а не посредством дальнейшей эксплуатации<sup>1</sup>.

С. Н. Щадилова в своей статье подводя итоги говорит, что долгосрочные активы, классифицированные как удерживаемые для продажи, не амортизируются. Их стоимость переоценивается на конец каждого отчетного периода (наименьшая из величин: балансовая стоимость или справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу), при этом учитывается любое обесценение. Основной причиной, по которой эти активы не амортизируются, является тот факт, что их балансовая стоимость должна возмещаться в составе выручки от продажи, а не посредством использования в текущей деятельности компании. При этом процентные и прочие расходы, входящие в группу выбытия, классифицируемую как удерживаемая для продажи, должны продолжать учитываться до момента выбытия и отражаться в отчете о прибылях и убытках в полной сумме<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Титова С.Н. Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность.

Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. Практические разработки по МСФО и управленческому учету. <https://finotchet.ru/articles/516/>

<sup>2</sup> Щадилова С.Н. Долгосрочные активы для продажи и прекращенная деятельность в соответствии с МСФО (IFRS) 5. Консультант-аудитор. <https://dis.ru/library/687/32020/>

**Результаты.** В МСФО (IFRS) 5 даны следующие определения:

Группа выбытия (выбывающая группа) – группа активов и относящихся к ним обязательств, которые подлежат выбытию путем продажи или иным образом в результате единой операции.

ЕГДС (генерирующая единица) – наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующих поток денежных средств в значительной степени независимо от других активов или групп активов.

Компонент предприятия – деятельность и поток денежных средств, которые могут быть четко обособлены операционно и для целей финансовой отчетности от остальной части предприятия.

Долгосрочный актив (выбывающая группа) предназначен для продажи – если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи.

Для того чтобы мы классифицировали внеоборотные активы как предназначенные для продажи должны выполняться два условия. Для этого актив должен быть:

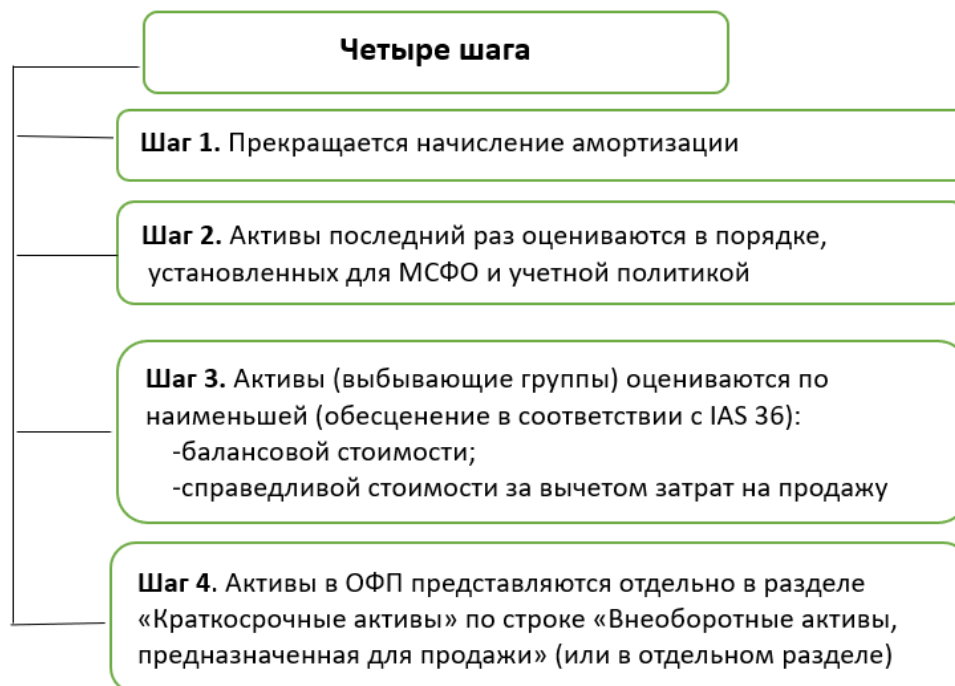
1. В наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии.
2. Продажа должна быть в высшей степени вероятной.

Продажа высшей степени вероятно будет, когда? Тогда, когда будут выполнены следующие условия:

- цена определена и сравнима с текущей справедливой стоимостью;
- продажа должна произойти в течение года;
- руководство должен принять план продажи актива (выбывающей группы);
- ведется активный поиск покупателя.

Как только мы классифицировали внеоборотный актив как предназначенный для продажи, мы должны сделать 4 шага: (см.рис.1).

Прекращенная деятельность – это Компонент предприятия, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи, и представляет собой:

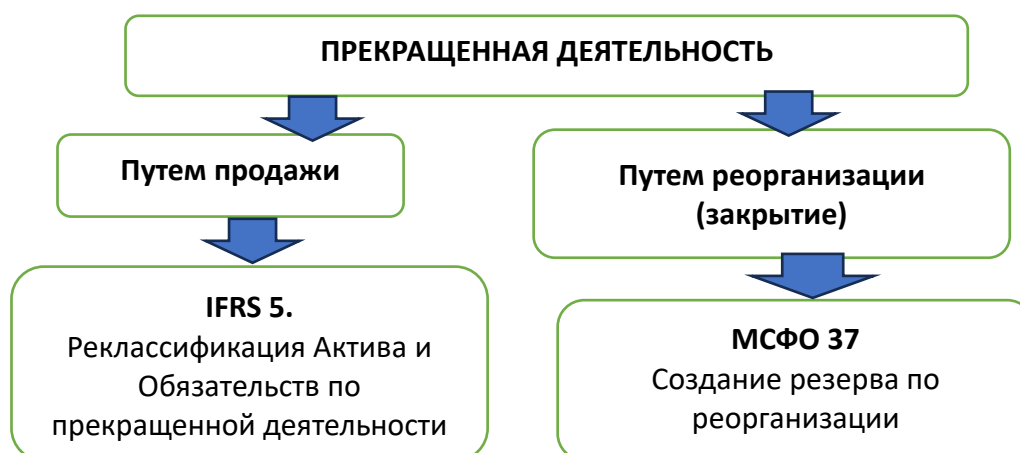


**Рисунок 1. Четыре шага**

- отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций;
- является частью единого скоординированного плана выбытия отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций; или
- является дочерним предприятием, приобретенным исключительно с целью последующей перепродажи.

### **Анализ**

Когда мы говорим о прекращаемой или прекращенной деятельности нужно сразу вспомнить и рассматривать 2 стандарта. Это МСФО 37 и IFRS 5.



**Рисунок 2. Способы прекращенной деятельности**

Дело в том, что прекращение деятельности, бизнеса, либо части бизнеса может осуществляться 2 способами. 1 способ путем продажи. То есть, когда мы продаем направления бизнеса, продаем какой-то операционный сегмент. Продажа предусматривает сделку, где есть покупатель и продавец и получаем компенсацию за продажу. Другой вариант мы решили закрыть какой-то сегмент, какое-то направление. То есть здесь уже другая история. У нас нет покупателя, у нас нет вырученных средств, мы не продаем, мы прекращаем направления деятельности.

Мы не говорим, что компания прекращает деятельность целиком. Потому что МСФО построено на принципе непрерывности деятельности. Если отчетность подготовлено по МСФО и в ней не сказано иного, то считается, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом в будущем. Если вдруг компания целиком прекращает свою деятельность, то следует применять другие стандарты, другие основы для раскрытия, для подготовки отчётности.

Когда мы видим в задачах, компания решил остановить свою деятельность, либо компания решил закрыться, либо компания решила продать, либо у компании намечается проект по прекращению деятельности, по закрытию подразделения, первый вопрос, который мы должны себе задать Каким образом, то есть как будет происходить это прекращение деятельности? Вариантов всего два: либо продажа, либо просто закрытие, реорганизация. Вопрос важнейший. Если мы на него ответим неправильно, или на него не обратим внимание или увидев прекращение мы можем применить IFRS 5 не там, где это нужно. Поэтому IFRS 5 только работает если деятельность прекращается путем продажи. Когда мы продаем часть деятельности, вот тогда работает IFRS 5.

Если никакой сделки по продаже нет мы просто закрываем, в этом случае нужно применять МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и активы». Соответственно разные стандарты, разные требования. IFRS 5 от нас требует чтобы мы реклассифицировали, то есть представляли в балансе отдельно активы и обязательства по прекращаемой деятельности.

Стандарт IFRS 5 затрагивает две части. Первая часть, когда мы продаем какой-то конкретный актив, локальный актив, основные средства, здания, сооружения, то есть что-то какой-то отдельный актив. И вторая часть стандарта — это как раз прекращение деятельности в результате продажи, когда мы продаем направление деятельности, продаем часть, кусок своего бизнеса и у этой части есть не только активы, но и обязательства. Поэтому когда мы применяем IFRS 5 мы отдельно выделяем это направление деятельности. Мы выделяем активы и обязательства, которые к нему относятся и классифицируем их в отдельные статьи в нашем балансе, если до отчетной даты не произошли выбытие, сделка не завершена.

Если у нас реорганизация мы применяем МСФО 37. МСФО 37 говорит нам о том, что нужно создавать резерв, то есть одним из резервов по данному стандарту это резерв по реорганизации, либо резерв по реструктуризации. Это резерв, который связан именно с обязательствами компании в отношении закрытия, в отношении прекращения деятельности одного из своих подразделений путем закрытия.

Если мы применяем IFRS 5, во-первых, мы должны понимать определение, прекращаемая деятельность, либо прекращенная деятельность. Почему иногда прекращаемая, иногда прекращенная деятельность? Дело в том, что деятельность становится прекращаемая, когда руководство компании принял решение продать часть бизнеса, продать направление свое и должны выполняться определенные критерии по мимо решения. Критерии те же самые, которые и для внеоборотных активов, предназначенные для продажи. Это ОС становится внеоборотными активами для продажи, когда компания принята решение продать, когда объект готов к продаже в текущем состоянии, то есть не требует никаких дополнительных вложений для того, чтобы его реализовать. Когда проводится активные действия для поиска покупателя, когда вероятно, что сделка завершится в течение 12 месяцев с даты реклассификации, но и отступления от условий сделки ожидается маловероятным.

То есть, если мы видим, что компания приняла решения что-то продать, мы смотрим выполняется ли остальные критерии, то есть готов ли объект в текущем состоянии для продажи. И если говорим, что да готов и пред нами прекращаемая деятельность, она еще не прекратилась, мы только решили его прекратить, тогда мы выполняем реклассификацию, то есть переводим все активы и обязательства в отдельные категории в балансе при соблюдении этих условий. При этом что у нас происходит? На отчетную дату сделка еще, может быть, не завершена, мы еще не продали, а после отчетной даты, н-р. в следующем периоде мы продали часть нашего бизнеса. Вот когда мы продали деятельность будет прекращенной. Первый год он был прекращаемой, в следующий год он был прекращенной.

То есть, когда мы говорим деятельность прекращаемая мы реклассифицируем в отдельные категории активы и обязательства. Дальше, что мы с ними делаем? Мы их, во-первых, по какой стоимости реклассифицируем?

Реклассифицируем так же, как внеоборотные активы для продажи по наименьшей из двух величин, по балансовой стоимости и справедливой стоимости за минусом затрат на продажу. Если справедливая меньше, чем балансовая стоимость то мы признаем убытки от обесценения. Но с убытками здесь есть нюанс. Заключается в том, что мы тестируем на обесценение не отдельный актив, а мы тестируем часть бизнеса, то есть это уже ЕГДС. И согласно МСФО 36 тестируя на обесценение группу активов, мы, получая обесценение распределяем это обесценение определенным образом. Сначала на гудвилл, потом пропорционально стоимости активов. То есть реклассифицировали, проверили на обесценение, если есть убыток признали убыток от обесценения ЕГДС. Ждем отчетную дату. Наступает отчетная дата опять смотрим, а что происходит со справедливой стоимостью за минусом затрат на продажу на рынке на отчетную дату? Если она опять падает и становится все меньше, чем та которая на отчетности, мы еще раз признаем убыток от обесценения.

Если она растет, то мы переоценку не признаем, если она раньше признана обесценения мы можем его реверсировать, восстановить на ту сумму который признали ранее. Но и соответственно в отчетности, когда мы классифицировали деятельность прекращаемую, и потом на следующий год, когда она уже прекратилась мы раскрываем в балансе активы и обязательства в отдельных строчках в разделе краткосрочных активах и обязательствах. Потому что они уйдут у нас из баланса в течение года с момента реклассификации и в ОПУ мы отдельно раскрываем результаты по прекращаемой и по продолжающейся деятельности. То есть как минимум там есть минимальные требования прекращавшийся либо прекращенной деятельности мы должны раскрыть сколько прибыли, сколько финансового результата приходится на эту деятельность, и мы раскрываем еще убытки от обесценения, когда мы сами тестируем на отчетную дату обесценения, определяем убыток и раскрываем в отчетности.

### **Заключение**

Таким образом, прекращаемая деятельность – составная часть компании (компонент), которая была классифицирована как предназначенная для продажи. Следует:

1. Реклассификация активов и обязательств в составе прекращаемой деятельности при соблюдении критериев.

2. На отчетную дату тест на обесценение.

3. В отчетности:

-В ОФП в оборотных активах «Активы по прекращаемой деятельности», в оборотных обязательствах «Обязательства по прекращаемой деятельности».

- ОПУ – отдельно раскрываются результаты по прекращаемой/прекращенной и продолжающейся деятельности

В отчете о совокупном доходе прекращенная деятельность должна быть представлена как:

-прибыль либо убыток после налогообложения от прекращенной деятельности (включая обесценение до справедливой стоимости за минусом затрат на продажу);

-предыдущие периоды ретроспективно должны быть скорректированы, и выделены данные по прекращенной деятельности.

Давайте поясним это на примере.

**Пример** представления в отчетности прекращенной деятельности в таблице 1.

**Таблица 1.**

**Отражение в отчетности прекращенной деятельности**

Показатели	2022 г.	2021 г.
	в тысяч д.е.	в тысяч д.е.
Выручка	365 000	258 000
Себестоимость	280 000	200 000
Валовая прибыль	85 000	58 000
Управленческие и коммерческие расходы	40 000	35 000
Прибыль до налога	45 000	23 000
Налог	15 000	8 000
Прибыль за год	30 000	15 000

Допустим есть у нас отчетность некой компании. Это некая компания не будет представлять прекращенную деятельность, которая реализовано в IFRS 5.

Есть данные за 2021 и 2022 год. Как видно из таблицы компания прекрасно набирает обороты. Выручка в 2021 году 258 000 тысяч д.е., в следующем году 365 000 тысяч д.е. А прибыль прошлого года 15 000 тысяч д.е., этого года 30 000 тысяч д.е.

По сути дело для чего нужна отчетность? Пользователям для того, чтобы понимать результат деятельности компании раз и второе на основе этой отчетности инвестор строит свои оценки в отношении событий будущего. Допустим он прогнозирует, понимает, что, исходя из этой отчетности скорее всего в следующем в 2023 году он получит сумму как минимум не меньше, чем 30 000 тысяч д.е.

И тут на какой-то странице отчета в примечании написано следующая информация, что на конец 2022 года мы классифицируем наше производственное дочернее предприятие как предназначенная для продажи. Доля в обороте доходов составляет 95 %. Что это значит? А это значит, что по сути дело головное предприятие продает 95% своего бизнеса, компонента.

**Таблица 2.**

**Отражение в отчетности прекращенной деятельности**

Показатели	IFRS 5	
	2022 г. в тыс. д.е.	2021 г. в тыс. д.е.
Выручка	18 250	12 900
Себестоимость	14 000	10 000
Валовая прибыль	4 250	2 900
Управленческие и коммерческие расходы	2 000	1 750
Прибыль до налога	2 250	1 150
Налог	750	400
Прибыль от продолжающей деятельности	1 500	750
<b>Прибыль от прекращенной деятельности</b>	<b>28 500</b>	<b>14 250</b>
Прибыль за год	30 000	15 000

Будет ли подобная информация полезна для инвестора? Это информация для инвестора не будет полезной. Потому что инвестор ожидает, что вот так и будет

продолжаться деятельность исходя из отчетности. По сути дело подобная отчетность водит инвестора в заблуждения

Как нужно составлять правильно отчетность исходя из IFRS 5? Давайте это посмотрим.

Посмотрите из данных таблицы, все затраты, вся выручка вот этого 95 % компонента компании, которая выбывает они показаны одной строчкой «Прибыль от прекращенной деятельности». Весь остальной отчет сделан на основе продолжающейся деятельности, которая имеет 5 % от оборота группы. Инвестор видит, что на самом деле оборот группы составляет 18 250 тысяч д.е., прибыль группы от продолжающейся деятельности 1 500 тысяч д.е. А результат прекращенной деятельности 28 500 тыс. д.е., вот она, по сути, будет прекращена.

Теперь естественно, инвестор будет принимать соответствующее решение.

### **Использованная литература**

1. ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» 24 февраля 2020 г.

2. МСФО 2 (IAS 5) Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность. [https:// https://finotchet.ru/articles/84/](https://finotchet.ru/articles/84/)

3. Набор международных стандартов финансовой отчетности. // АССА. МСФО/IAS., 2019.

4. Сатывалдыева Д.А. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. -Т.: «Инновацион ривожлатириш нашриёт -матбаа уйи» 2022. -340с.

5. Сатывалдыева Д.А. Бухгалтерский учет. Учебное пособие.-Т.: «IQTISODIYOT», 2023. -248 с.

6. Титова С.Н. Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность. Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. Практические разработки по МСФО и управленческому учету. <https://finotchet.ru/articles/516/>

7. Щадилова С.Н. Долгосрочные активы для продажи и прекращенная деятельность в соответствии с МСФО (IFRS) 5. Консультант-аудитор. <https://dis.ru/library/687/32020/>

8. Эргашева Ш.Т. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебник. –Т.: Iqtisodiyot, 2021. 305 с.