



Статистика, учет и аудит, 3(86)2022. стр. 50 - 57
DOI: 10.51579/1563-2415.2022-3.06

МРНТИ 06.35.31
УДК 657.47.01

ОБЕСЦЕНЕНИЕ/РЕВЕРСИРОВАНИЕ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ В ЦЕЛЯХ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

З.Н.Исмухамбетова

*Алматы Менеджмент Университет, г.Алматы, Казахстан
e-mail: ismukhambetova@gmail.com*

***Аннотация.** Учет оценки стоимости и обесценения нефинансовых активов является одним из актуальных вопросов бухгалтерского и налогового учета. В условиях пандемии и связанных с ней ограничений активы большинства организаций подвергаются обесценению. На сегодняшний день отсутствуют единые процедуры оценки активов и это приводит к различным решениям по отражению снижению стоимости активов, приводящие к их обесценению. В статье проведен анализ методики определения снижения стоимости нефинансовых активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями налогового кодекса с применением практических ситуаций. Предложенная методика отражения обесценения нефинансовых активов позволит повысить достоверность учета и финансовой отчетности.*

***Ключевые слова:** обесценение активов, справедливая стоимость, возмещаемая стоимость, реверсирование убытка*

***Основные положения.** В статье рассматриваются методологические и практические аспекты отражения обесценения нефинансовых активов и восстановление убытков от обесценения и влияние таких операций на показатели финансовой отчетности.*

Введение. Обесценение активов является одним из актуальных вопросов при подготовке финансовой отчетности. В стандартах на сегодняшний день отсутствуют единые процедуры по ряду вопросов оценки нефинансовых активов. Все это приводит к различным решениям данных вопросов на практике учета, и это оказывает влияние на показатели финансовой отчетности. Исследование важного вопроса является своевременным и значимым в практике бухгалтерского и налогового учета. Данное исследование было направлено на изучение и проведение анализа учета обесценения нефинансовых активов.

Cite this article as: Z.N. Ismukhambetova. **Impairment/reversion of non-financial assets for the purpose of accounting and tax accounting.** *Statistics, accounting and audit.* 2022,3(86), 50-57. DOI: <https://www.doi.org/10.51579/1563-2415.2022-3.06>



Методы исследования. Данное исследование базируется на изучении проблемы отражения обесценения активов в бухгалтерском и налоговом учете. Основными источниками исследования явились законодательные и нормативные акты Республики Казахстан, положения и требования МСФО, налоговый кодекс РК, а также научные труды специалистов в области бухгалтерского учета и отчетности.

Результаты и обсуждения. В процессе исследования был проведен анализ обесценения нефинансовых активов с учетом принципов стандартов учета и отчетности и налогового кодекса РК с учетом практических ситуаций. Проведенное исследование выявило необходимость проведения обесценения активов, поскольку стоимость активов влияет на исчисление амортизационных отчислений и себестоимости продукции/услуг, на исчисление базы налогообложения, определяет ценовую политику организации, и в конечном итоге оказывает влияние на ее финансовые результаты. Результаты исследования могут применяться организациями малого и среднего бизнеса при решении проблем возникновения обесценения/восстановления убытков нефинансовых активов.

В настоящее время организации вынуждены реализовать краткосрочные активы в виде запасов ниже их рыночной стоимости. При определении одного из факторов снижения стоимости активов необходимо в бухгалтерском учете выбрать один из видов их оценки. Будет это либо балансовая стоимость актива и ее стоимости реализации, т.е. оценивают по наименьшей стоимости [1].

Если наблюдается снижение стоимости запасов, то необходимо это снижение отразить на счетах Типового плана счетов бухгалтерского учета (01.01.2019 г.). Будет составляться бухгалтерская запись: Дебет 7420 Кредит 1360 «оценочный резерв под убытки от обесценения запасов». Одновременно необходимо учесть, если ранее в предыдущих периодах было снижение стоимости активов, то необходимо восстановление убытка от снижения стоимости в виде дохода: Дебет 1360 Кредит 6240 «Доходы от восстановления убытка от обесценения по нефинансовым активам»,

Пример 1. Оценка себестоимости запасов. Приобретены товары 3050000 тенге (включая НДС). Расходы по транспортировке товаров составили 150000 тенге (включая НДС). Погрузочно-разгрузочные расходы составили 25000 тенге. Товары не были проданы.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 2 себестоимость приобретенного товара составляет 3281250 тенге. Запасы должны быть отражены в финансовой отчетности на момент составления финансовой отчетности по стоимости из двух оценок: чистая стоимость реализации (3050000 тенге) и себестоимости (3281250 тенге). В нашем примере, обесценение актива составит на сумму 231250 тенге и в бухгалтерской учете отражается следующей записью: Дебет 7420 Кредит 1360 – 231250 тенге.

В налоговом учете обесценение запасов вычету не подлежит, но в отношении их необходимо признать отложенный налоговый актив (ОНА). В расчет отложенного налогового актива включается (тенге):

- балансовая стоимость запасов - 3050000
- налоговая база запасов - 328125
- временная разница - 231250

Следовательно, величина ОНА составит 46250 тенге и необходимо признавать отложенный налоговый актив с учетом требований международного стандарта финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль». В бухгалтерском учете даются следующие



записи: Дебет 2810 Кредит 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу» - 46250 тенге. Закрытие счетов на итоговую прибыль отчетного периода: расходы по обесценению запасов: Дебет 5710 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» К-т 7420 «Расходы от обесценения нефинансовых активов» – 231250 тенге; по отложенному налогу: Дебет 7710 «Расходы по корпоративному подоходному налогу» Кредит 5710 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» - 46250 тенге. Предположим, что в течении следующего отчетного периода обесценившиеся товары были полностью проданы за 3452250 тенге (включая НДС), поэтому остаток товаров по состоянию отчетного периода равен нулю. При реализации товаров в течение отчетного периода составляются записи, не учитывая счет 1360 «Резерв по списанию запасов». Начисляем доход от реализации полностью проданных товаров: Дебет 1210 Кредит 6010, 3130 - 3452250 тенге (в т.ч. НДС-369884 тенге). Дебет 7010 Кредит 1330- 3281250 тенге. В конце отчетного периода проводится закрытие счетов дохода и расходов: Дебет 6240 Кредит 5710 – 3082366 тенге; Дебет 5710 Кредит 7010 – 3281250 тенге. Резерв по обесценению товаров реверсируется и признается доход от восстановления обесценения: Дебет 1360 Кредит 6240 – 231250 тенге. Закрытие суммы отложенного налогового актива, которая была начислена в предыдущем отчетном периоде: Дебет 7710 Кредит 2810 «Отложенные налоговые активы по корпоративному подоходному налогу»- 46250 тенге.

Пример 2. Выявление убытка по определению обесценения запасов и начислению оценочного резерва. Определим, есть ли необходимость в обесценивании запасов и требуется ли начисление резерва (таблица 1). Сальдо по счету 1360 «Оценочный резерв под убытки от обесценения запасов» на начало отчетного периода нулевое. В учетной политике торговой организации принят метод определения себестоимости запасов – ФИФО. Чистая продажная стоимость товаров оценена в сумме 120000 тенге.

Таблица 1. Движения запасов торговой организации

Номенклатура запасов	Наличие товара, шт.	Стоимость за единицу товара, тенге	Итого, тенге
Сальдо запасов на 01.01.2021 г.	10	2100	21000
1 -я партия	20	2800	56000
2-я партия	25	2900	72500
3-я партия	50	3000	150000
Реализовано	60		
Остаток запасов на 31.06.2021 г.	45		

Себестоимость реализованных товаров составила 143500 тенге ($10 \times 2100 + 20 \times 2800 + 25 \times 2900 + 5 \times 3000$). Остаток товаров на 31.06.2021 г. составил 135000 тенге (45×3000). Необходимо рассмотреть наблюдается ли обесценение запасов. В данном случае, образовалась сумма по обесценению товаров в сумме 23500 тенге (Дебет 7420 Кредит 1360).

Рассмотрим, как восстанавливается резерв по списанию запасов. На следующую отчетную дату по этим же запасам имеется следующая информация (таблица 2).



Таблица 2. Движение запасов торговой организации

Номенклатура запасов	Наличие товара, шт.	Стоимость за единицу товара, тенге	Итого, тенге
Сальдо запасов на 01.07.2021 г.			
3-я партия	45	3000	15000
Оприходовано на склад организации:	120		780000
1-ая партия	60	3 200	192000
2-ая партия	40	3 000	120000
3-я партия	20	2800	56000
Реализовано	75		
Остаток запасов на 31.07.2021 г.	50		

Проводим проверку на обесценение запасов на 31.07.2021 г. Чистая продажная цена в данный отчетный период составляла 150000 тенге.

Себестоимость реализованных товаров составила 109500 тенге ($45 \times 3000 + 30 \times 3200$). Остаток товаров на 31.07.2020 г. составил 272000 тенге ($30 \times 3200 + 40 \times 3000 + 20 \times 2800$). На 31.07.21 г. снижение стоимости запасов не наблюдается, т.к. чистая продажная цена больше себестоимости реализованных товаров. Следовательно, требуется восстановление резерва по списанию запасов, т.е. провести процедуру реверсирования: Дебет 1360 Кредит 6240 на сумму 40500 тенге.

В целях налогообложения обесценение запасов не идет на вычеты в целях КПП на основании статьи 242 (пункт 5) Налогового кодекса. Доход, возникающий при восстановлении ранее признанного убытка от обесценения, не рассматривается в качестве дохода, подлежащего налогообложению, на основании статьи 225 (подпункта 9 пункта 2) Налогового кодекса [2].

При реализации основных средств, нематериальных активов, объектов инвестиционной недвижимости, которые не генерируют экономические выгоды от их использования требуется проведение процедуры реклассификации статей активов [3].

Стандарт IFRS 5 по долгосрочным активам, предназначенным для продажи отмечает, что необходимо оценить активы в соответствии с применяемыми стандартами, т.е. с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», использовать «правило проведения обесценения активов».

Пример 3. Модель учета актива по переоцененной стоимости. Предприятие реализует транспортное средство. Резерв по переоценке данного актива составляет в сумме 100000 тенге. Переоцененная стоимость этого актива составила 3000000, сумма накопленной амортизации 1600000 тенге. Предполагаемая справедливая стоимость актива составила 1300000 тенге, ожидаемые расходы на продажу - 50000 тенге.

В данной организации на дату реклассификации имеется актив, предназначенный для продажи. По требованиям IFRS 5 необходимо определить, есть ли обесценение актива при переводе данного объекта основных средств в состав активов, предназначенных для продажи.

Так, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу составляет 1250000 тенге. Балансовая стоимость актива составляет 1400000 тенге ($3000000 - 1600000$). Сравнив справедливую стоимость и балансовую стоимость, наименьшей из этих оценок является справедливая стоимость. В результате возникает убыток по обесценению транспортного средства в сумме 150000 тенге. Признать убыток от обесценения актива проводится:



- за счет резерва переоценки – Дебет 5520 Кредит 2430 - 100000 тенге
- за счет финансового результата (при недостаточном суммы резерва на переоценку)– Дебет 7420 Кредит 2430 – 50000 тенге.

В бухгалтерском учете необходимо провести реклассификацию статей: накопленная амортизация – 1600000 тенге (на дату реклассификации); убыток от обесценения - 150000 тенге (на счете 2430) - Дебет 2420 «Амортизация основных средств» Кредит 2410 «Основные средства» 1600000 тенге и Дебет 2430 Кредит 2410 - 150000 тенге.

В налоговом учете балансовая стоимость актива составляет 1250000 тенге и на эту сумму уменьшается соответствующий стоимостной баланс фиксированных активов [2].

Реализация основного средства после проведения реклассификации: Дебет 1210 Кредит 6210 «Доходы от выбытия активов» - 1250000 тенге; Дебет 7410 «Расходы от выбытия активов» Кредит 1510 – 1250000 тенге. В соответствии со статьей 228 Налогового Кодекса необходимо определить того, образовался ли прирост стоимости данного актива в данном случае прироста стоимости не наблюдается. Признается убыток от обесценения актива на сумму 100000 тенге.

Рассмотрим, как отразить сумму прибыли от увеличения справедливой стоимости актива с учетом ранее признанного убытка по снижению стоимости актива. Допустим, справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу увеличилась на 120000 тенге. Следовательно, признаем не всю сумму -120000 тенге, а восстанавливаем только сумму 100000 тенге. На эту сумму дается корреспонденция счетов: Дебет 1510 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» Кредит 6240 «Доходы от восстановления убытка от обесценения нефинансовых активов». В налоговом учете корректировки по реверсированным суммам не учитываются. Образовавшийся доход не рассматривается в качестве дохода, подлежащего налогообложению на основании статьи 226 НК (п.2, подпункт 9) Налогового кодекса. Убытки от обесценения не относятся на вычеты в целях КПП на основании статьи 242, пункта 5 Налогового кодекса.

При проведении тестирования объектов основных средств на обесценение рекомендуется учитывать правила проведения обесценения актива, отраженных в стандарте IAS 36 «Обесценение активов» [4]. Основная цель стандарта состоит в определении возмещаемой стоимости актива при его реализации.

Пример 4. На 31.12.2020 г. балансовая стоимость производственного оборудования составила 900\$, чистая продажная стоимость оборудования на эту же дату – 800\$ составила 10\$, дисконтная ставка 20 %.

Таблица 3 – Расчет ценности использования актива

Показатели, \$	1 год	2 год	3 год	Итого, \$
Выручка от продажи продукции	520	410	200	1130
Фактор дисконтирования	0,8333	0,6944	0,5787	
Будущий денежный приток	434	285	116	834
Чистая стоимость продажи оборудования	800			

На основе расчета дисконтированных денежных потоков, представленных в таблице 3, убыток от обесценения актива составил 56\$ и данная сумма отразится как расходы от обесценения активов в отчете о прибылях и убытках - Дебет 7420 «Расходы от обесценения активов» Кредит 2430. Обесценение актива, отраженное в бухгалтерском учете не идет на вычеты в налоговом учете.



Пример 5. Реверсирование/компенсация убытка от обесценения актива. На 31.12.2019 г. первоначальная стоимость актива составляла 120000 тенге. Срок полезного использования актива 5 лет. Применяется равномерный метод начисления амортизации. По истечении первого года эксплуатации возмещаемая стоимость актива равна 80000 тенге. На 31.12.2020 г. возмещаемая сумма составила 90000 тенге. Расчет суммы обесценения актива: накопленная амортизация за 2019 отчетный периода-24000 тенге; балансовая стоимость на 31.12.2019 г. – 96000 тенге. Убыток от обесценения актива – $80000-96000=16000$ тенге (Дебет 7420 Кредит 2430).

На 31.12.2020 г. балансовая стоимость актива составит: $80000-80000/4=60000$ тенге и возмещаемая стоимость - 76000 тенге ($120000-24000-24000$). В пределах суммы 16000 тенге необходимо восстановить ранее признанный убыток по снижению стоимости актива: – Дебет 2330, 2430, 2750 Кредит 6240.

Необходимо отметить, что любое увеличение стоимости актива выше его балансовой стоимости является переоценкой и сумма убытка по обесценению актива отражается в разделе баланса «Капитал», как «Резерв на переоценку». В нашем примере, если бы увеличили сумму до 90000 тенге, то необходимо было признать переоценку актива в: Дебет 2410 Кредит 5520. В целях налогового учета обесценение активов вычетом не признается [2].

Заключение. В результате проведенного исследования сформированы следующие выводы:

- рекомендуется создание резерва по обесценению запасов в пределах сумм превышения себестоимости над их чистой стоимостью реализации;
- при уменьшении стоимости актива или выбывающей группы до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу признавать снижение стоимости долгосрочных активов убытка от обесценения с учетом суммы накопленного убытка от обесценения;
- расходы по обесценению активов признавать в отчете о прибылях и убытках на основе «принципа расходов» с учетом, что прибыль от обесценения активов является сторнированием убытков от обесценения.
- для устранения наличия признаков обесценения долгосрочных активов является пересмотр/корректировка остаточного срока использования, метода начисления амортизации и данные процедуры актуальны в отношении тех активов, у которых ранее не были признаны снижения стоимости и убытки от обесценения.

Систематизируя вышеприведенное исследование, необходимо отметить, что проблемы по обесценению нефинансовых активов остаются актуальными в практике бухгалтерского учета казахстанских организаций. Проведение тестирования на предмет обесценения активов вызывает у бухгалтера определенные сложности, которые связаны с субъективностью проводимых оценок внутренних и внешних признаков обесценения нефинансовых активов и с профессиональным суждением.

Список литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (ias) 2 «запасы». https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30003541
2. Налоговый кодекс рк (состоянию на 24.06.2021 г.)
3. Международный стандарт финансовой отчетности (ifrs) 5 «долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» <https://cdb.kz/sistema/biblioteka-bukhgaltera/>



4. Международный стандарт финансовой отчетности (ias) 36 «обесценение активов». https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1051741

5. Международный стандарт финансовой отчетности (ias) 16 «основные средства». https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1051802

References

1 international financial reporting standard (ias) 2 "inventories". https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30003541

2 Tax code of the republic of kazakhstan (as of june 24, 2021)

3 International financial reporting standard (ifrs) 5 non-current assets held for sale and discontinued operations. <https://cdb.kz/sistema/biblioteka-bukhgaltera/>

4 International financial reporting standard (ias) 36 "impairment of assets". https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1051741

5 International financial reporting standard (ias) 16

6 International financial reporting standard (ias) 16 "fixed assets". https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1051802

ҚҰНСЫЗДАНУ/ҚАЙТАРУ БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП ПЕН САЛЫҚ ЕСЕБІ БОЙЫНША ҚАРЖЫЛЫҚ ЕМЕС АКТИВТЕР

З. Н. Исмухамбетова

Алматы менеджмент университеті, Алматы, Қазақстан

Түйін. Қаржылық емес активтердің, атап айтқанда қорлардың, негізгі құралдарды сатуға арналған ұзақ мерзімді активтердің құнсыздануын сәйкестендіру және құнсыздану залалдарын қалпына келтіру қаржылық және салықтық есепке алудың өзекті мәселелерінің бірі болып табылады. Бүгінгі таңда көптеген ұйымдарда активтердің құнын көтеру байқалады және активтердің құнсыздануы бөлігінде олардың құнын нақты көрсету талап етіледі.

Түйінді сөздер: қаржылық емес активтер, құнсыздану, баланстық құн, өтелетін құн, әділ құн, пайдалану құндылығы

IMPAIRMENT/REVERSION OF NON-FINANCIAL ASSETS FOR THE PURPOSE OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

Z.N. Ismukhambetova

Almaty Management University, Almaty, Kazakhstan

Summary. Identification of impairment and recovery of impairment losses of non-financial assets, in particular, inventories, long-term assets held for sale, fixed assets is one of the topical issues of financial and tax accounting. Today, most organizations have an overestimation of the value of assets and a real reflection of the value of assets in terms of their impairment is required.

Keywords: non-financial assets, impairment, carrying amount, recoverable amount, fair value, value in use



Авторлар туралы ақпарат:

Исмұхамбетова Зауре Негметовна - МВА Алматы менеджмент университеті, Розыбакиев көш., 227, 050060, Алматы, Қазақстан. Email: ismukhambetova@gmail.com

Сведения об авторах:

Исмұхамбетова Зауре Негметовна – МВА Алматы Менеджмент Университет, ул. Розыбакиева, 227, 050060, Алматы, Казахстан. Email: ismukhambetova@gmail.com

Information about authors:

Ismukhambetova Zaure Negmetovna - MBA Almaty Management University, st. Rozybakiev, 227, 050060, Almaty, Kazakhstan. Email: ismukhambetova@gmail.com