

**Временные разницы** - это разницы между оценкой активов и обязательств по балансу и оценкой тех же статей баланса в соответствии с требованиями налогового учета в том размере, в котором они могут повлиять на будущие налоговые платежи (увеличивая или уменьшая размер будущих платежей по Подоходному налогу).

Кроме того, разницы подразделяются на **вычитаемые** временные разницы и **налогооблагаемые** временные разницы.

**Вычитаемые временные разницы** при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отсроченного Подоходного налога, который должен уменьшить сумму Подоходного налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

**Налогооблагаемые временные разницы** при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отсроченного Подоходного налога, который должен увеличить сумму Подоходного налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Наиболее распространенными примерами постоянных разниц являются затраты, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль (например расходы сверх установленных норм): они никаким образом не влияют на налоговые платежи в силу того, что по действующему законодательству они определяются как не уменьшающие налогооблагаемую базу.

Поправка отсроченного налога представляет собой суммовую разницу, полученную в результате корректировки сальдо по счету 4310 «Отложенные налоговые обязательства по корпоративному подоходному налогу» на вновь установленную **налоговую** ставку.

---

1. Кодекс «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) по состоянию на 1 января 2011 г., издательство дом «БИКО», Алматы, 2011г.

2. Конституций Республики Казахстан

3. Гражданский кодекс Республики Казахстан (общая и особенная часть)

4. Закон «О бюджетной системе»

\*\*\*

Мақала корпоративтік табыс салығы есебін жүргізуге арналған. Бұл мақаланың негізгі сұрақтары корпоративтік табыс салығы есебі бойынша нормативтік заңнамаларға, корпоративтік табыс салығы есебін салықтық заңнама мен халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес жүргізуге арналады.

\*\*\*

The article is devoted to record keeping of the corporate income tax. Key questions in this article are devoted to regulatory legislation to incorporate the corporate income tax, corporate income tax management in accordance with tax legislation and international accounting standards.

*А.С. Амангалиева*

## ОБЕСЦЕНЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В процессе хозяйственной деятельности компании некоторые активы из приносящих экономическую выгоду переходят в разряд неэффективных, когда затраты на их содержание и использование выше, чем доход. Поэтому менеджменту необходимо отслеживать процесс обесценения активов и отражать его в отчетности, чтобы собственники компании могли своевременно принять управленческое решение о дальнейшем использовании актива или его реализации. В системе МСФО существует стандарт МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Этот стандарт применяется ко всем активам компании, в том числе к дочерним и ассоциированным компаниям и совместным предприятиям, за исключением активов, обесценение которых регламентируется другими стандартами, такие как МСФО (IAS) 2

«Запасы», активы, возникающие из договоров на строительство по МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда», отложенные налоговые активы по МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль, а также финансовые активы, которые регламентируются стандартом МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и т.д.

Согласно МСФО (IAS) 36 компания должна проверять активы на наличие признаков возможного обесценения по состоянию на каждую отчетную дату. При проверке принимаются во внимание как внешние, так и внутренние признаки возможного обесценения.

Внешние признаки обесценения:

- Значительное падение рыночной стоимости актива, которое оказалось большим, чем можно было ожидать.
- Существенные изменения в технологических, рыночных, экономических условиях, которые отрицательно сказываются на положении компании;
- Балансовая стоимость чистых активов компании больше чем ее рыночная капитализация.

К внутренним признакам обесценения относятся:

1. Устаревание или физическое повреждение актива, например основные средства (ОС), приобретенные несколько лет назад, до отчетной даты не введены в эксплуатацию. Возраст ОС и тот факт, что они все еще не введены в эксплуатацию, свидетельствуют об их возможном обесценении.

2. В течение периода произошли или ожидаются существенные изменения в процессе эксплуатации актива:

- актив не используется в течение нескольких периодов;
- планируется прекратить или реструктуризировать деятельности компании;
- предлагается выбытие актива в ближайшее время;
- необходимо пересмотреть срок полезного использования актива.

3. Текущие или будущие экономические результаты использования актива окажутся хуже, чем предполагалось. Это свидетельствует о том, что стоимость актива может уменьшиться:

- денежные средства, израсходованные на приобретение актива, или расходы, связанные с дальнейшей эксплуатацией и обслуживанием приобретенного актива значительно превышают расходы, ранее предусмотренные бюджетом;

- чистые денежные потоки или операционная прибыль (убыток) от актива значительно меньше запланированных;

- существенное снижение предусмотренных бюджетом чистых потоков денежных средств или операционной прибыли либо значительное увеличение предусмотренных бюджетом убытков, связанных с данным активом;

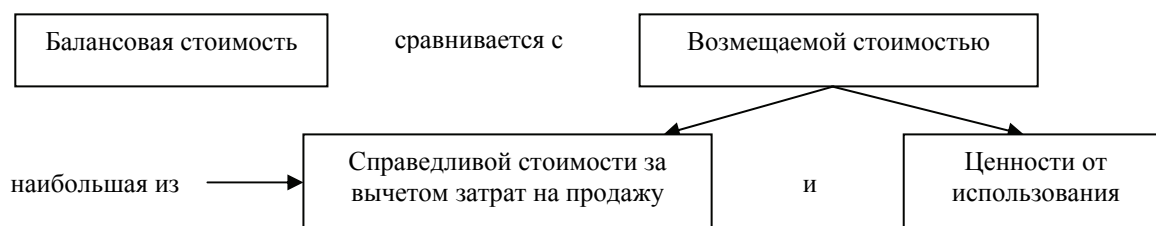
- операционные убытки или чистый отток денежных средств при использовании актива по сравнению с ранее признанной величиной.

Приведенный перечень признаков не является исчерпывающим. При наличии признаков обесценения актива, возможно, потребуется пересмотреть и скорректировать остаточный срок его полезной службы, метод амортизации и ликвидационную стоимость, даже если убыток от обесценения в отношении такого актива и не признается [1].

Целью же проведения проверки на обесценение является обеспечение уверенности в том, что нематериальные активы не отражены по стоимости, превышающей их возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость сравнивается с балансовой стоимостью актива с тем, чтобы установить, обесценился ли актив. Таким образом, определение возмещаемой стоимости является ключевым. Она определяется как наибольшая из следующих величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности от использования; основная концепция состоит в том, что актив не должен отражаться по стоимости, превышающей сумму, которая может быть получена либо при его реализации, либо от его использования в будущем.

Справедливая стоимость завычетом затрат на продажу, в сущности, представляет собой сумму, за которую актив может быть продан, за вычетом затрат на выбытие. Ценность от использования определена с точки зрения дисконтированных будущих денежных потоков как приведенная стоимость денежных потоков, получения которых ожидается от будущего использования и последующей продажи актива в конце срока его полезного использования. В связи с тем, что возмещаемая стоимость должна быть выражена как приведенная стоимость, а не как фактическая величина, то важнейшим элементом проверки на предмет обесценения является дисконтирование [3].

Сравнение балансовой и возмещаемой стоимости, а также определение возмещаемой стоимости могут быть представлены в виде следующей диаграммы:



Не всегда обязательно определять как ценность от использования, так и справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу, так как если любая из них больше балансовой стоимости, то актив не обесценился и, следовательно, производить уменьшение стоимости не следует. Таким образом, если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу больше балансовой стоимости, то нет необходимости в определении ценности от использования и в уменьшении стоимости в результате обесценения. Более сложные вопросы возникают в том случае, когда справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не превышает балансовую стоимость, и возникает необходимость в расчете ценности от использования. Как правило, такая ситуация имеет место в случае основных средств, используемых в производстве.

Хотя проверка на предмет обесценения может проводиться теоретически путем рассмотрения отдельных активов, вероятнее всего, так будет происходить лишь в редких случаях. Не всегда существует возможность получения надежной оценки справедливой стоимости всех активов. Даже если можно установить справедливую стоимость отдельных объектов основных средств, то, как правило, сделать это в отношении оценок ценности от использования не представляется возможным. Это связано с тем, что денежные потоки, используемые при расчете ценности от использования, обычно генерируются не отдельными активами, а группами совместно используемых активов.

Таким образом, зачастую проверка на обесценение не может быть проведена на уровне отдельного актива и должна проводиться на уровне так называемого операционного подразделения. Для определения наименьшей идентифицируемой группы активов, денежные потоки которой в основном не зависят от притоков денежных средств от других активов, и, следовательно, могут использоваться для расчета ценности от использования, МСФО (IAS) 36 использует термин «подразделение, генерирующее денежные потоки». В сущности, подразделение, генерирующее денежные потоки, означает часть компании, которая генерирует доход и которая в основном действует независимо от других частей компании. Акцент на генерирующем денежные потоки подразделении является основополагающим моментом, так как в результате проведения проверки на обесценение становится, в сущности, проверкой стоимости компании, поскольку активы подразделения компании обычно не отражаются по стоимости выше стоимости этого подразделения компании.

Так как ежегодное проведение проверки на обесценение всех объектов основных средств было бы затруднительным, МСФО (IAS) 36 требует проверки основных средств только в том случае, когда существуют признаки того, что имело место их обесценение. Если присутствуют признаки того, что балансовая стоимость не сможет быть возмещена, то

компания должна провести проверку на предмет обесценения. «Признаки» обесценения могут быть связаны либо с самими активами, либо с экономической средой, в которой осуществляется их использование. МСФО (IAS) 36 содержит примеры признаков обесценения, но поясняет, что приведенный перечень не является исчерпывающим, и явно указывает, что компания может установить другие признаки обесценения актива, наличие которых в равной мере вызывает необходимость проведения проверки на обесценение. Давайте рассмотрим несколько примеров как правильно проводить тест на обесценение [2].

**Пример 1.** Компания X владеет патентом на продукт. Срок действия патента - 5 лет. Ожидается, что рынок сбыта ежегодно будет расширяться на 5%. В истекшем году чистый доход от продажи продукта составил 11 млн. долл. Компания определила ставку дисконта в размере 12%. Расчет дисконтированной стоимости активов компании приведен в табл.1.

Таблица 1

Расчет ценности использования актива компании

1	$11 \times 1,05 = 11,55$	$1/(1,12)^1 = 0,8929$	$11,55 \times 0,8929 = 10,31$
2	$11 \times 1,05^2 = 12,127$	$1/(1,12)^2 = 0,7972$	$12,127 \times 0,7972 = 9,67$
3	$11 \times 1,05^3 = 12,734$	$1/(1,12)^3 = 0,7118$	$12,734 \times 0,7118 = 9,06$
4	$11 \times 1,05^4 = 13,37$	$1/(1,12)^4 = 0,6355$	$13,37 \times 0,6355 = 8,50$
5	$11 \times 1,05^5 = 14,039$	$1/(1,12)^5 = 0,5674$	$14,039 \times 0,5674 = 7,97$

Ценность использования актива: 45,51

Прогнозы компании относительно перспектив отдачи от использования актива, как правило, не должны превышать пяти лет. Можно, конечно, использовать и периоды продолжительностью более пяти лет, если есть уверенность в надежности этих прогнозов. Прогнозы денежных потоков вплоть до конца срока полезного использования актива оцениваются путем составления финансовых планов по денежным потокам.

При оценке будущих потоков необходимо учитывать:

- прогнозы поступлений денежных средств, включая поступление денежных средств при выбытии актива;
- прогнозы выбытия денежных средств, которое неизбежно при генерировании притока денежных средств от продолжающегося использования актива.

При оценке будущих потоков денежных средств не должны приниматься во внимание:

- потоки, связанные с усовершенствованием или модернизацией актива;
- потоки, ожидаемые в связи с будущей реструктуризацией;
- отток денежных средств, необходимый для погашения обязательств, которые уже были учтены в балансе в составе обязательств;
- притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности.

Если справедливая стоимость актива за вычетом затрат на продажу или ценность использования превышает его балансовую стоимость, то актив не обесценен и рассчитывать вторую величину необязательно.

**Пример 2:** Изменение балансовой стоимости актива путем переоценки. Балансовая стоимость завода составила 18 млн. долл. США. Завод был переоценен до 21 млн. долл. США. Прирост в размере 3 млн. долл. США относится в кредит счета капитала в составе резерва на переоценку:

Д-т Основные средства 3; К-т Резерв на переоценку 3

Во второй год при переоценке завод был оценен в 16 млн. долл. США. Уменьшение в размере 3 млн. долл. США отражается на счетах бухгалтерского учета как уменьшение ранее созданного резерва на переоценку. Оставшиеся 2 млн. долл. США признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках.

Д-т Резерв на переоценку 3

Д-т Прочие расходы – убыток от обесценения 2

К-т Основные средства 5

МСФО (IAS) 36 не дает указаний относительно того, как рассчитывать корректировку балансовой стоимости. Проводка по кредиту обычно делается по счету обесценения актива,

аналогично начислению амортизации. В отчетности стоимость актива отражается с учетом обесценения. После первоначального признания убытка от обесценения актива компания проводит его оценку в дальнейшем.

Применение МСФО (IAS) 36 на практике является очень сложным и трудоемким процессом. Основным при тестировании активов на обесценение является определение активов, обладающих признаками возможной потери стоимости, так как не всем объектам учета могут быть прямо поставлены в соответствие ожидаемые денежные потоки. При этом необходимо обеспечить достоверность и надежность информации, используемой в расчетах, а также ее прозрачность для внешних пользователей финансовой отчетности.

1. «Учет основных средств по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 2, с.14)
2. «Альтернативы в учете основных средств по МСФО» («МСФО: практика применения», 2006, № 3, с.31)
3. Майк Бонэм, Мэтью Кертис «Применение МСФО» 2 часть, Алпина Бизнес Букс, Москва, 2008

\*\*\*

Бұл мақалада негізгі құралдардың құнсыздануын халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес қалай жүргізу керек екендігі туралы және қалай негізгі құралдардың құнсыздануына тест жасау керек екендігі айтылған. Сонымен қатар тест өткізудің мақсаты жазылған.

\*\*\*

This article describes how to depreciate fixed assets in accordance with IFRS, as well as testing for impairment of fixed assets. There is described the aim of testing.

*Г.Б. Катаева*

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ

**Целью данной статьи является** – дать понятие бухгалтерскому учету, рассмотреть методы ведения бухгалтерского учета, выявить основные задачи бухгалтерского учета, выявить требования, определить предмет, объекты бухгалтерского учета.

**Актуальность темы** очевидна, потому как основой эффективной деятельности любой организации выступает четко налаженная система учета и контроля. Независимо от формы собственности, организации необходим бухгалтерский учет, как база, подтверждающая юридическую и финансовую обоснованность действий организации, ее взаимодействия с органами государственного управления и правопорядка, и соблюдения установленных норм и правил.

Оперативность и качество бухгалтерской информации во многом зависит от того, насколько рационально организован бухгалтерский учет и насколько эффективно осуществляется деятельность бухгалтерской службы.

В последние годы в методологии и организации бухгалтерского учета в Республике Казахстан произошли существенные изменения. Действующий Типовой план счетов бухгалтерского учета позволяет осуществлять учет многих категорий (объектов) рыночной экономики. Существенно изменены состав, структура, содержание и формы бухгалтерской отчетности. Она, в значительной мере, соответствует международным стандартам.

Бухгалтерский учет - система непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Бухгалтерский учет в Казахстане ведется на основании Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовом учете» от 27 февраля 2007г. №5442. Данные бухгалтерского учета во взаимосвязи с данными оперативного и статистического учета используются для анализа, планирования и отчетности.