

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН**

Университет «Туран-Астана»

А. А. Корженгулова

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ -1

Учебное пособие

Астана – 2016

УДК 657
ББК 65.052
К 66

Рекомендовано к печати Ученым советом Университет Туран-Астана
протокол № 7 от 17 февраля 2016 г

Рецензенты:

Алиев М.К. - д.э.н., профессор зав кафедрой «Учет и аудит» КазУЭФМТ
Шаукерова З. М. - к.э.н., доцент кафедры «Учет и аудит», КазАТУ им
С.Сейфуллина
Дайрабаева А.С. - к э.н, доцент университета «Туран-Астана»,

К 66 Корженгулова А.А. Финансовый учет -1: учеб. практ. пособие. – Астана:
университет Туран-Астана 2016. – 146 с.

ISBN 978-601-7871-06-2

В учебном пособии систематизированы основные вопросы финансового учета в Республике Казахстан, представлен материал по учету в полном соответствии с требованиями международными стандартами финансовой отчетности. Для лучшего восприятия материала дано множество практических примеров для закрепления тем по бухгалтерскому учету и аудиту, также даются контрольные вопросы.

Данное учебное пособие представляет интерес для студентов специальности «Бухгалтерский учет и аудит», «Экономика» и «Финансы», а также преподавателей экономических вузов, практикующих бухгалтеров и аудиторов, предпринимателей, менеджеров и аналитиков.

Цель данного пособия- повышение квалификации работников учета, практикум для студентов экономических вузов, который представляет интерес для всех, кто стремится добиться успеха в формировании отечественного рынка.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-601-7871-06-2

© Корженгулова А.А.

СОДЕРЖАНИЕ

1	Учет краткосрочных активов и дебиторской задолженности	6
1.1	Классификация активов: краткосрочные активы	6
	Признание денежных средств и их эквивалентов	
1.2	Документальное оформление и учет кассовых операций	11
1.3	Учет денежных средств на текущих банковских счетах в тенге	13
1.4	Инвентаризация денежных средств	18
	Контрольные вопросы для закрепления материала	20
2	Дебиторская задолженность	21
2.1	Признание и классификация дебиторской задолженности	21
2.2	Учет краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков	23
2.3	Порядок оформления командировочных	25
2.4	Учет расчетов с подотчетными лицами	29
2.5	Учет расчетов по возмещению материального ущерба	31
2.6	Учет прочей краткосрочной дебиторской задолженности	33
2.7	Учет долгосрочной дебиторской задолженности	34
	Контрольные вопросы для закрепления материала	35
3	Учет запасов (МСФО IAS 2)	36
3.1	Признание запасов. Оценка запасов	36
3.2	Документальное оформление поступления и выбытия запасов	42
3.3	Учет движения запасов	48
3.4	Система непрерывной и периодического учета запасов	51
3.5	Организация аналитического (складского и бухгалтерского) учета товарно-материальных запасов	52
3.6	Инвентаризация и переоценка производственных запасов	53
	Контрольные вопросы для закрепления материала	56
4	Учет долгосрочных активов	57
4.1	Признание основных средств по МСФО	57
4.2	Учет основных средств	60
4.3	Документальное оформление и учет поступления и выбытия основных средств	64
4.4	Учет амортизации и обесценения основных средств	68
4.5	Инвентаризация основных средств	72
	Контрольные вопросы для закрепления материала	73
5	Нематериальные активы	74
5.1	Понятие нематериальных активов и их оценка	74
5.2	Учет нематериальных активов	77
5.3	Документальное оформление и учет поступления нематериальных	79

	активов	
5.4	Документальное оформление и учет выбытия нематериальных активов	80
5.5	Учет амортизации и обесценения нематериальных активов	81
5.6	Инвентаризация нематериальных активов	84
	Контрольные вопросы для закрепления материала	85
6	Обесценение активов (МСФО IAS 36)	86
6.1	Обесценение по международным стандартам финансовой отчетности	86
6.2	Внешние и внутренние источники информации «Обесценение активов»	89
	Контрольные вопросы для закрепления материала	93
7	Учет обязательств организации	94
7.1	Понятие и классификация обязательств	94
7.2	Понятие долгосрочных обязательств	96
7.3	Учет прочей краткосрочной кредиторской задолженности	99
7.4	Учет обязательств по налогам в бюджет	101
7.5	Учет кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам	103
	Контрольные вопросы для закрепления материала	105
8	Оплата труда	106
8.1	Виды, формы и системы оплаты труда	106
8.2	Учет начисления и исчисления оплаты труда	107
8.3	Учет начисления пособий социального характера	109
8.4	Учет начисления отпусков и компенсация за неиспользованный отпуск	111
	Контрольные вопросы для закрепления материала	112
9	Выручка	113
9.1	«Выручка, признание доходов и расходов (МСФО IAS 18)»	113
9.2	Учет доходов и расходов от реализации и оказания услуг	114
9.3	Признание и учет доходов	117
9.4	Учет финансовых результатов	119
	Контрольные вопросы для закрепления материала	121
10	Учет капитала и резервов	122
10.1	Учет вкладов в уставной капитал	122
10.2	Учет изъятия капитала	124
10.3	Учет резервного капитал	126
10.4	МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	129
10.5	Учет и оценка финансовых инвестиций (МСФО 32, 39)	130
10.6	Хеджирование финансовых инструментов	132
	Контрольные вопросы для закрепления материала	133
11	Представление финансовой отчетности (МСФО IAS 1)	134
11.1	Отчетность по международным стандартам финансовой отчетности	134

11.2	Промежуточная финансовая отчетность (МСФО IAS 34)	138
11.3	Консолидированная и отдельная отчетность	140
10.4	Налоги на прибыль	142
	Контрольные вопросы для закрепления материала	144
	Список использованной литературы	145

1 . Учет краткосрочных активов: денежных средств и дебиторской задолженности

1.1 Классификация активов: краткосрочные активы. Признание денежных средств и их эквивалентов.

Активы - это имущество, имущественные и личные неимущественные блага и права субъекта, имеющие стоимостную оценку. Будущая экономическая выгода, заключенная в активе - это потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток денежных средств или эквивалентов денежных средств субъекта.

По срокам погашения активы можно подразделить на:

- долгосрочные (более одного года);
- краткосрочные (до одного года).

Согласно МСФО1 «Представление финансовой отчетности» актив должен классифицироваться как краткосрочный, когда:

- его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в нормальных условиях операционного цикла компании; или
- он содержится главным образом в коммерческих целях или в течение короткого срока, и его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев с отчетной даты;
- он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование.

Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

К краткосрочным активам относятся следующие статьи:

- товарно-материальные запасы независимо от срока их переработки и реализации;
- расходы будущих периодов, которые могут быть списаны в течение одного года от отчетной даты;
- денежные средства.
- краткосрочные финансовые инвестиции с указанием текущей стоимости, если она отличается от их балансовой стоимости;
- дебиторская задолженность, которая будет получена в течение одного года от отчетной даты:
 - авансовые платежи за покупку текущих активов;
 - счета к получению;
 - векселя полученные;
 - дебиторская задолженность, возникшая в результате внутригрупповых операций между основным хозяйственным товариществом и его дочерними товариществами;
 - дебиторская задолженность должностных лиц акционерного общества;
 - прочая дебиторская задолженность.

Краткосрочные активы представлены в бухгалтерском балансе в порядке ликвидности. Пять основных элементов в разделе текущих активов: денежные средства, краткосрочные инвестиции, дебиторская задолженность, запасы, оплаченные авансом расходы.

Денежные средства отражаются по номинальной стоимости, краткосрочные инвестиции - по справедливой стоимости, дебиторская задолженность - по оцененной сумме, которая будет получена, запасы - по себестоимости или по наименьшему из значений рыночной стоимости и себестоимости; оплаченные авансом расходы отражаются по себестоимости.

Деньги согласно экономической литературе трактуются как важнейший элемент любой развитой экономической системы, регулирующий социальные отношения как всеобщий эквивалент стоимости; как единица счета, с которой могут сравниваться ценности различных товаров.

В бухгалтерском учете денежные средства предприятий представляют собой совокупность денег, находящихся в кассе, на расчетном счете, на банковских, валютных специальных и депозитных счетах, в выставленных аккредитивах и особых счетах, чековых книжках, переводах в пути и денежных документах.

Денежные средства характеризуют начальную и конечную стадии кругооборота хозяйственных средств, скоростью движения которых во многом определяется эффективность всей предпринимательской деятельности.

Денежные средства являются единственным видом оборотных средств, обладающих абсолютной ликвидностью, то есть немедленной способностью выступать средством платежа по обязательствам предприятия. Поэтому именно их объемом определяется платежеспособность предприятия.

Для определения ее уровня объем денежных средств сопоставляется с размером текущих обязательств предприятия. Абсолютно платежеспособным считается предприятие, обладающее достаточным количеством денежных средств для расчетов по имеющимся у них текущим обязательствам. Кроме того, предприятию необходимы определенные запасы резервных денежных средств для оплаты возможных непредвиденных обстоятельств, а также для осуществления неожиданных и выгодных инвестиций.

Однако всякие излишние запасы денежных средств приводят к замедлению их оборота, то есть к снижению эффективности их использования, а в условиях инфляции – и к прямым потерям за счет обесценивания.

Поэтому искусство управления денежными потоками заключается не в том, чтобы накопить как можно больше денег, а в оптимизации их запасов, в стремлении к такому планированию движения денежных потоков, чтобы к каждому очередному платежу предприятия по своим обязательствам обеспечивалось поступление денег от покупателей и других дебиторов при сохранении необходимых резервов. Такой подход обеспечивает возможность сохранения повседневной платежеспособности предприятия, извлечение

дополнительной прибыли за счет инвестиций появляющихся временно свободных денежных ресурсов без их омертвления.

Все это придает особое значение учету денежных средств как важнейшему инструменту управления денежными потоками, контроля сохранности, законности и эффективности использования денежных средств, поддержания повседневной платежеспособности предприятия.

Таким образом, можно сформулировать **основные задачи**, стоящие перед бухгалтерским учетом в области учета денежных средств:

1. своевременное и правильное производство необходимых расчетов путем безналичных перечислений, так и наличными деньгами;
2. полное и оперативное отражение в учетных регистрах наличия и движения денежных средств и расчетных операций;
3. соблюдение действующих правил использования денежных средств по назначению в соответствии с выделенными лимитами, фондами и сметами;
4. организация и проведение в установленные сроки инвентаризации денежных средств и состояния расчетов, изыскание возможностей недопущения возникновения просроченной дебиторской и кредиторской задолженностей;
5. контроль за наличием и сохранностью денег в кассе, на расчетном счете и других счетах в банках;
6. контроль соблюдения расчетно-платежной дисциплины, своевременности перечисления сумм за материальные ценности и услуги, а также средств, полученных в порядке кредитования.

Правильное раскрытие и классификация денежных средств и их эквивалентов, необходимы для точной оценки ликвидности компании.

В МСФО № 7 «Отчеты о движении денег» даны следующие определения денежным средствам, их эквивалентам и потокам денежных средств:

Денежные средства включают наличные деньги и вклады до востребования.

Денежные счета включают только те наименования, которые могут использоваться для срочной оплаты обязательств. Денежные средства включают остатки на текущих счетах в финансовых учреждениях, наличные купюры, монеты, валюту, наличные суммы малой кассы и конкретные передаваемые денежные документы в кассе предприятия, принятые финансовыми учреждениями для срочных депозитов и изъятий. Эти передаваемые денежные документы включают простые чеки, кассовые ордера, чеки клиентов, денежные переводы и другие средства расчета. Остаток на балансовой статье «Денежные средства» отражает все наименования включенные в денежные счета.

Эквивалент денежных средств – краткосрочные, высоко ликвидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, подвергшихся незначительному риску изменения ценности.

Эквиваленты денежных средств предназначены скорее для удовлетворения краткосрочных обязательств, а не для инвестиций или других целей. Инвестиция, чтобы квалифицироваться, как эквивалент денежных средств должна быть легко обратимой в определенную сумму денежных средств, и подвергаться незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция квалифицируется в качестве эквивалента денежных средств только когда она имеет короткий срок погашения, скажем, три месяца или меньше с даты приобретения. Инвестиции в собственный капитал исключаются из эквивалентов денежных средств, если только они не являются, по существу, эквивалентом денег, например, в случае привилегированных акций, приобретенных незадолго до срока их погашения и с указанием конкретной даты выплаты.

В денежные средства не входят почтовые марки, авансы на командировочные расходы работникам (предоплаченные расходы), дебиторская задолженность работников компаний и денежные авансы, выплаченные работникам и внешним участникам (счета к получению).

В конце отчетного периода, недополученные денежные переводы/чеки не вычитаются из остатка счета денежных средств. Некоторые компании не уменьшают остаток счета денежных средств до тех пор, пока чеки не будут представлены для оплаты. Счет «Денежные средства» может включать сумму, называемую компенсационным остатком, которую нельзя свободно использовать. Этот остаток представляет собой минимальную сумму, сохраняемую компанией по требованию банка на своем счете в качестве обеспечения договора о предоставлении кредита. Фактически этот договор ограничивает денежную наличность и может уменьшить ликвидность компании.

Банковские займы обычно рассматриваются как финансовая деятельность. Однако, в некоторых странах банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами компании. В таких условиях банковские овердрафты включаются в качестве компонента денежных средств и их эквивалентов.

Овердрафт – это кредитовый остаток на активном счете, возникающий при совершении платежа на сумму, превышающую ранее имевшееся дебетовое сальдо овердрафт обычно, учитывается как краткосрочное обязательство.

Характерной чертой таких соглашений с банками является то, что сальдо по счету в банке часто изменяется от положительного к отрицательному.

Потоки денежных средств не включают движение между статьями, составляющими денежные средств или их эквиваленты, потому что эти компоненты являются частью контроля и регулирования денежных операций компании, а не частью ее операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Контроль и регулирование денежных операций включает инвестирование излишек денежных средств в денежные эквиваленты.

Понятие денежных средств. Все хозяйствующие субъекты хранят свои денежные средства на счетах в соответствующих учреждениях банков. Платежи по обязательствам другим субъектам проводятся, как правило, в порядке безналичных расчетов через эти учреждения банков. Наличные расчеты производятся в случаях и пределах, установленных нормативными документами Национального банка Республики Казахстан. Так, платежи между юридическими лицами на сумму, превышающую 4000 месячных расчетных показателей, осуществляются только в безналичном порядке. Данное условие применяется по каждой сделке между юридическими лицами. Если сумма контракта превышает указанный лимит, то платеж должен быть исполнен в безналичном порядке, даже если он исполняется частями, и сумма каждой выплаты не превышает 4000 месячных расчетных показателей.

Для хранения денежных средств и производства расчетов между юридическими лицами учреждения банков Республики Казахстан открывают банковские счета. Банковский счет – это способ отражения договорных отношений между банком и клиентом по приему депозита (вклада) и совершению операций, связанных с осуществлением банковского обслуживания клиента, предусмотренного договором.

Банковские счета ведутся в тенге и в иностранной валюте.

Корреспондентские счета – банковские счета банков и организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций.

Текущие (расчетные) и сберегательные счета – это банковские счета, открываемые для физических и юридических лиц, обособленных подразделений юридических лиц (филиалов и представительств).

Хозяйствующему субъекту может быть открыт текущий (расчетный) валютный счет, который предназначен для учета наличия и движения средств в иностранной валюте. Его открывают субъектам, осуществляющим внешнеэкономическую деятельность. Счета по аккредитивам, счета чековых (авансовых) книжек и других субъекты открывают для обособленного хранения денежных средств и совершения соответствующих операций.

Средства со счетов субъектов списывают по распоряжению их владельцев. Без распоряжения субъекта списание средств, находящихся на счете, допускается только по решению суда, государственной налоговой службы и в других случаях, предусмотренных действующим законодательством.

На территории Республики Казахстан применяются следующие способы осуществления платежей и переводов денег: предъявление платежных поручений; выдача чеков; выдача векселей или их передача по индоссаменту; использование платежных карточек; прямое дебетование банковского счета; предъявление платежных требований – поручений; предъявление инкассовых

распоряжений; иные способы, установленные законодательными актами республики.

1.2 ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Кассовые операции по приему наличных денег оформляются **приходным кассовым ордером** (ПКО) (ф. № КО-1), который подписывается главным бухгалтером или лицом, уполномоченным им.

Применяется для оформления поступления наличности в кассу организации как при ручной обработке, так и при обработке информации на компьютере. Приходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре работником бухгалтерии, подписывается главным бухгалтером или лицом, на то уполномоченным. Квитанция к приходному кассовому ордеру подписывается главным бухгалтером или лицом, на то уполномоченным, и кассиром и заверяется печатью кассира, регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов и выдается на руки сдавшему деньги *с чеком* контрольно-кассового аппарата, а ордер остается в кассе.

Все налогоплательщики, осуществляющие расчеты с населением путем наличных денег, платежных банковских карточек должны применять контрольно-кассовые аппараты с фискальной памятью и выдавать контрольный чек на руки потребителю (приказ министерства финансов РК от 23.05.2002 г. № 230). Кроме этого данным приказом предусмотрено возможность выдачи товарных чеков взамен применения ККМ, в случае ее технической неисправности или отсутствия электрической энергии, форма которой является единой и утверждена вышеназванным приказом. Контрольно-кассовый чек должен содержать фискальный признак:

- Наименование налогоплательщика;
- РНН;
- заводской номер и регистрационный номер ККМ;
- порядковый номер чека;
- дату и время продажи;
- цену товара (работ, услуг) или сумму покупки.

Операции, связанные с выдачей *кассовым ордером* (РКО) (ф. № КО-2) или другими документами (платежные ведомости, заявление на выдачу денег) и проводятся через *контрольно-кассовый аппарат с фискальной памятью*.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером. Приходный и расходный кассовые ордера и заменяющие их документы заполняются четко и ясно чернильной или шариковой ручкой (кроме красного и зеленого цвета) либо текст печатается на компьютере.

В этих документах не допускается никаких помарок, исправлений. В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их

составления, и перечисляются прилагаемые к ним документы. До передачи в кассу приходный и расходный кассовые ордера регистрируются в бухгалтерии в **журнале регистрации приходных и расходных документов** (форма КО-3). Приходные кассовые ордера регистрируются с левой стороны страницы, а расходные кассовые ордера - с правой стороны. ПКО и РКО применяется для оформления выдачи наличности из кассы организации, как при ручной обработке, так и при обработке информации на компьютере. Выписываются в одном экземпляре работником бухгалтерии, подписываются главным бухгалтером, а расходный кассовый ордер и руководителем организации или лицом, на то уполномоченным, регистрируется в журнале регистрации приходных (расходных) кассовых документов.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления. При получении ПКО, РКО кассир обязан проверить:

- наличие и подлинность на документах подписей главного бухгалтера, а на РКО - и подпись руководителя;
- правильность оформления документов.

Если не соблюдено хотя бы одно из этих требований, кассир возвращает документы в бухгалтерию.

Все операции по поступлению и расходованию кассир записывает в **кассовую книгу** (ф. № КО-4), которая открывается на I год. При ее открытии все листы книги должны быть пронумерованы, прошнурованы и общее количество листов должно быть указано на последней странице кассовой книги. Книга опечатывается печатью и скрепляется подписями главного бухгалтера и руководителя.

Записи в кассовой книге ведутся через копирку в 2 экземплярах. До начала записи ПКО, РКО в кассовой книге указывается остаток денег на начало дня. В конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день и выводит остаток денег на конец дня. Вторые экземпляры листов кассовой книги являются отрывными и служат отчетом кассира. Отчет сдается в бухгалтерию вместе с приложенными к нему первичными документами (ПКО, РКО). Если на предприятии совершается ежедневно немного кассовых операций, то кассовые отчеты могут составляться 1 раз в 3-5 дней. Принятые от кассира отчет и документы проверяются работниками бухгалтерии, а контролирует правильное ведение кассовой книги главный бухгалтер. При обнаружении выдачи из кассы денег, не подтвержденных распиской получателя в РКО, эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира, при этом выписывается расходный кассовый ордер на имя кассира. Если сумма наличных денег не оприходована приходным кассовым ордерами, то они считаются излишком кассы и зачисляются в доход субъекта путем выписки приходного кассового ордера.

Если на предприятии достаточно большой штат работников и деньги выдаются не через банкомат, а из кассы, выдача заработной платы производится по платежным ведомостям, подписанным главным бухгалтером и руководителем организации, с выпиской на имя кассира расходного кассового

ордера. Однако для ускорения выдачи заработной платы приказом руководителя можно закрепить «общественных кассиров», которые могут получать деньги в кассе и выдавать по ведомости в своем подразделении.

При этом необходимо представить руководителю предприятия представление каждого подразделения о назначении общественного кассира с подписями всех членов данного подразделения о том, что работники доверяют данному лицу получение денег для выплаты заработной платы. Кассир выдает деньги в подотчет общественному кассиру с регистрацией в «Книге учета принятых и выданных кассиром денег» (ф. № КО-5) под расписку. Данный документ используется для учета денег, выданных из кассы организации доверенному лицу (раздатчику) по выплате заработной платы, и возврата остатка наличности и оплаченных документов. Книгу ведет кассир. Выдача и возврат денег и оплаченных документов оформляются подписями.

1.3 Учет денежных средств на текущих банковских счетах в тенге

При открытии текущего или корреспондентского счета по договору банковского счета банк обязуется принимать деньги, поступающие в пользу клиента, выполнять распоряжение клиента о переводе (выдаче) клиенту или третьим лицам соответствующих сумм денег и оказывать другие услуги, предусмотренные договором банковского счета.

Договор банковского счета должен содержать: предмет договора, регистрационный номер хозяйствующего субъекта – клиента, подтвержденный документально органами налоговой службы, порядок распоряжения деньгами, находящимися в банке, условия оказания банком услуг и порядок их оплаты. Для открытия банковского счета юридическим лицам-резидентам Республики Казахстан и их обособленным подразделениям (филиалам и представительствам) необходимо предоставить:

- документ с образцами подписей и оттиска печати;
- оригинал документа, выданный органом налоговой службы, подтверждающий факт постановки клиента на налоговый учет;
- копию документа установленной формы, выданного уполномоченным органом, подтверждающего факт происхождения государственной регистрации;
- для филиалов и представительств: копию доверенности, выданную юридическим лицом-резидентом Республики Казахстан руководителю филиала или представительства;
- нотариально удостоверенную копию устава либо документа, подтверждающего факт деятельности клиента на основе устава.

В случае установления факта ошибочности принятия денег в пользу владельца счета банк, в целях устранения данной ошибки, вправе произвести

изъятие указанных денег без соответствующего поручения владельца счета. Денное условие должно быть предусмотрено в договоре.

Для оформления операций по расчетному счету и другим счетам в банке служат следующие документы.

Объявление на взнос наличными – приказ владельца счета банку принять для зачисления на его счет полученной выручки, депонированной заработной платы и других сумм, вносимых наличными. Объявление выписывают чернилами в одном экземпляре; на принятые деньги банк выдает квитанцию, которую прилагают к расходному кассовому ордеру.

Объявления выписывают чернилами в одном экземпляре; на принятые деньги банк выдает квитанцию, которую прилагают к расходному кассовому ордеру.

Учет операций по расчетному счету ведется на счете 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах в тенге». По счетам субъектов банк открывает лицевые счета (в двух экземплярах под копировальную бумагу). Первый является выпиской из лицевого счета (выдается хозяйствующему субъекту), второй – лицевым счетом. Выписка заверяется подписью исполнителя и оттиском печати банка «Для выписок».

Каждое исправление в выписках должно быть заверено подписями исполнителя и главного бухгалтера или его заместителя и скреплено оттиском печати банка. На документах, прилагаемых к выпискам, должны быть проставлены штамп, которым оформляют выписки, с включением кода операционного работника, подписавшего выписку, и календарный штамп с указанием даты записи данных документов по лицевому счету.

Банковский счет закрывают по заявлению клиента. Запрещается его закрытие при наличии неисполненных требований к данному счету, за исключением случаев закрытия счета в связи с ликвидацией или реорганизацией юридического лица-клиента или отсутствия денежных средств на счете юридического лица более одного года, у физического лица – более трех лет.

При закрытии счета, а также при изменении наименования владельца либо номера счета его владелец обязан вернуть банку чековые книжки с оставшимися неиспользованными чеками, указав их номера в прилагаемом заявлении, подтвердить остаток средств на банковском счете.

Ниже показана корреспонденция по учету денежных средств на текущем банковском счете.

№	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Поступила выручка из кассы	1030	1010
2	Поступила оплата за реализованную продукцию, работы и услуги	1030	1210
3	Поступили авансы от покупателей и заказчиков	1030	3510
4	Оплачены акцептованные счета поставщиков и подрядчиков.	3310	1030
5	Получено с расчетного счета в кассу на выплату заработной платы, командировочных и других расходов	1010	1030
6	На сумму инвестиций, вложенных в уставный капитал указанных предприятий	2200	1030
7	Приобретены акции, облигации, сделаны вклады на депозитные счета в банках	1100	1030
8	На сумму авансов, выплаченных поставщикам и подрядчикам	1610	1030
9	На суммы банковских кредитов и заемных средств, погашенных с расчетного счета	3010	1030
10	Погашена с расчетного счета задолженность дочерним и зависимым товариществам	3320-3340	1030
11	Оплачены платежи в бюджет по налогам	3130, 3140	1030
12	Оплачен в бюджет корпоративный подоходный налог	3110	1030
13	Оплачены суммы задолженности по имущественному и личному страхованию	3410	1030

Все платежи по операциям между резидентами должны осуществляться только в тенге, за исключением случаев, предусмотренных нормативными актами. Валютные операции, осуществляемые резидентами и нерезидентами в Республике Казахстан, проводят через уполномоченные банки и уполномоченные небанковские финансовые учреждения, за исключением случаев, предусмотренных нормативными правовыми актами Национального банка Республики Казахстан, налоговым и таможенным законодательством.

Основанием для проведения валютных операций является закон Республики Казахстан Закон Республики Казахстан «О валютном регулировании и валютном контроле» от 13 июня 2005 года и «Правила проведения валютных операций в Республике Казахстан», которые утверждены Постановлением Национального банка 20 апреля 2001 г. №115. Основным органом валютного регулирования в Республике Казахстан является Национальный банк, осуществляющий функции валютного регулирования в соответствии с действующим законодательством. Открытие, ведение и закрытие юридическими лицами-резидентами счетов в иностранной валюте в уполномоченных банках производится в порядке, предусмотренном Инструкцией «О порядке открытия, ведения и закрытия банковских счетов клиентов в банках Республики Казахстан» №266 от 2 июня 2000 года. Юридические лица-резиденты при проведении платежа в пользу нерезидента обязаны представлять в уполномоченные банки надлежащим образом оформленные документы (договоры, контракты, соглашения, инвойсы и др.) В случае проведения валютных операций, по которым требуется лицензия и (или) свидетельство о регистрации в Нацбанке, юридические лица-резиденты обязаны предоставлять в уполномоченный банк копии соответствующих документов. В соответствии с Законом «О валютном регулировании и валютном контроле» от 13 июня 2005 года и «Правилами регистрации валютных операций, связанных с движением капитала», утвержденными Постановлением Правления Нацбанка Республики Казахстан от 31 мая 2001г. №88 установлен порядок проведения и организации учета операций, связанных с движением капитала, предусматривающих переход средств от нерезидентов в пользу резидентов. Регистрации подлежат следующие виды валютных операций, связанных с движением капитала, предусматривающие поступление имущества в Республику Казахстан в сумме, превышающей эквивалент 100 тысяч долларов США:

- получение кредитов от нерезидентов на срок более 120 дней, включая лизинг;
- кредитование нерезидентами экспортно-импортных сделок инвестиции нерезидентов в Республику Казахстан в форме прямых и портфельных инвестиций;
- переводы нерезидентов в оплату полной передачи исключительного права на объекты интеллектуальной собственности;
- переводы нерезидентов в оплату имущественных прав на недвижимость.

Регистрация данных операций включает регистрацию соответствующего договора (кредитное или инвестиционное соглашение, контракт, учредительный договор и документы, на основании которых осуществляются валютные операции, связанные с движением капитала) и ежеквартальное представление сведений о фактическом движении средств по зарегистрированному договору в порядке, установленном действующим законодательством.

Установлен приводимый ниже порядок регистрации следующих видов валютных операций, связанных с движением капитала, предусматривающих переход (перемещение) средств от нерезидентов в пользу резидентов: получения кредитов на срок более 120 дней; осуществления расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных сделок на срок более 120 дней; инвестиции; переводов в оплату имущественных и иных прав на недвижимость.

Расчеты в иностранной валюте с юридическими лицами– нерезидентами осуществляются юридическими лицами–резидентами в пределах имеющихся на их счете валютных средств в безналичном порядке. Валютные средства могут быть получены из следующих источников: экспортная валютная выручка; взносы в уставный капитал; финансовая помощь (гранты) нерезидентов; валютные кредиты от уполномоченных банков, иностранных банков, финансовых учреждений и других иностранных и других юридических лиц, а также займы от физических лиц-нерезидентов; валюта, приобретенная на внутреннем рынке за тенге через уполномоченные банки и уполномоченные организации, осуществляющие отдельные виды банковских операций, а также их обменные пункты.

Юридическим лицам-резидентам запрещается осуществление расчетов по валютным операциям в наличном порядке. Официальный курс тенге для целей налогообложения, бухгалтерского учета и таможенных платежей к денежным единицам иностранных государств определяется Национальным Банком на основании курсов обменных операций на внутреннем валютном рынке и публикуется в официальных документах.

При двусторонних сделках купли-продажи иностранной валюты через уполномоченные банки и обменные пункты покупатели и продавцы вправе самостоятельно определять обменный курс тенге к валютам.

Резиденты – юридические лица могут приобрести иностранную валюту на внутреннем валютном рынке и получить кредит в иностранной валюте только для осуществления расчетов с нерезидентами и выполнения обязательств по полученным банковским кредитам в иностранной валюте. Кредиты в иностранной валюте представляются в безналичном порядке.

Операции по валютному счету оформляются следующими документами:

поступление наличной валюты (выручка, остатки неиспользованных подотчетных сумм и др.) оформляется Приходным валютным ордерам. Копия приходного валютного ордера банка, заверенная печатью (штампом) банка и подписью кассира, исполнителя и контролера, служит основанием для выписки расходного валютного кассового ордера;

выдача наличной валюты оформляется Поручением (расходный валютный ордер). Копия поручения (расходного валютного ордера), заверенная банком, служит основанием для выписки приходного валютного кассового ордера.

Валютный счет закрывают по заявлению его владельца, которое передается в обслуживающее учреждение банка.

По счетам 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах в валюте» записи хозяйственных операций производятся аналогично записям по расчетному счету. По дебету счета 1030 корреспондируют с кредитом следующих счетов:

Ниже показана корреспонденция по счету 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах в валюте»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	На суммы валюты, сданные на валютный счет из валютной кассы	1030	1012
2	Поступила валютная выручка за отгруженную продукцию.	1030	1210
3	На суммы положительной курсовой разницы при повышении курса иностранных валют по отношению к национальной валюте	1030	6250
4	На суммы валюты, полученные в валютную кассу с валютного счета	1210	1030
5	Оплачены инвойсы (счета-фактуры) иностранных фирм за поставленные материальные запасы, выполненные работы и оказанные услуги	3310	1030
6	На суммы отрицательной курсовой разницы	7430	1030

1.4 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Система внутреннего контроля за движением денежных средств - это политика и процедуры разработанные чтобы: защитить активы; обеспечить соответствие с финансовой политикой субъекта; обеспечить достоверность данных, отраженных на бухгалтерских счетах.

Денежные средства легко скрыть и перевезти, на них нет знаков принадлежности, и они являются конвертируемыми. Риск кражи напрямую

связан с тем, что отдельные лица имеют доступ к системе учета и могут получить разрешение на охрану денежных средств. Внутренний контроль над движением денежных средств должен выполнять следующие функции:

- отдельное хранение и отдельный учет денежных средств;
- учет всех операций, произведенных за наличный расчет;
- хранение только необходимого остатка в кассе;
- периодические проверочные подсчеты остатка в кассе;
- физический контроль денежных средств;
- Контроль за поступлением.
- Контроль денежных расходов.
- Контроль денежных средств на расчетных счетах.
- Сверка кассовых остатков.
- Сверка расчетных (валютных) счетов.

Денежные средства в кассе инвентаризируют путем установления наличия числящихся в кассе денежных средств и полистного пересчета бланков строгой отчетности. Результаты инвентаризации оформляют отдельным «Актом инвентаризации денежных средств» (Форма Инв-Ю). Акт применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денег, денежных документов, находящихся в кассе организации. Комиссия проверяет денежное наличие путем полного пересчета всех денег, денежных документов, находящихся в кассе организации. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается инвентаризационной комиссией и материально-ответственным лицом, отвечающим за сохранность денег, денежных документов, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы. При смене материально-ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах (материально-ответственному лицу, сдавшему наличные деньги, денежные документы, материально-ответственному лицу, принявшему деньги, денежные документы, и бухгалтерии).

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с Правилами ведения кассовых операций разработанных и утвержденных руководителем хозяйствующего субъекта. Инвентаризация кассы документов и бланков строгой отчетности (авиа и железнодорожные билеты, талоны на бензин и др.), как правило, проводится внезапно, с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей хранящихся в кассе, в присутствии кассира и главного бухгалтера. До начала инвентаризации (при наличии нескольких касс они опечатываются) Кассир должен составить на момент инвентаризации кассовый отчет и вывести по кассовой книге остаток денежных средств. С кассира берется расписка о том, что все приходные и расходные документы включены в отчет и что не оприходованных и не списанных сумм в кассе не имеется. После пересчета денег составляется акт инвентаризации денежных средств в кассе. Полученный результат инвентаризации сверяют с данными бухгалтерского учета по кассовой книге. В акте записываются

объяснения кассира о выявленных нарушениях и резолюция руководителя субъекта о дальнейшем решении по результатам инвентаризации.

К началу проведения инвентаризации все документы, относящиеся к приходу и расходу денежных средств, денежных документов, и все денежные средства и денежные документы, поступившие на мою ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

При проведении инвентаризации необходимо проверить: заключен ли с кассиром договор о полной материальной ответственности и взято с него «Обязательство кассира», соответствует ли оснащение кассы требованиям, где хранятся дубликаты ключей от сейфа.

Например. При инвентаризации кассы были обнаружены излишки в размере 150 тенге, в этом случае выписывается приходный кассовый ордер и они приходятся на результат деятельности субъекта, что оформляется следующей записью: Дебет счета 1010 «Денежные средства в кассе» Кредит счета 6280 «Прочие доходы» 150 тенге.

Если при инвентаризации кассы была обнаружена недостача 5000 тенге, в этом случае:

на сумму выявленной недостачи выписывается расходный кассовый ордер
Дебет счета 1281 «Недостачи, потери от порчи ценностей»

Кредит счета 1010 «Денежные средства в кассе» 5000 тенге;

недостача поставлена в начет кассиру

Дебет счета 1252 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 1281 «Недостачи, потери

от порчи ценностей» 5000 тенге;

погашение недостачи кассиром (выписывается приходный кассовый ордер)

Дебет счета 1010 «Денежные средства в кассе»

Кредит счета 1252 «Расчеты по возмещению материального ущерба» 5000 тенге

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Дайте определение текущих активов
2. Каковы правила содержания помещения для кассы на предприятии
3. Расскажите об учете наличности в кассе
4. Расскажите об учете денежных средств на расчетном счете
5. На основании каких первичных документов отражаются операции по кассе в национальной и иностранной валюте? Расскажите порядок составления и оформления этих документов.
6. Что нужно предоставить юридическим лицам для открытия банковского счета?
7. Определите систему внутреннего контроля за движением денежных средств.

Глава 2. Дебиторская задолженность

2.1 Признание и классификация дебиторской задолженности

Дебиторская задолженность (от лат. - долг, обязанность) - это задолженность других лиц перед данной компанией, отражение которой в учете выражено как имущество компании, то есть право на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и тому подобного) с должника. С точки зрения права дебиторская задолженность означает любое право получать или требовать платеж денежной суммы в любой валюте (или товаром, легко переводимым в денежные средства).

Не существует международного стандарта, который бы напрямую регламентировал порядок учета и отражения в отчетности дебиторской задолженности. Общее правило отражения дебиторской задолженности в балансе определяется МСФО 1 "Представление финансовой отчетности", который требует представления непосредственно в балансе торговой и иной дебиторской задолженности и отдельного раскрытия дебиторской задолженности материнской компании, дочерних компаний, ассоциированных компаний и других взаимосвязанных сторон.

В соответствии с МСФО 1 "Представление финансовой отчетности", дебиторская задолженность классифицируется как оборотный актив, если она должна быть погашена в течение двенадцати месяцев после отчетной даты (или в нормальных условиях операционного цикла), и долгосрочный актив. При этом операционный цикл - это интервал времени между приобретением (появлением) активов и их конвертированием в денежные средства. Если обычный операционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам. Бухгалтер компании должен знать, что в соответствии с МСФО 1 запасы и торговую дебиторскую задолженность, которые продаются, потребляются и реализуются как часть нормального операционного цикла, даже если их реализация не ожидается в течение двенадцати месяцев после даты баланса, классифицируют как оборотные активы.

В международной практике учета выделяют торговую и неторговую дебиторскую задолженность. Торговая дебиторская задолженность - это суммы, которые клиенты должны выплатить за товары и услуги, реализованные (оказанные) в ходе осуществления обычной хозяйственной деятельности. Она подразделяется на две группы: счета к получению - обычная задолженность покупателей за приобретенную продукцию, и векселя к получению задолженность покупателей, оформленная письменным обязательством оплатить счет. Неторговая дебиторская задолженность возникает в результате других видов деятельности, например - авансы служащим или филиалам компании, депозиты для покрытия потенциального ущерба или убытка, депозиты в качестве гарантии платежа, дивиденды и вознаграждения к

получению, претензии к правительственным организациям по возврату налогов.

Краткосрочная дебиторская задолженность представляет собой расчеты с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию и оказанные услуги сроком до одного года. Долгосрочная дебиторская задолженность представляет собой расчеты с покупателями и заказчиками за реализованные активы и оказанные услуги сроком свыше одного года.

Дебиторская задолженность признается только тогда, когда признается связанный с ней доход. Возникновение дебиторской задолженности (ДЗ) при системе безналичных расчетов представляет собой объективный процесс хозяйственной деятельности предприятия.

Дебиторская задолженность, как правило, попадает под определение финансовых активов и, соответственно, регламентируется МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка", который устанавливает критерий признания (финансовый актив признается только тогда, когда становится частью контрактных условий инструмента) и первоначальной оценки (финансовый актив первоначально признается по стоимости приобретения, равной справедливой стоимости отданных средств).

На практике это означает, что дебиторская задолженность возникает при условии выполнения контракта (предоставление товаров, работ, услуг) и отражается в размере денежных средств, которые должны быть получены от покупателей.

Косвенно дебиторская задолженность затрагивается МСФО 18 "Выручка", определяющим порядок учета выручки компании.

Осуществляя предпринимательскую деятельность, субъекты предполагают, что по мере проведения хозяйственных операции по реализации товаров (работ, услуг) они не только возвратят вложенные средства, но и получают доходы. Однако в реальной практике дебиторская задолженность «зависает» на долгие месяцы, а иногда и годы. Рост ДЗ ухудшает финансовое состояние предприятий, а иногда приводит к банкротству.

Поэтому на сегодня важнейшими проблемами, решения которых должно способствовать улучшению финансового состояния хозяйствующих субъектов, являются:

- правильная организация учета ДЗ в связи с переходом на международные стандарты подготовки финансовой отчетности (МСФО);
- анализ ДЗ, который должен быть направлен на выявление факторов, влияющих на рост ДЗ и определение резервов направленных на списание просроченной задолженности.

Сомнительным долгом может быть признана дебиторская задолженность предприятий, организаций, компаний, которая не погашена в срок, установленный договором и не обеспечена соответствующими гарантиями. Если сомнительная дебиторская задолженность вероятна и может быть оценена, необходимо отразить на счетах предполагаемую сомнительную

дебиторскую задолженность. Принцип соответствия требует, чтобы убытки от сомнительной дебиторской задолженности были признаны в том отчетном периоде, когда произошла реализация.

Для покрытия возможных потерь, связанных со списанием сомнительных долгов, создаются резервы. Резервы по сомнительным долгам создаются в конце года на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности субъекта. Резервы по сомнительным долгам учитываются на счете 1290 «Резервы по сомнительным требованиям». По кредиту счета отражается величина созданного резерва, а по дебету списание сомнительных долгов за счет резерва по истечении срока давности (в соответствии статьи 178 ГК РК срок исковой давности 3 года с момента возникновения). Дебиторская задолженность отражается в балансе за вычетом резерва по сомнительным долгам (чистая ДЗ).

При образовании резерва по сомнительным долгам хозяйствующие субъекты могут применять один из следующих методов:

- Метод учета по срокам оплаты
- Метод процента от чистой реализации в кредит (или метод процента от объема реализации)

Метод учета по срокам оплаты заключается в определении процента сомнительных долгов по сроку оплаты задолженности. Для определения этого процента, необходимо классифицировать все счета к получению по следующим категориям:

1. Счета, срок оплаты которых еще не наступил
2. Счета, со сроком оплаты от 1 до 30 дней
3. Счета, со сроком оплаты от 31 до 60 дней
4. Счета, со сроком оплаты от 61 до 90 дней
5. Счета, со сроком оплаты более 90 дней.

Для каждой категории определяется прогнозируемый процент сомнительных долгов.

Сущность метода процента от чистой реализации в кредит заключается в определении среднего процента сумм безнадежных долгов, который рассчитывается на основе анализа реализованной продукции в кредит.

При данном методе сумма остатка сомнительного долга на счете 1290 «Резервы по сомнительным требованиям» не берется в расчет. Создание резерва отражается следующей бухгалтерской проводкой:

Дт 7210 Кт 1290

2.2 Учет краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков

Дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию и оказанные услуги сроком до одного года называется краткосрочной.

Задолженность работников и других лиц учитывается на счете 1250, по которому могут открываются субсчета:

- Расчеты с подотчетными лицами;
- Расчеты с работниками за товары, проданные в кредит;
- Расчеты по предоставленным займам;

Предприятия выдают своим работникам в подотчет суммы, которые используются подотчетными лицами для приобретения в магазинах канцелярских товаров, бланков, оплаты почтовых переводов и других расходов, необходимых для хозяйственной деятельности предприятия, а также эти средства используют для оплаты командировочных расходов.

Авансы выделяются по необходимости в погашение расходов тем сотрудникам, на которых возложена обязанность осуществить расходы из подотчетных сумм и которых направляют приказом руководителя в командировки. Деньги на служебные командировки выдаются в пределах сумм, причитающихся командированным лицам, на оплату проезда (туда и обратно), суточных расходов и расходов по найму помещения, рассчитанных согласно сроку командировки. Отчетом об использованных суммах являются авансовый отчет (ф.№286), который составляется не позднее 5 дней после выдачи денег на хозяйственные расходы или истечении срока командировки и представляется в бухгалтерию. Выдача последующих наличных средств подотчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам.

Длительное, ничем не обоснованное нахождение денег у подотчетных лиц, может расцениваться как доход.

Предприятие имеет право удержать из суммы оплаты труда работника не возмещенный им своевременно остаток аванса. Распоряжение об удержании подается не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возврата аванса. Пропустив этот срок, администрация теряет право на удержание соответствующих сумм в беспорядном порядке. В этом случае (если работник оспаривает основание или размер удержания) взыскание сумм производится в судебном порядке.

Если предприятие не имеет возможности вернуть неиспользованные суммы с подотчетных лиц, то данные суммы являются доходом этих лиц и предприятие обязано удержать с них подоходный налог и другие необходимые налоги, которыми облагаются доходы физических лиц. Начисление налогов с суммы задолженности работника может быть произведено двумя способами:

- неиспользованная сумма считается выданной за минусом всех удержаний. В этом случае налоги рассчитываются от обратного;
- налоги начисляются с суммы задолженности и удерживают из начисленной заработной платы данного работника.

В случае если работник произвел перерасход согласно авансовому отчету, то разницу ему возмещают из кассы. Проверенный авансовый отчет утверждается главным бухгалтером и руководителем предприятия.

Неправильно заполненные авансовые отчеты и приложенные к ним документы возвращаются подотчетным лицам для переоформления. На документах приложенных к авансовым отчетам проставляется штамп или надпись от руки «Оплачено» или «Погашено» с указанием даты (года, числа, месяца). Авансовым отчетом оформляются не только хозяйственные расходы, но также и расходы на командировки.

Ниже показана корреспонденция счетов на отражение в учете краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Предъявлены счета к оплате покупателям и заказчикам за:			
	отгруженную продукцию и оказанные услуги	Транспортные накладные, счета- фактур	1210	6010
	отражение налога на добавленную стоимость по реализованной продукции, и оказанным услугам	Счет-фактура.	1210	3130
2	Поступление платежей от покупателей и заказчиков по предъявленным счетам:	Выписка банка:	1010,1030	1210
3	Отражение зачета суммы ранее полученных авансов в оплату счетов покупателей		3510	1210

2.3 Порядок оформления командировочных Командировки по Казахстану

Командировкой считается поездка работника предприятия в другую местность для выполнения служебных заданий на определенный срок и по распоряжению руководителя этого предприятия. В командировку может быть направлен работник, связанный с предприятием трудовым договором.

Отправка работника в командировку оформляется на основании приказа, в котором указывается пункт назначения и наименование учреждения, сроки и цель командировки. Командированному работнику выдается командировочное удостоверение, подписанное руководителем, и делается отметка о дне отъезда.

Регистрация работников, отбывающих в командировку и прибывающих в командировку на данное предприятие, ведется в специальных журналах согласно приложениям №1 и 2 «Правил о служебных командировках в пределах Республики Казахстан работников государственных учреждений,

содержащихся за счет средств государственного бюджета», утвержденных постановлением Правительства РК .

Срок командировки работников определяется руководителями объединений, предприятий, учреждений и организаций, однако он не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути. Продление срока командировки допускается в исключительных случаях (отсутствие транспортных средств, срочность командировки и т. п.) не более чем на 5 дней путем издания соответствующего приказа данной организации.

Срок командировки работников ремонтных предприятий не может превышать 3 месяцев.

Фактическое пребывание в месте командировки определяется по отметкам в командировочном удостоверении – дату и роспись должностных лиц о прибытии и выбытии, которые заверяются печатью предприятия, куда был направлен работник

Днем отправления считается день отправления транспорта (по дате проездного документа), который должен соответствовать дате выбытия в командировочном удостоверении.

Днем приезда считается день прибытия транспортного средства.

При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 0 часов и позднее – последующие сутки. Если станция, пристань, аэропорт находится за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани, аэропорта. Аналогично определяется день приезда работника на место постоянной работы.

За время командировки работнику сохраняется средняя заработная плата, возмещаются расходы и компенсации в связи со служебными командировками.

При командировках в такую местность, откуда командированный имеет возможность ежедневно возвращаться к месту своего постоянного жительства, суточные (надбавки взамен суточных) не выплачиваются. Если командированный работник по окончании рабочего дня по своему желанию остается в месте командировки, то при предъявлении документов о найме жилого помещения расходы по найму ему возмещаются в размерах, указанных выше.

Если командированный работник ежедневно возвращается к месту постоянной работы, то возмещаются только транспортные расходы при наличии проездных документов, без выплаты суточных. Вопрос о том, может ли ежедневно возвращаться из места командировки к месту своего постоянного жительства, в каждом конкретном случае решается руководителем предприятия, в котором работает командированный, с учетом дальности расстояния, условий транспортного сообщения, характера выполняемого задания, а также необходимости создания работнику условий для отдыха.

Командировки за пределы Республики Казахстан

Оформление командировки за пределы Республики Казахстан производят так же, как и по территории Казахстана, однако командировочное удостоверение не обязательно, а день выезда и день приезда при начислении суточных считаются за один день. Суточные и расходы по найму жилого помещения, выплачиваемые за время нахождения в командировке за пределами РК, не должны превышать норм, установленных Правительством.

Счет 1250 используется в том случае, если подотчетному лицу выданы суммы в подотчет. после чего предоставлен отчет об использовании этих сумм. В случае, когда подотчетное лицо сначала предоставляет отчет об использовании своих собственных средств и только после этого предприятие ему возмещает произведенные расходы, используется счет 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

Рассмотрим несколько возможных проводок по учету расчетов с подотчетными лицами, направленных в командировку:

Содержание хозяйственной операции	Д-т	К-т
С использованием счета 1250		
Выдан в подотчет аванс (в сумме произведенных в пределах норм расчетов) из кассы командированному лицу	1250	1010
Списаны на общие и административные расходы командировочные расходы, связанные с заключением договоров, налаживанием различных производственных связей и т.п.	7210	1250
Списаны на накладные расходы командировочные расходы, непосредственно связанные с выполнением услуг	8410	1250
Возврат неиспользованных подотчетных сумм в кассу	1010	1250
Удержаны неиспользованные суммы из заработной платы	3350	1250
Приобретены основные средства, НМА, материалы, товары	2410,2930, 2730, 1310,1330, 1350	1250
С использованием счета 3390		
Списаны на общие и административные расходы командировочные расходы, связанные с заключением договоров, налаживанием различных производственных связей и т.п.; и в случае если командированному лицу перед отъездом не был выдан аванс	7210	3390

Списаны на накладные расходы командировочные расходы, непосредственно связанные с выполнением услуг, в случае, если командировочному лицу перед отъездом не был выдан аванс	8410	3390
Приобретены основные средства, НМА, материалы, товары	2410,2930, 2730, 1310,1330, 1350	3390
Выдано возмещение командировочных расходов	3390	1010

Учет представительских расходов

В подотчет выдаются средства не только на командировки и хозяйственные нужды, но и на представительские расходы. К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика по приему и обслуживанию лиц, производимые в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета директоров, ревизионной комиссии, для проведения собрания акционеров. К представительским расходам относятся расходы по проведению официального приема указанных лиц, . транспортное обеспечение, буфетное (фуршетное) обслуживание во время переговоров, по оплате услуг переводчиков,. не состоящих в штате организации. Не относятся к представительским расходам и не подлежат вычету расходы на организацию банкетов, досуга, развлечений или отдыха.

Нормы представительских расходов, которые разрешено относить на расходы, утвержденные, постановлением Правительства РК от 24 декабря 2001 года № 1677 с учетом изм. и доп.

Расходы на обслуживание иностранных делегаций автомобильным транспортом предусматриваются в сметах расходов из расчета почасовой оплаты.

Во время обеда ужина или другого аналогичного мероприятия, связанного с официальным приемом иностранных делегаций, количество участников со стороны Республики Казахстан не должно превышать количество участников со стороны иностранных делегаций.

При составе делегаций свыше 5 человек количество сопровождающих лиц и переводчиков, обслуживающих делегацию, должно определяться из расчета: 1 переводчик или сопровождавший не менее чем на 5 членов делегации.

Аналитический учет по счету 1250 ведется по каждому из работников

2.4 Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам субъекта из кассы на хозяйственные расходы и расходы по командировкам. Порядок выдачи денег регламентируется правилами ведения кассовых операций. При расчетах по командировкам руководствуются статьей 101 НК РК, в которой установлены нормы компенсаций при служебных командировках.

К компенсациям при служебных командировках, подлежащим вычету, относятся:

- фактически произведенные расходы на проезд к месту командировки и обратно, включая оплату расходов за бронь, на основании документов, подтверждающих расходы на проезд и за бронь (в том числе электронного билета при наличии документа, подтверждающего факт оплаты его стоимости);

- фактически произведенные расходы на наем жилого помещения, включая оплату расходов за бронь, на основании документов, подтверждающих расходы на наем жилого помещения и за бронь;

- суточные, выплачиваемые работнику за время нахождения в командировке, в размере, установленном по решению налогоплательщика.

- Время нахождения в командировке определяется на основании:

- письменного распоряжения работодателя о направлении работника в командировку;

- количества дней командировки исходя из дат выбытия к месту командировки и прибытия обратно, указанных в документах, подтверждающих проезд. При отсутствии таких документов количество дней командировки определяется исходя из других документов, подтверждающих дату выбытия к месту командировки и (или) дату прибытия обратно, предусмотренных налоговой учетной политикой налогоплательщика;

- расходы, произведенные налогоплательщиком при оформлении въездной визы (стоимость визы, консульских услуг, обязательного медицинского страхования), на основании документов, подтверждающих расходы на оформление въездной визы (стоимость визы, консульских услуг, обязательного медицинского страхования).

Статьей 101 Налогового кодекса установлены следующие нормы возмещения расходов, связанных с командировками работников:

- оплата найма жилого помещения - по фактически произведенным расходам, включая оплату за бронь подтвержденным соответствующими документами;

- оплата суточных за каждый день нахождения в командировке в размерах не более двух месячных расчетных показателей в сутки в пределах РК;

— фактически произведенные расходы на проезде к месту командировки и обратно, включая оплату расходов за бронь - оплачиваются в фактической сумме подтвержденной соответствующими документами;

— оплата суточных, выплачиваемых за каждый день нахождения в командировке за пределами РК - в пределах норм установленных Правительством РК.

Для направления работника в командировку руководитель субъекта издает приказ в котором оговаривается место и срок командировки. На основании приказа работнику выдается командировочное удостоверение и производится расчет командировочных сумм.

В тех случаях, когда оплату отдельных видов расходов невозможно произвести безналичным путем через учреждения банка или наличными из кассы, допускается ее расход через подотчетных лиц.

Ниже показана корреспонденция счетов по учету подотчетных сумм

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Выданы в подотчет работникам на операционные, административно-хозяйственные расходы и служебные командировки наличными:			
	из кассы в тенге	Расходный кассовый ордер	1250	1011
	из кассы в валюте	Расходный кассовый ордер	1250	1012
2	Списание сумм, израсходованных подотчетными лицами на основании авансовых отчетов:			
	на приобретение материалов	Акты на закуп материалов	1310,1350	1250
	на приобретение товаров	Счет, акт на закуп	1330	1250
	отражение НДС по приобретенным материалам и товарам	счет фактура	1420	1250
	на административные расходы	Счета	7210	1250
	на служебные командировки.	Авансовый отчет.	7110, 7210	1250

3	Возврат неизрасходованных подотчетных сумм в кассу	Приходный кассовый ордер	1011, 1012	1250
4	Удержание неизрасходованных подотчетных сумм из заработной платы работника	Приходный кассовый ордер	3350	1250

Представительские расходы

Организация могут осуществлять расходы связанные с поддержанием взаимного сотрудничества с другими организациями. Эти расходы нормируется в соответствии со статьей 102 и идут на вычеты как представительские расходы.

К представительским расходам относятся расходы по приему и обслуживанию лиц, в том числе физических лиц, не состоящих в штате налогоплательщика, производимые:

- в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества;
- в целях организации и проведения заседаний совета директоров, иного органа управления налогоплательщика, кроме исполнительных органов, независимо от места проведения указанных мероприятий.

К представительским расходам относятся в том числе расходы на транспортное обеспечение указанных лиц, питание во время переговоров, оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Не относятся к представительским расходам и не подлежат вычету расходы на организацию досуга, развлечений или отдыха.

Представительские расходы относятся на вычеты в размере, не превышающем 1 процента от суммы расходов в виде оплаты труда.

2.5 Учет расчетов по возмещению материального ущерба

Учет расчетов по возмещению материального ущерба ведется на счете 1250.

Основные бухгалтерские проводки на отражение в учете расчетов по возмещению материального ущерба показаны ниже:

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Выявлена недостача товарно-материальных запасов, признанная материально-ответственным лицом.			

	по фактической себестоимости	Сличительная ведомость	1250	1310,1320 1330,1350
	на разницу между взыскиваемой суммой и фактической себестоимостью		1250	3520
2	Отнесение потерь от брака продукции за счет виновных лиц	Акт о браке	1250	8110
3	Возмещение материального ущерба:			
	в кассу	Приходный кассовый ордер	1010	1250
	на текущий банковский счет;	Выписка банка с текущего банковского счета	1030	1250
4	Списание сумм недостач и хищений из-за неплатежеспособности виновных лиц за счет резерва по сомнительным требованиям:			
5	по фактической себестоимости недостающих товарно-материальных ценностей	Решение суда	1290	1250
6	на сумму разницы между взыскиваемой суммой и фактической себестоимостью товарно-материальных ценностей	Решение суда	3520	1250
7	Отнесение списанной задолженности из-за неплатежеспособности	Справка	007	
8	Поступление в возмещение материального ущерба ранее списанной задолженности:			
	в кассу	Приходный кассовый ордер;	1010	6280
	на текущий банковский счет	Выписка банка.	1030	6280
9	Списание с забалансового счета сумм поступивших в возмещение материального ущерба или их окончательное списание после 5 лет учета.	Справка		007

2.6 Учет прочей краткосрочной дебиторской задолженности

Учет прочей краткосрочной дебиторской задолженности ведется на одноименном счете 1280.

Основные бухгалтерские проводки на отражение к учете прочей краткосрочной дебиторской задолженности показаны ниже:

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Предъявление претензии поставщикам и другим субъектам за обнаруженные несоответствия по их счетам количества, качества, цен и тарифов, обусловленных договором	Претензионное письмо, акты об установленном расхождении в количестве и качестве	1280	3310
2	Предъявление претензии банку по суммам, ошибочно списанным с банковских счетов	Претензионное письмо	1280	1030,1040, 1050
3	Предъявление претензии на уплату штрафов, пени, недостач, признанных плательщиками или присужденных судом	Претензионное письмо или решение суда	1280	6280
4	Поступление платежей по предъявленным ранее претензиям	Выписка банка с текущего счета	1030	1280
5	Начисление задолженности квартиросъемщиков по квартирной плате и за коммунальные услуги	Ведомость учета расчетов с жильцами квартир и общежитии	1280	6280
6	Поступление коммунальных платежей от квартиросъемщиков:			
	наличными в кассу	Приходный кассовый ордер; Выписка банка	1010	1280
	удержание из заработной платы		3350	1280
	на текущий банковский счет		1030	1280

Продолжение таблицы

7	Начисление задолженности родителям за обучение детей в учебных заведениях или содержание детей в дошкольных заведениях	Договор	1280	6280
8	Поступление платежей от родителей в погашение задолженности за обучение и содержание детей:	Приходный кассовый ордер; Выписка банка		
	наличными в кассу		1010	1280
	на текущий банковский счет		1030	1280
9	Начисление арендной платы, подлежащей к поступлению по текущей аренде	Договор аренды	1260	6130
10	Отражение дебиторской задолженности по возмещению убытка от чрезвычайных ситуаций	Акт о чрезвычайной ситуации	1280	7470

2.7 Учет долгосрочной дебиторской задолженности

Долгосрочная дебиторская задолженность представляет собой расчеты с покупателями и заказчиками за реализованные активы и оказанные услуги сроком свыше одного года.

Учет долгосрочной дебиторской задолженности ведется на активных инвентарных счетах 2 раздела 2100 «Долгосрочная дебиторская задолженность»

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Предъявление счета покупателям и заказчикам за отгруженную продукцию и оказанные услуги сроком свыше одного года		2110	6010
2	Отражение суммы НДС по реализованной продукции и оказанным услугам		2110	3130

Продолжение таблицы

3	Отражены суммы задолженности покупателей и заказчиков за проданные им финансовые инвестиции		2110	6210
4	Отражение суммы налога на операции с ценными бумагами		2110	3190
5	Поступление платежей от покупателей и заказчиков по предъявленным счетам:		1010,1030	2110

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Дайте определение дебиторской задолженности
2. Расскажите о порядке признания дебиторской задолженности
3. Как ведется учет с покупателями и заказчиками?
4. Как производится оценка дебиторской задолженности?
5. Как организуется учет сомнительной дебиторской задолженности?
6. Какие методы по оценке сомнительной дебиторской задолженности Вы знаете? Расскажите о достоинствах и недостатках каждого метода.
7. Как производится инвентаризация сомнительных долгов?
8. Какие суммы называются подотчетными? Кого называют подотчетным лицами?
9. Как и на основании каких документов происходит списание подотчетных сумм?
10. Что представляет собой авансовый отчет?
11. Как производится расчет командировочных расходов?
12. Какие расходы относятся к расходам будущих периодов?

3. Учет запасов (МСФО IAS 2)

3.1 Признание запасов. Оценка запасов.

Запасы - это различные предметы труда, используемые в производстве. Он потребляется в одном производственном процессе, и полностью переносят свою стоимость на вновь созданный продукт.

В соответствии с Национальным стандартом финансовой отчетности №2 и МСФО/IAS-2 «Запасы» - это активы: предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности; в процессе производства для такой продажи; или в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

К товарно-материальным запасам, в соответствии с НСФО №2 и МСФО/IAS 2 «Запасы» относятся:

—запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей, топлива, тары и тарных материалов, запасных частей, прочих материалов, предназначенных для использования в производстве или выполнении работ и услуг;

—незавершенное производство;

—готовая продукция, товары, предназначенные для продажи в ходе деятельности субъекта.

Перед учетом материальных запасов стоят следующие основные задачи:

- контроль за своевременным и полным оприходованием запасов, за их сохранностью в местах хранения;

— своевременное и полное документирование всех операций по движению запасов; своевременное и правильное определение транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) и фактической себестоимости заготовленных запасов;

— контроль за равномерным и правильным списанием ТЗР на издержки производства;

— контроль за состоянием складских запасов;

— выявление и реализация ненужных организации материальных запасов с целью мобилизации внутренних ресурсов;

— получение точных сведений об остатках и движении запасов в местах их хранения.

Для правильной организации учета материалов большое значение имеет научно-обоснованная классификация, оценка и выбор единицы учета.

Материальные запасы можно классифицировать на:

—основные - составляющие вещественную основу вырабатываемой продукции, образуя ее материальную основу (мука - при выпечки хлеба, кожа - при пошиве обуви, древесина - при производстве мебели)

—вспомогательные материалы - не являются основными материалами, но входят в состав вырабатываемой продукции и придают ей определенные свойства (лаки, краски, клей и др.)

Учет товарно-материальных запасов ведется в соответствии со стандартом бухгалтерского учета МСФО/IAS 2 «Запасы», либо НСФО №2.

Запасы - это реальная осязаемая себестоимость, предназначенная для реализации при нормальном ходе деятельности, используемая в процессе производства продукции, предназначенная для реализации или потребляемая в процессе производства товаров и услуг, предназначена для внешнего потребления, (учитываются товары, готовую продукцию). Запасы составляют значительную часть средств для многих предприятий, поэтому оценка и представление запасов имеет большое значение при определении и представлении финансового состояния предприятий и результатов их деятельности.

В соответствии с МСФО/IAS 2 «Запасы» запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости реализации.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, произведенные в целях доставки запасов до их настоящего местонахождения и доведения их до текущего состояния.

Затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие налоги (кроме тех, которые впоследствии возмещаются субъекту налоговыми органами), а также расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением готовой продукции, сырья и услуг. Торговые скидки, дисконты и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

Субъект может приобретать запасы на условиях отложенного расчета. Если договор, по существу, содержит элемент финансирования, то этот элемент, например, разница между ценой покупки при обычных условиях кредитования и выплаченной суммой,

признается как затраты по процентам на протяжении периода финансирования.

Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно связанные с единицами продукции, такие, как прямые затраты на оплату труда. К ним также относится систематическое распределение постоянных и переменных производственных накладных расходов, возникающих при переработке сырья в готовую продукцию. Постоянными производственными накладными расходами являются такие косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема

производства, например, амортизация и затраты на обслуживание производственных зданий и оборудования, и производственные административно-управленческие расходы. Переменными производственными накладными расходами являются такие косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения Объема производства, например, затраты материалов и затраты труда. Прочие затраты включаются субъектом в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния.

Например, может быть уместно включать в себестоимость запасов непроизводственные накладные расходы или затраты по разработке продуктов для конкретных клиентов.

Исключаются из состава включаемых в себестоимость запасов и признаются в качестве расходов в периоде их возникновения:

- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доставкой запасов до их настоящего местонахождения и доведением их до настоящего состояния; и
- затраты по сбыту.

Если поставщики услуг имеют запасы, они измеряют их по себестоимости производства. Такая себестоимость главным образом включает заработную плату и другие затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг, в том числе контролирующий персонал, а также соответствующие накладные расходы. Заработная плата и прочие затраты на торговый и общий административный персонал в себестоимость запасов не включаются, а признаются как расходы периода в момент их возникновения. Себестоимость запасов поставщика услуг не включает нормы прибыли или косвенные накладные расходы, которые часто включаются в цены поставщика услуг.

Запасы сельскохозяйственной продукции, полученные субъектом от биологических активов, следует в момент первоначального признания измерять по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых затрат по сбыту на момент сбора урожая. Полученная таким образом величина представляет собой себестоимость запасов на эту дату.

Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для доставки запасов до места их настоящего нахождения. Затраты на приобретение, в соответствии со НСФО №2 или МСФО/IAS 2 «Запасы», включают в себя цену покупки, пошлины на ввоз, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим организациям, транспортно-заготовительные расходы и прочие расходы, прямо

связанные с приобретением запасов (торговые скидки, возврат переплат и другие подобные поправки вычитаются при определении затрат на приобретение).

Чистая стоимость реализации товарно-материальных запасов равна предполагаемой продажной цене в ходе обычной деятельности минус издержки на комплектацию и организацию продажи. Другими словами (согласно п.25 МСФО/IAS 2), по чистой стоимости реализации материалы оцениваются, если себестоимость запасов может оказаться не возмещаемой, т.к. запасы повреждены, полностью или частично устарели и соответственно цена их снизилась, а также могут возрасти оцененные затраты на предпродажную подготовку или на осуществление реализации. В этом случае балансовая стоимость запасов не будет превышать

суммы, получение которой ожидается от реализации или использования материальных запасов.

Материалы в момент приобретения отражаются по фактической себестоимости их приобретения.

Фактическая себестоимость приобретения материалов складывается из цены приобретения и расходов по заготовке и доставке этих запасов.

При измерении себестоимости запасов субъект может использовать такие методы, как *метод учета по нормативным затратам* и *метод розничных цен* в случае, если итоговые результаты такого использования методов приблизительно равны фактической себестоимости. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются при текущих условиях. Метод розничных цен предусматривает учет себестоимости путем уменьшения продажной стоимости запасов на величину соответствующего процента валовой прибыли.

При определении стоимости отпущенных в производство материалов могут быть использованы методы оценки, рекомендованные НСФО №2 или МСФО/IAS 2 «Запасы»:

- По средневзвешенной стоимости основан на использовании расчетов и определении на их базе средней стоимости единицы каждого вида имевших движение в отчетном периоде материалов, как оставшихся неиспользованными на конец отчетного периода, так и отпущенных на производство.

- ФИФО - предполагает списание материалов по себестоимости первых в отчетном периоде закупок с учетом стоимости материалов, числящихся в учете на конец отчетного периода. То есть сначала определяется себестоимость не использованных на конец отчетного периода материалов.

- ЛИФО - данный метод запрещен к применению МСФО/ IAS- 2 и НСФО №2.

специфической идентификации - рассчитывается себестоимость единицы товарно-материальных запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, и предназначенных для специальных проектов, или

заказов. (Применяется, если имеется возможность организовать партионный учет материалов с последующим проведением инвентаризации каждой партии, с целью оценки израсходованных материалов).

Оценка товарно-материальных запасов по себестоимости

Себестоимость товарно-материальных запасов состоит из:- затрат по приобретению товарно-материальных запасов, включая стоимость покупки (сумма счета-фактуры, за вычетом скидок на покупку), таможенные пошлины на ввоз и другие налоги (за вычетом подлежащих возмещению), стоимость фрахта (с учетом погрузочно-разгрузочных работ и страхования товаров в пути), прочие расходы, непосредственно связанные с приобретением;

- затрат по переработке, затрат, непосредственно связанных с производством готовой продукции, включая:

- затраты на оплату труда и отчисления с фонда оплаты труда рабочих, непосредственно занятых на станках и оборудовании при переработке сырья и материалов в готовую продукцию;

- систематическое распределение постоянных и переменных производственных накладных расходов, понесенных при переработке сырья и материалов в готовую продукцию;

- прочих затрат, понесенных при транспортировке к месту расположения запасы в настоящее время или в процессе приведения их в надлежащее состояние (транспортировка готовой продукции на склад, затраты на конструирование товара по индивидуальным заказам и др.)

Затраты, не включаемые в себестоимость запасов:

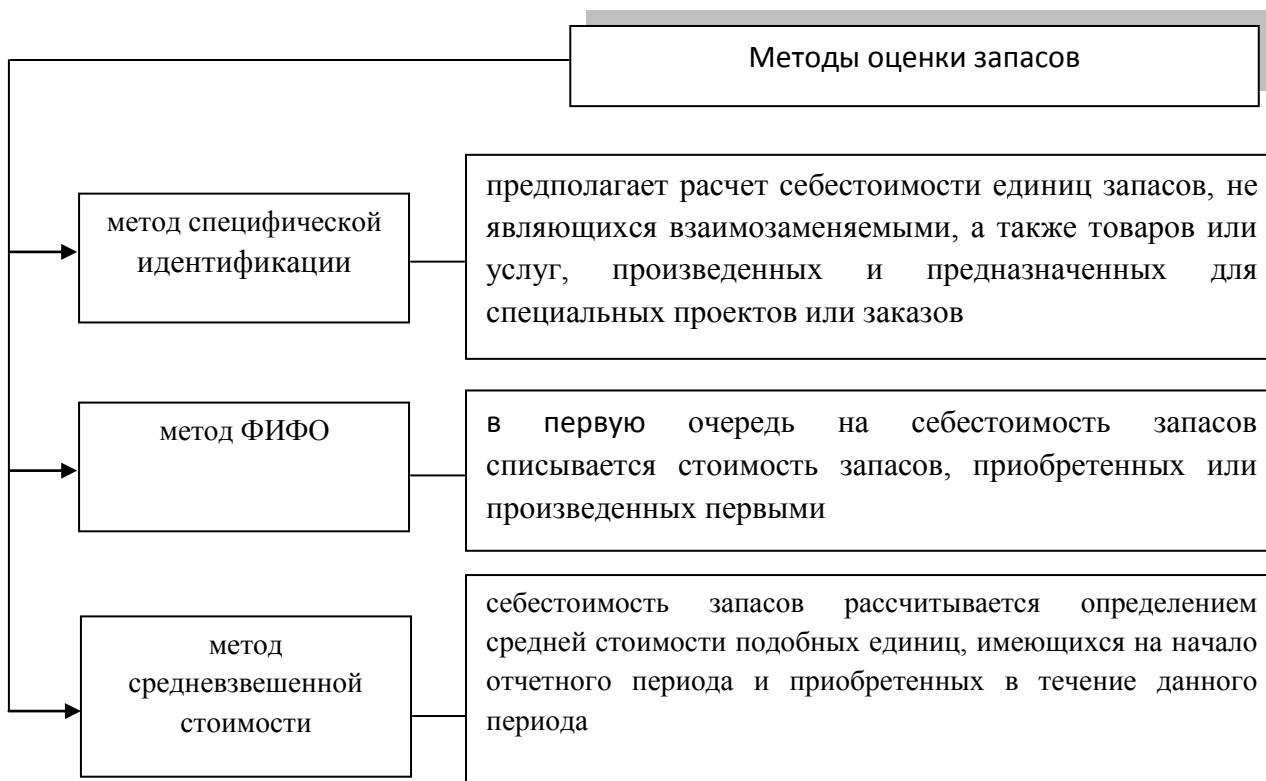
- сверхнормативные (по оптимальным нормам расхода, установленным на предприятии) расходы материалов, рабочей силы и прочие неплановые производственные затраты;

- затраты на хранение запасов между отдельными стадиями производственного цикла, если оно (хранение) не предусмотрено технологическим процессом;

- общие и административные расходы;

- затраты связанные с реализацией

Оценка запасов при списании на производство или продажу определяется следующими методами:



В соответствии МСФО 2 запасы оцениваются по наименьшей из двух величин

- Себестоимости
- Чистой стоимости реализации

Чистая стоимость реализации – предполагаемая цена продажи товара за вычетом расходов по предпродажной подготовке товара и его продаже. Чистая стоимость реализации используется тогда, когда себестоимость не может быть восстановлена по следующим причинам:

- данные запасов были повреждены;
- они полностью или частично устарели;
- рыночная цена данных запасов снизилась

Для определения наименьшей из себестоимости и чистой стоимости реализации запасов используются следующие методы:

а) Постатейный метод (единицы запасов)– выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости (фактической или исторической себестоимости) и чистой стоимости реализации каждого наименования запасов;

б) Метод основных групп запасов – выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации каждой группы запасов;

в) Метод общего объема (уровня запасов) –выбирается наименьшее значение из балансовой стоимости и чистой стоимости реализации всех запасов.

3. 2 Документальное оформление поступление и выбытие запасов

Согласно статьи 7 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» «Первичные документы, как на бумажных, так и электронных носителях, формы которых или требования к которым не утверждены уполномочены органом и (или) Национальным Банком Республики Казахстан, разрабатываются предпринимателями и организациями самостоятельно и должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы);
- дату составления;
- наименование организации или фамилию и инициалы предпринимателя, от имени которых составлен документ;
- содержание операции или события;
- единицы измерения операции или события (в количественном и стоимостном выражении);
- наименование должностей, фамилии, инициалы подписи лиц, ответственных за совершение операции (подтверждение события) и правильность ее оформления.

В зависимости от характера операции или события требований нормативных правовых актов Республики Казахстан и способа обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты».

В соответствии с принятым законодательством в Республике Казахстан для организаций, независимо от форм собственности, принят единый расчетный документ «счет-фактура» установленного Департаментом налогов образца, независимо от цели приобретения.

При приобретении товарно-материальных запасов на рынке у продавца, работающему по разовому талону или у индивидуального предпринимателя составляется «**закупочный акт**». В акте должны указываться сведения о форме предпринимательской деятельности (патент, свидетельство), РНН, так как в случае отсутствия данных сведений юридическое лицо, выплачивающее доход, обязано удерживать индивидуальный подоходный налог у источника выплаты, согласно ст. 158 Налогового Кодекса Республики Казахстан поставке 10% .

Для того чтобы закупочный акт был правильно оформлен и имел статус финансового документа, подтверждающий факт покупки товарно-материальных запасов, в нем необходимо указывать наименование рынка (печать или штамп администрации рынка), номер квитанции об уплате физическим лицом - продавцом сбора за право реализации товаров на рынке или номер патента, свидетельства, сертификат соответствия, либо удостоверение о качестве, удостоверяющее их соответствие стандартам или другой установленной нормативной документации, справку о прохождении товаров ветеринарно-санитарной экспертизы в лабораториях рынка.

При отсутствии документов, подтверждающих приобретение товаров, составляется акт на оприходование и сумма поступивших ценностей облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Для того чтобы закупочный акт был правильно оформлен и имел статус финансового документа, подтверждающий факт покупки товарно-материальных запасов, в нем необходимо указывать наименование рынка (печать или штамп администрации рынка), номер квитанции об уплате физическим лицом - продавцом сбора за право реализации товаров на рынке или номер патента, свидетельства, сертификат соответствия, либо удостоверение о качестве, удостоверяющее их соответствие стандартам или другой установленной нормативной документации, справку о прохождении товаров ветеринарно-санитарной экспертизы в лабораториях рынка.

При отсутствии документов, подтверждающих приобретение товаров, составляется акт на оприходование и сумма поступивших ценностей облагается налогом на добавленную стоимость в общеустановленном порядке.

Оформление первичных документов не зависит от целей приобретения запасов. Поступление запасов в организацию осуществляется на основании выписанного поставщиком счета-фактуры.

Для учета движения материалов применяется первичная учетная документация, утвержденная приказом Министра финансов Республики Казахстан от 21.06.2007 г. № 216. В некоторых случаях организации могут самостоятельно разрабатывать первичные документы, как на бумажных, так и электронных носителях, формы которых или требования к которым не утверждены, уполномочены органом или Национальным Банком Республики Казахстан.

Используемая документация должна отвечать требованиям основных положений по учету материалов и быть приспособлена для автоматизированной обработки информации.

Количество экземпляров, выписываемых документов и их документооборот устанавливается в зависимости от характера предприятий, особенностей организации производства, материально-технического снабжения и от системы организации учета. Количество экземпляров должно быть минимальным: при использовании ЭВМ - один экземпляр; а при ручной обработке не более двух.

Поступление материалов на ответственное хранение предприятия должны контролировать, в первую очередь, отдел маркетинга, которые должны следить за выполнением поставщиками договорных обязательств и предъявлять им претензии по качеству и недостаткам материалов, разыскивать грузы, если они своевременно не прибыли на предприятие.

Материалы на склад от местных и иногородних поставщиков доставляет экспедитор, принимая грузы от транспортных организаций (железной дороги), экспедитор особое внимание уделяет состоянию тары, пломб, а в случае повреждений требует проверки и сдачи груза. Если обнаружится недостача или

порча груза, составляется коммерческий акт на право предъявления претензий к транспортной организации или к поставщику.

В момент сдачи экспедитором материалов на склад, материально-ответственное лицо (заведующий складом, кладовщик), проверяет соответствие количества и качества и ассортимента поступивших материалов с документами поставщика. Одни из них отражают количество отправленного груза (спецификации, отвесы, накладные), другие качества (сертификаты, удостоверения и т.п.).

При полном соответствии количества фактически поступивших ценностей документам поставщика материально-ответственное лицо выписывает «Приходный ордер» (форма 3-3). Кроме этого применяется приходный ордер для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. В день поступления запасов на склад материально ответственное лицо составляет приходный ордер в одном экземпляре.

Графа «Номер паспорта» заполняется при оформлении операций по запасам, содержащим драгоценные металлы и камни.

Для сокращения количества первичных документов разрешается и бездокументное оформление поступивших материалов. Если расхождений ни в количестве, ни в качестве прибывшего груза с документами поставщиков нет, то на документах поставщика (в платежных требованиях-поручениях) проставляется и заполняется специальный штамп с основными реквизитами приходного ордера.

В случае централизованной доставки автотранспортом со склада, поставщик выписывает товарно-транспортную накладную в 4-х экземплярах:

- а) покупателю - для оприходования материалов вместо приходного ордера;
- б) поставщику - для списания ценностей;
- в) для начисления заработной платы водителям автотранспорта;
- г) для предъявления в банк на оплату.

При приемке товарно-материальных запасов доставленных транспортом поставщика, могут быть выявлены отклонения в их количестве и качестве с данными сопроводительных документов поставщика; могут быть приняты запасы, поступивших без документов. В этом случае составляется «Акт приемки запасов» (форма 3-4). Акт составляется в 2-х экземплярах приемной комиссией с обязательным участием материально-ответственного лица и представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации.

После приемки запасов акты с приложением документов (товарно-транспортных накладных и т.д.) передают: один экземпляр в бухгалтерию организации (индивидуального предпринимателя) для учета движения запасов, другой - отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику. Графа «Номер паспорта» заполняется только в случаях

обнаружения расхождений при оформлении операций по поступлению запасов, содержащих драгоценные металлы и камни.

Акт составляет приемная комиссия, назначаемая приказом руководителя организации, с обязательным участием представителя поставщика или представителем незаинтересованной организации, заведующим складом и представителем отдела снабжения предприятия. Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию предприятия, как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета сумм недостач или излишков; второй - должен поступить в отдел маркетинга для предъявления претензий поставщику или сообщения ему предоставления платежного требования на излишки.

Наличие акта исключает выписку приходного ордера.

Приходные документы составляются в день поступления материалов.

Обособленно хранятся на складах принятые материалы, а также материалы, принятые на ответственное хранение, подлежащие лабораторному анализу и техническому осмотру.

Их учет организуется в специальной книге. В начале регистрируются поступившие материалы, находящиеся на лабораторном исследовании, а затем материалы, принятые на ответственное хранение (приходные ордера на них не выписываются, расходовать их не разрешается до выявления результатов анализа). Ведение этой книги обеспечивает контроль за сохранностью любых видов товарно-материальных запасов.

Для учета движения запасов внутри организации, их отпуска хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории применяется «Накладная на внутреннее перемещение материалов» (форма 3-6). Кроме этого накладная составляется со склада на склад или при сдаче цехами на склад неиспользованных сэкономленных материалов, или ценных отходов производства, отходов от брака продукции. Материально-ответственные лица, сдающие материалы, выписывают накладные в двух экземплярах: один цеху - для списания материалов, другой - складу, для оприходования.

Для оформления оприходования запасов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ, применяется «Акт об оприходовании запасов, полученных при разборке и демонтаже основных средств» (форма 3-Ю), полученных при разборке и демонтаже недвижимости, зданий и оборудования. Акт составляется в трех экземплярах комиссией, состоящей из представителей заказчика и подрядчика. Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий - у подрядчика. Заказчик, в свою очередь, первый экземпляр акта прилагает к предъявленному счету для оплаты подрядчику.

Расходные документы отражают отпуск материалов на производственные нужды, содержание зданий, ремонтные работы, реализацию на сторону излишних, неиспользуемых в хозяйственной деятельности предприятия

материалов. К ним относятся: лимитно-заборные карты, накладные на внутреннее перемещение материалов.

Лимитно-заборная карта должна выписываться отделом маркетинга на одну или несколько позиций (видов материалов), относящихся к определенному ходу производственных затрат. Расчет потребностей необходимого объема и вида материальных запасов для производства должен осуществлять плано- производственный отдел. Лимит расходования и отпуска материалов при этом сокращается на количество ценностей данного вида, оставшихся в производствах на начало месяца. Выписываются карты в двух экземплярах: один - цеху, другой - складу. При отпуске ценностей со склада кладовщик расписывается в лимитно - заборной карте цеха, а представитель получателя в лимитно- заборной карте склада.

В общих лимитно-заборной карте после каждого отпуска выводится остаток неиспользованного лимита. По использовании лимита и по окончании месяца лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерию предприятия, на их основании оформляется учет отпуска материалов и осуществляется контроль за соблюдением установленных лимитов, и их отпуск на производственные нужды.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется.

В целях сокращения лимитно-заборных карт возможно применение поквартальных карт с отрывными месячными талонами. Ф-хли лимитно-заборные карты используются при постоянном систематическом отпуске материалов, то для оформления однократного их отпуска на хозяйственные и прочие нужды применяется «Акт требование на замену (дополнительный отпуск) материалов». Выписывается акт-требование в двух экземплярах отделениям, потребителям материалов: один - остается у получателя с распиской материально-ответственного лица склада, второй у заведующего складом (кладовщиком) с распиской получателя.

Своевременное и четкое оформление операций движения материальных ценностей с соответствующими первичными документами имеет важное значение для обеспечения их сохранности и выявления их внутренних резервов и снижения материальных затрат. Состав оборотных средств, в значительный удельный вес занимают материальные ценности, поступившие со стороны: горячее, запасные части, остаток которых на складах строго нормируется.

При отгрузке и отпуске сырья и материалов поставщик выписывает хозяйству счет-фактуру. Поступившие на предприятие сырье и материалы принимаются материально-ответственными лицами после тщательной проверки, соответствия фактических данных по количеству и качеству данным, указанным в счетах- фактурах поставщиков. Материальные ценности, которые требуются производственным подразделениям периодически или однократно

отпускаются со склада по «Накладным на отпуск запасов на сторону» (форма 3-8).

Запасные части и ремонтные материалы, израсходованные в своих ремонтных мастерских на текущий и капитальный ремонты, принадлежащей организации техники списываются на основании ведомостей дефектов, которые составляются в ремонтной мастерской при разборке ремонтируемых машин, агрегатов и узлов в двух экземплярах.

В сроки, установленные планом документооборота отчеты о движении материальных запасов предоставляют в бухгалтерию организации

Материально-техническое снабжение предприятий осуществляется на основании хозяйственных договоров поставщиков с покупателями, предусматривающих взаимный контроль за выполнением обязательств.

Поставщик при отпуске или отгрузке продукции выписывает покупателю счет за отпущенные товары, товарно-материальные запасы или оказанные услуги.

В случае выявления недостачи, а также повреждения или порчи груза транспортная организация по требованию экспедитора составляет коммерческий акт, необходимый для претензии к транспортной организации или поставщику.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие их ассортимента, количества и качества счету поставщика и, если нет никаких расхождений, выписывает приходный материальный ордер. При необходимости технической экспертизы или лабораторного испытания прибывших материалов, а также при возникновении сомнений в отношении соответствия их ассортимента, сортности, качества и количества данным, укатанным в счете, прием материалов производится комиссией. Комиссия назначается руководителем предприятия с обязательным участием в ней представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации. Комиссия составляет акт о приеме материалов в двух экземплярах. Акт служит основанием для предъявления претензии поставщику и, кроме того, используется предприятием вместо приходного материального ордера для оприходования материалов на складе.

При получении материалов, доставляемых со складов поставщика автомобильным транспортом, приходный ордер не выписывается. Его заменяет товарно-транспортная накладная, получаемая от грузоотправителя.

Приходные документы должны оформляться в день поступления материалов.

Отпуск материалов со складов во всех случаях производится только на основании документов, которые содержат необходимые для учета и контроля сведения.

Для учета отпуска материалов сторонним организациям или хозяйствам своего предприятия, расположенным за его пределами, применяется накладная.

Накладная выписывается отделом снабжения и с целью контроля подписывается главным бухгалтером.

3.3 Учет движения запасов

Для синтетического учета сырья и материалов (независимо от их местонахождения) применяется активный, основной инвентарный счет 1310 «Сырье и материалы», в составе которого можно открыть счета для учета различных видов товарно-материальных запасов,

В учебном пособии использован счет 1310 для учета всех видов сырья и материалов.

По дебету указанных счетов отражаются операции поступления товарно-материальных запасов из различных источников, по кредиту - операции выбытия запасов по различным направлениям.

Рассмотрим отражение хозяйственных операций поступления запасов на примере

Ниже показана корреспонденция счетов по учету запасов

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Акцептован счет поставщика за поступившие на склад сырье и материалы:	Счет-фактура, товарно-транспортная накладная		
	по ценам приобретения		1310	3310
	налог на добавленную стоимость		1420	3310
	стоимость тары		1310	3310
	транспортные расходы, включенные в счет поставщика		1310	3310
	налог на добавленную стоимость от суммы транспортных расходов		1420	3310
2	Акцептован счет сторонней транспортной организации за доставку сырья и материалов со станции железной дороги на склад	Товарно-Транспортная накладная		
	по тарифам КТЖ		1310	3310
	налог на добавленную стоимость		1420	3310
3	Отражается сумма расходов по доставке сырья и материалов на предприятие своим транспортом	Расчет стоимости продукции, работ, услуг вспомогательного производства	1310	8310

Продолжение таблицы

4	Отражаются расходы по погрузке, разгрузке, укладке материалов на складе:			
	а) оплаченные из подотчетных сумм	Авансовый отчет	1310	1250
	б) оплаченные из кассы	Расходный кассовый ордер	1310	1010
5	Начислена заработная плата рабочим несписочного состава за разгрузку материалов из вагонов, погрузку их в автомашины, укладку на складе	Расчетная ведомость	1310	3350
6	Оприходованы излишки товарно-материальных запасов, выявленные при проведении инвентаризации	Инвентаризационная опись – сличительная ведомость	1310	6280
7	Реализованы материалы работникам предприятия в счет заработной платы:	Расходная накладная, Расчетная ведомость		
	по продажным ценам;		3350	6010
	налог на добавленную стоимость		3350	3130
	фактическая стоимость реализованных материалов		7010	1310
8	Реализованы материалы различным физическим лицам с оплатой в кассу (на текущий банковский счет):	Расходная накладная; приход кассовый ордер, объявление на взнос наличными		
	по продажным ценам		1010 1030	6010 6010
	налог на добавленную стоимость		1010 1030	3130 3130
	фактическая себестоимость реализованных материалов		7010	1310
9	Возвращены поставщику, материалы, имеющие дефект:	Расходная накладная		
	по стоимости приобретения;		3310	1310
	налог на добавленную стоимость		3310	1420

Продолжение таблицы

10	Отражена недостача материалов, обнаруженная при инвентаризации:			
	на общую сумму недостачи (кроме естественной убыли)	Инвентаризационная опись-сличительная ведомость	7470	1310
	на часть недостачи в пределах норм естественной убыли		7470	1310
	на сумму недостачи, относимую в начет материальноответственному лицу		1250	1310
	На сумму налога на добавленную стоимость		1420	3130

Рассмотрим отражение хозяйственных операций движения товарно-материальных запасов в производственных цехах:

№	Содержание хозяйственных операций	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
1	Со склада в производственный цех отпущены:	Лимитно-заборная карта; расчет-накладная; расходная накладная		
	а) сырье и материалы		1310	1310
	б) тара		1310	1310
2	Отражается передача остатков материалов в производственном цехе от бригадира одной смены бригадиру другой смены	Ведомость передачи остатков материалов в производстве	1310	1310
3	Сданы на склад из производственного цеха:	Расходная накладная		
	а) освободившаяся тара;		1310	1310
	б) неиспользованные материалы		1310	1310
4	Списывается стоимость (по учетным ценам) сырья и материалов, израсходованных при производстве продукции	Ведомость расхода материалов в производстве	8110	1310

Продолжение таблицы

5	Списываются транспортно-заготовительные расходы по сырью и материалам, израсходованным на производство готовой продукции	Расчет распределения транспортно-заготовительных расходов	8110	1310
---	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------	------	------

3.4 Система непрерывной и периодического учета запасов

Непрерывный учет – это когда на счете товары постоянно отражаются новые покупки, продажи и другие операции с товарами. При использовании системы непрерывного учета в конце года нет необходимости делать корректировку сальдо счета «Товары» и соответствующие проводки по дебету или кредиту счета «Прибыли и убытки». Таким образом, не нужно определять остаток на конец года в учетных регистрах, необходимо только лишь списать сальдо счета себестоимость реализованных товаров на счет «Прибыли и убытки».

В аналитическом учете на товары каждого наименования открывают карточку (или файл в компьютерной системе), в которой покупки и продажи регистрируются по мере того как они совершаются. Использование системы непрерывного учета не устраняет необходимости в проведении инвентаризации наличия товарных запасов в конце отчетного периода. Ученые записи показывают, что должно быть в наличии, но в действительности могут быть потери вызванные порчей, кражей и другими причинами. Если случается потеря, то ее отражают по дебету счета «Расходы по недостачам товарных запасов» и кредиту счета «Товары». Данные регистров аналитического учета по окончании инвентаризации должны быть приведены в соответствие с фактически выявленным количеством товаров.

Характеристика системы периодического учета запасов

При применении системы периодического учета детальный учет запасов в течение года не ведется. Фактическое наличие запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов, которая проводится периодически. Себестоимость реализованных запасов не может быть определена до завершения инвентаризации

Система периодического учета запасов используется, в основном, на предприятиях оптовой и розничной торговли, предприятиях сферы услуг; промышленных предприятиях, выпускающих однородную продукцию, которые используют для ее производства небольшой ассортимент сырья, материалов и простой технологический процесс.

Недостатками периодической системы учета запасов являются:

1. Отсутствие детализированных записей на счетах, т.е. аналитического учета;
2. Недостаточная оперативность бухгалтерской информации при работе руководителя с покупателями;
3. Снижает эффективное управление за наличием запасов на складе;
4. Снижает контрольные функции учета за финансовыми средствами, вложенными в запасы.

Все перечисленные недостатки ликвидируются при использовании компанией системы непрерывного учета запасов.

Отличие между непрерывной и периодической системами учета запасов.

Основное отличие в бухгалтерском учете непрерывной и периодической системы заключается в том, что в соответствии с системой непрерывного учета на счете «Товары» постоянно отражаются новые покупки, продажи и другие операции с товарами. При ведении системы периодического учета запасов данные по этому счету остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет проведена в конце отчетного периода инвентаризация наличных товарных запасов. В результате счета, которые используются в условиях системы периодического учета, такие, как «Покупка товаров», «Возврат и уценка купленных товаров», «Скидки с покупок» и «Транспортные расходы по покупке товаров», в условиях системы непрерывного учета запасов не используются. Помимо этого, по мере продажи товаров счет «Себестоимость реализованных товаров» используется для накопления себестоимости всех проданных покупателям товаров.

При использовании системы непрерывного учета в конце года нет необходимости делать корректировку сальдо счета «Товары» и соответствующие проводки по дебету или кредиту счета «Итоговый доход (убыток)», т.к. движение товаров постоянно отражается на счете «Товары». По этой же причине не нужно определять остаток на конец отчетного года в учетных регистрах. Необходимо только лишь списать сальдо счета «Себестоимость реализованных товаров» на счет «Итоговый доход (убыток)».

3.5 Организация аналитического (складского и бухгалтерского) учета товарно-материальных запасов

Документально оформленные операции по поступлению и выбытию запасов находят отражение в регистрах складского учета, которые ведут материально ответственные лица. Наиболее рациональным методом складского аналитического учета запасов является оперативно-бухгалтерский (сальдовый метод).

Поступление и отпуск материалов отражаются, прежде всего, на карточках складского учета, которые ведутся только в количественных показателях и открываются по каждому наименованию запасов на календарный

год. Карточки склад получает от бухгалтерии в подготовленном виде: в них должны быть заполнены такие реквизиты, как наименование материала, марка, размер, единица измерения, цена, т. е. все те данные, которые могут быть зафиксированы в момент открытия карточек. Предварительная подготовка карточек в бухгалтерии содействует правильному их заполнению на складе. Записи в карточке складского учета производятся работником склада ежедневно на основании приходных и расходных документов.

Полученные от кладовщика и протаксированные приходные и расходные документы работник бухгалтерии раскладывает по группам материалов (по пятидневкам или декадам) и составляет накопительные ведомости за месяц в суммарных показателях.

Бухгалтерия проверяет правильность учета движения материальных ценностей в подотчете кладовщиков путем сравнения суммы остатков по группе, полученных в бухгалтерии, с суммой остатков материалов, выведенных в карточке сортового учета кладовщика, протаксированных и подсчитанных по группам материалов. При выявлении ошибок расхождения устраняются.

Бухгалтерия открывает по каждому складу книгу остатков материалов (сальдовую книгу) на целый год. Ежемесячно сальдовую книгу подписывает материально ответственное лицо.

В бухгалтерии учет движения материальных ценностей в денежном выражении отражается в Ведомости по учету движения материалов. Эта ведомость ведется отдельно по каждому синтетическому учету подраздела 1300 «Запасы». В ней отражается движение и остатки запасов по отдельным складам и другим местам хранения по учетным ценам.

3. 6 Инвентаризация и переоценка производственных запасов

По характеру проведения инвентаризации могут носить плановый и внезапный характер. Плановые инвентаризации товарно-материальных запасов проводятся в жестко установленные сроки не менее одного раза в год перед составлением годовой финансовой отчетности (на 1 ноября отчетного года).

Внезапные инвентаризации проводятся по распоряжению руководителя независимо от графика проведения плановых инвентаризаций.

В обязательном порядке инвентаризация ценностей должна быть проведена в следующих случаях:

—при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

—при установлении фактов хищения или злоупотреблений, а также порчи товарно-материальных запасов;

—в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

—при ликвидации (реорганизации) предприятия, перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса;

—в других случаях, предусмотряемых законодательством Республики Казахстан.

Ответственность за проведение инвентаризации несет руководитель организации и постоянно действующая инвентаризационная комиссия, назначаемая приказом руководителя и под его председательством.

В состав инвентаризационной комиссии обычно входят:

члены комиссии: руководитель организации, работник бухгалтерии, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и др.).

Рабочая инвентаризационная комиссия назначается по каждому случаю проведения инвентаризаций по приказу руководителя.

Условия проведения инвентаризации товарно-материальных запасов, форма предоставления результатов инвентаризации и отражения их в бухгалтерском учете, регламентируются «Правилами ведения бухгалтерского учета» Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 22 июня 2007 года № 221.

В соответствии с этим документом установлен следующий порядок проведения инвентаризации запасов:

Материально ответственные лица представляют расписки о том, что к началу инвентаризации все имущество, поступившее на ответственное хранение, оприходовано, а выбывшее списано в расход, и все расходные и приходные документы на имущество, находящееся у них в подотчете, сданы в бухгалтерскую службу. Аналогичные расписки принимаются и от лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества;

До проведения инвентаризации члены комиссии должны: опломбировать подсобные помещения и другие места хранения запасов;

- проверить исправность весоизмерительных приборов, используемых для работы комиссии в процессе проведения инвентаризации, и соблюдение установленных сроков их клеймения;

- получить последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении имущества, подлежащего инвентаризации.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам) с указанием «до инвентаризации по состоянию на «...» (дата), что должно служить бухгалтерской службе основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица представляют расписки в инвентаризационной описи запасов (ф. Инв-4). Аналогичные расписки принимаются и от лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Проверка фактических остатков производится при обязательном участии материально ответственного лица, при этом материально ответственное лицо не может являться членом комиссии на i воем участке.

Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносятся в *инвентаризационные описи* (ф. Инв-4) - документы, составляемые и момент проведения инвентаризации и подтверждающие фактическое наличие имущества и обязательств на определенную дату не менее чем в двух экземплярах, которые подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом. В конце описи материально ответственное лицо дает расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в его присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий».

При проверке фактического наличия запасов в случае смены материально ответственного лица комиссия составляет «Инвентаризационную опись запасов, принятых (сданных) на ответственное хранение» (ф. Инв. 6).

Опись составляется в одном экземпляре и подписывается ответственными лицами комиссии и материально-ответственным лицом или группой лиц (в случае принятия запасов на хранение). После оформления в установленном порядке опись передается в бухгалтерию.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, материально-ответственных за сохранность основных средств, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы. При инвентаризации запасов, принятых на ответственное хранение, записи в опись производятся инвентаризационной комиссией на основании проверки и пересчета запасов в натуре в инвентаризационных описях лица, принявшее эти ценности, расписывается в их получении, а сдавшее - в их сдаче.

Для полной и точной проверки фактического наличия имущества комиссия должна быть обеспечена рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправными весовыми, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой и т.п.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещение, где хранится инвентаризируемое имущество, ежедневно опечатывается в присутствии членов комиссии и материально ответственного лица.

В случае если в период проведения инвентаризации комиссия не имеет возможности произвести подсчет имущества в данном помещении и записать их в опись сразу, на группу проинвентаризированного (просчитанного) имущества прикрепляются инвентаризационные ярлыки (ф. Инв.16) фактического наличия имущества.

На имущество, не принадлежащее организации на правах собственности, но находящееся у них на ответственном хранении, составляются отдельные инвентаризационные описи.

Товарно-материальные запасы, находящиеся в пути, но не оплаченные в срок покупателями, также вносятся в отдельные инвентаризационные описи.

Комиссия должна проверить обоснованность числящихся на определенных счетах сумм.

На счетах могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: в пути - расчетными документами поставщиков; по отгруженным - копиями предъявленных покупателями документов; по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах других субъектов - сохранными расписками, переоформленными на дату близкую к дата проведения инвентаризации

Для выявления количества и стоимости запасов, которые в момент инвентаризации находятся в пути составляется «Акт инвентаризации запасов, находящихся в пути» (ф. Инв. 7), который составляется в одном экземпляре инвентаризационной комиссией на основании документов, подтверждающих нахождение материалов и товаров в пути, подписывается и передается в бухгалтерию. Запасы, находящиеся в пути, но не оплаченные в срок покупателями, вносятся в отдельные инвентаризационные описи.

На запасы, по которым выявлены отклонения от данных бухгалтерского учета составляется «Сличительная ведомость результатов инвентаризации запасов» (ф.Инв.14), на запасы пришедшее в негодность, составляется отдельная инвентаризационная опись.

По окончании инвентаризации, оформленные инвентаризационные акты и описи, сличительные ведомости сдаю в бухгалтерскую службу».

Результаты инвентаризации рассматриваются постоянно действующей инвентаризационной комиссией в течение 10 дней после сличения результатов инвентаризации с данными бухгалтерского учета.

Обязательным условием проведения инвентаризации является присутствие материально-ответственного лица, в ведении которого находятся ценности, подлежащие инвентаризации

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Определите понятие запасов и дайте их классификацию.
2. Из каких затрат состоит себестоимость запасов?
3. Что такое наименьшее значение из себестоимости и рыночной стоимости запасов?
4. Назовите основные методы оценки запасов и раскройте сущность каждого метода.
5. Расскажите о документальном оформлении поступления и выбытия запасов.
6. Расскажите о применении систем непрерывного и периодического учета запасов.
7. Как происходит оформление запасов в бухгалтерии предприятия?
8. Расскажите о раскрытии запасов в финансовой отчетности.

4. Учет долгосрочных активов

4.1 Признание основных средств по МСФО

В момент признания материальных активов как основные средства необходимым условием является единый подход к их оценке. В соответствии с МСФО/IAS 16 «Основные средства» основные средства оцениваются по:

- балансовой стоимости - сумма, по которой актив признается в бухгалтерском балансе после вычета суммы всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;

- себестоимости - (а) Сумма выплаченных денежных средств или их эквивалентов, либо (б) справедливая стоимость другого актива, переданная для приобретения актива на момент его приобретения или создания, либо, если применимо, (в) сумма отнесенная к данному активу при его признании в соответствии со специфическими требованиями других МСФО (например, МСФО (IFRS) 2 «Оплаты, основанные на доле владения»);

- амортизируемой стоимости - это себестоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости;

- стоимость актива, основанная на деятельности организации - это текущая стоимость будущих потоков денежных

средств, которую организация планирует получить от использования данного актива и реализации его по истечении срока полезной службы либо планирует понести при исполнении обязательства;

- справедливой стоимости - это «сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию».

- возмещаемая сумма актива - это «наибольшее из значений либо стоимости актива для организации, предполагающей его дальнейшее использование, либо возмещаемая сумма в случае его продажи».

Пример. На заводе имеются станки, которые можно продать за 200 000 тенге, согласно расчетам экономическая выгода от продолжения использования станков на заводе составит 350 000 тенге. Это стоимость, которую станки создадут за оставшийся срок полезного использования. Таким образом, возмещаемая сумма станков составит 350 000 тенге.

- **ликвидационная стоимость** - «это чистая сумма, которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования после вычета ожидаемых затрат на его выбытие». Это текущая стоимость запасных частей, лома, отходов, возникающих при ликвидации объектов недвижимости, зданий и оборудования в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. На практике, ликвидационная стоимость актива часто бывает незначительной, и поэтому

несущественна при вычислении амортизируемой суммы. В таких случаях ликвидационная стоимость может быть приравнена к нулю».

Амортизация недвижимости, здания и оборудования - это «систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования».

Пример. Организация приобрела оборудование, себестоимость которого 260000 тенге, предполагаемая ликвидационная стоимость по истечении пяти лет срока службы 20000 тенге. Тогда амортизируемая стоимость машины составит 240000 тенге, а ежегодная сумма амортизации в течение 10 лет составит 24000 тенге.

- убыток от обесценения - это сумма превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой суммой.

После первоначального признания в качестве актива объекты недвижимости, зданий, оборудования должны учитываться по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) на дату переоценки за вычетом износа и убытков от снижения стоимости.

В целях приведения первоначальной стоимости основных средств, в соответствие с действующими ценами на определенную дату руководство организации вправе, согласно действующему законодательству, производить переоценку имущества, в результате которой основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по текущей стоимости.

Переоценка основные средства - может происходить путем непосредственного пересчета или индексации по документально подтвержденным рыночным ценам. Метод прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, считается наиболее оптимальным. Узнать рыночную цену имущества можно, обратившись к оценщикам, имеющим специальные лицензии.

Статьей 73 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» так же предусмотрен контроль органов налоговой службы за правильностью применения цен по сделкам, предусмотренным кодексом, и корректировка объектов налогообложения и налоговых обязательств.

Необходимости проведения оценки предусмотрен п.4 ст.23 Закона РК от 22.04.1998 г. 220-1 «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» (с изменениями и дополнениями). «Вклады учредителей (участников) в уставный капитал в натуральной форме или в виде имущественных прав оцениваются в денежной форме по соглашению всех учредителей или по решению общего собрания участников товарищества. Если стоимость такого вклада превышает сумму, эквивалентную двадцати тысячам размеров месячного расчетного показателя, ее оценка должна быть подтверждена независимым экспертом».

В соответствии с постановлением Правительства РК от 26.05.2000 г. 799 «Об отдельных вопросах переоценки основных средств» уполномоченным государственным органом Агентством РК по статистике осуществляется

ежегодное утверждение индексов увеличения стоимости ОС по состоянию на начало года. В соответствии с ними хозяйствующие субъекты должны произвести переоценку ОС. Индексы переоценки применяются для того, чтобы привести стоимость основных средств в соответствие с действующими рыночными ценами. Их применение в целях ведения более эффективного бухгалтерского учета определяется субъектами самостоятельно как один из методов оценки основных средств.

Для основных средств с небольшим сроком износа, а также имеющим значительную степень износа, при определении исходных индексов применяется методика на понижение индекса пересчета в зависимости от срока их службы. Индексы увеличения стоимости основных средств поделены по группам. Для основных средств, со степенью износа менее 30% индексы берутся из" графы 1, со степенью износа от 31-50%; - из графы 2, со степенью износа от 51 до 64% - из графы 3, со степенью износа от 65 до 79 % - из графы 4, со степенью износа от 80 и более - из графы 5.

Например. Здание, первоначальная стоимость 5 300 800 тенге, сумма начисленного износа 120320 тенге, степень износа 40%. Пересчитываем с использованием коэффициентов из графы 2.

- Текущая стоимость 5 300 800 тенге x 1,054 = 5587043 тенге.
- Корректируем износ 120320 тенге x 1,054 = 126717 тенге.
- На сумму дооценки первоначальной стоимости:

Дебет счета 2412 «Здания»

Кредит счета 5322 «Резерв на переоценку здания» 5 300 800 тенге - 5 587043 тенге = 286 243 тенге.

- Дооценка износа:

Дебет счета 5322 «Резерв на переоценку здания»

Кредит счета 2422 «Амортизация и обесценивание здания»

2 234 817 тенге - 2 120 320 тенге = 114 497 тенге.

По мере эксплуатации актива сумма переоценки переносится на нераспределенный доход в размерах, определяемых в соответствии с применяемым методом начисления амортизации.

Сумма увеличения стоимости (прирост стоимости актива): (300 800 тенге - 5 587043 тенге) - (2 234 817 тенге - 2 120 320 тенге) = 171 746 тенге.

Вся сумма переоценки переносится на нераспределенный доход только в момент выбытия актива, независимо от причин. При этом делается следующая запись:

Дебет счета 5322 «Резерв на переоценку здания» Кредит счета 5410 «Прибыль (убыток) отчетного года» - 171 746 тенге.

4.2 Учет основных средств

Учет основных средств в Республики Казахстан должен быть организован в соответствии с МСФО 16 «Основных средства».

Основные средства – это материальные активы, которые:

1) предназначены для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей, и

2) как ожидается, будут использованы в течение более одного периода.

Если ОС приобретены с целью продажи, то их необходимо классифицировать как товары. Если ОС приобретены с целью вложения финансов на длительный период времени, то они отражаются как финансовые инвестиции.

При первоначальном признании объекта основных средств субъект должен измерить данный объект по его фактической себестоимости. Себестоимость объекта основных средств включает:

1) цену его покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и дисконтов.

2) любые затраты, непосредственно относимые на доставку актива до местонахождения и приведение его в текущее состояние. Такими затратами могут быть затраты на подготовку места установки объекта, затраты на его доставку и погрузку/разгрузку, установку и сбор и пуско-наладочные работы.

3) первоначальная расчетная оценка затрат на демонтаж и вывоз объекта и восстановление участка, на котором он расположен, обязательство по которым возникает у субъекта либо в момент приобретения объекта, либо в результате использования данного объекта в течение определенного периода времени для целей, отличных от производства запасов в течение указанного периода.

Затраты, связанные с открытием новых производственных мощностей; затраты на вывод на рынок нового товара или услуги (включая затраты на деятельность, связанную с рекламой и продвижением); затраты на осуществление бизнеса на новом месте или с новым видом клиентов (включая затраты на обучение персонала); административные и другие общие накладные расходы не являются затратами, включаемыми в себестоимость объекта основных средств и должны признаваться субъектом в качестве расхода в момент их появления.

Также различают и другие виды стоимости основных средств:

Балансовая стоимость – это первоначальная или текущая стоимость основных средств за вычетом накопленной амортизации, по которой актив отражается в учете и отчетности.

Ликвидационная стоимость – предполагаемая стоимость запасных частей, лома, отходов, возникающих при ликвидации основных средств в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Ликвидационная стоимость определяется при постановке объектов ОС на учет.

Амортизируемая стоимость - это себестоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Справедливая стоимость - сумма, на которую может быть обменян актив, по которой может быть погашено обязательство или на которую может быть обменян предоставленный долевым инструментом при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.

Объекты ОС являются долгосрочными активами и поэтому в процессе их эксплуатации возникают дополнительные затраты, которые варьируются от обычного текущего ремонта и до значительных модификаций. Поэтому проблему в учете представляет распределение затрат по их видам и на соответствующие периоды времени.

Затраты, понесенные для достижения больших выгод в будущем должны капитализоваться, в то время как затраты, которые просто поддерживают данный уровень услуг должны относиться на расходы.

Чтобы капитализовать затраты необходимо наличие одного из следующих условий:

1. Должен увеличиться срок полезной службы актива;
2. Должна увеличиться производительность актива;
3. Должно улучшиться качество выпускаемой продукции;
4. Внедрение новых производственных процессов (технологий), обеспечивающих значительное сокращение ранее рассчитанных производственных затрат (снижение себестоимости)

Затраты, которые не увеличивают будущей экономической выгоды актива должны списываться на расходы отчетного периода.

Все последующие затраты, которые возникают после введения в эксплуатацию ОС в соответствии МСФО 16 «Основные средства», подразделяются на следующие виды:

1. Модификация
2. Усовершенствование и замена
3. Перемещение и переустановка
4. Ремонт

Модификация – увеличение или расширение существующих активов. Например, пристройка дополнительного крыла к цеху, складу и т.д. данные затраты увеличивают производственный потенциал данного объекта. Наиболее трудной проблемой, возникающей в данном вопросе, является учет каких - либо изменений, относящихся к существующей структуре, вызванных этой модификацией.

Усовершенствование и замена – замещение одного актива на другой. Усовершенствованием является замещение используемого в настоящее время актива на лучший актив (например, бетонный пол на деревянный пол). Заменой

является замещение аналогичным активом (деревянный пол на деревянный пол). Часто усовершенствования и замены происходят в результате общей политики модернизации или реконструкции старого здания или оборудования.

Перемещение и переустановка – передвижение активов с одного места на другое место. Примером является перемещение и переустановка группы станков для обеспечения, будущего производства. Если затраты по перемещению и переустановке незначительны, если они не могут быть отделены от других операционных расходов или если их будущая стоимость под вопросом, они должны списываться как расходы отчетного периода.

Ремонт - затраты, которые поддерживают активы в рабочем состоянии.

Методы учета последующих затрат (кроме затрат на ремонт)

Следующая таблица кратко обобщает методы учета различных затрат, возникающих после приобретения капитализированных активов.

Таблица - Обзор затрат, возникающих после приобретения основных средств

Вид затрат	Характеристика методов учета
Модификация	Капитализировать стоимость модификации на счет актива
Усовершенствование и замена	(а) Балансовая стоимость известна: Списать первоначальную стоимость и накопленный износ старого актива, признав прибыль или убыток. Капитализировать стоимость усовершенствования/замены
	(б) Балансовая стоимость неизвестна: <ul style="list-style-type: none"> - Если срок полезной службы актива продлевается, дебетовать накопленный износ на сумму стоимости усовершенствования или замены - Если увеличивается количество или качество продуктивности актива, капитализировать стоимость усовершенствования или замены на счет актива
Перемещение и переустановка	А) Если известна стоимость первоначальной установки активов, то учитывать стоимость перемещения/ переустановки как замену (балансовая стоимость известна) Б) Если стоимость первоначальной установки активов неизвестна и себестоимость перемещения / переустановки существенна по сумме и принесет будущую экономическую выгоду, капитализировать как актив
	В) Если стоимость первоначальной установки неизвестна и стоимость перемещения / переустановки незначительна или будущие экономические выгоды находятся под вопросом, списываются эти затраты на расходы периода в момент их возникновения

Ремонт	А) Текущий: Списываются затраты на расходы периода по мере их возникновения Б) Капитальный: Учитывается как модификация, усовершенствование или замена
--------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

В Налоговом кодексе (статья 116) основные средства определены как «Фиксированные активы», к которым относятся:

— основные средства, инвестиции в недвижимость, нематериальные и биологические активы, учтенные при поступлении в бухгалтерском учете налогоплательщика в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и предназначенные для использования в деятельности, направленной на получение дохода;

— активы сроком службы более одного года, произведенные и (или) полученные концессионером (правопреемником или юридическим лицом, специально созданным исключительно концессионером для реализации договора концессии) в рамках договора концессии;

— активы сроком службы более одного года, являющиеся объектами социальной сферы, указанными в пункте 3 статьи 97 настоящего Кодекса;

активы сроком службы более одного года, которые предназначены для использования в течение более одного года в деятельности, направленной на получение дохода, полученные доверительным управляющим в доверительное управление по договору доверительного управления либо по иному акту об учреждении доверительного управления имуществом.

Также статьей 116 Налогового Кодекса определены объекты основных средств не относящиеся к фиксированным активам:

—основные средства и нематериальные активы, вводимые в эксплуатацию недропользователем до момента начала добычи после коммерческого обнаружения и учитываемые в целях налогообложения в соответствии со статьей 111 Налогового Кодекса;

—земля;

—музейные ценности;

—памятники архитектуры и искусства;

—сооружения общего пользования: автомобильные дороги, тротуары, бульвары, скверы;

—незавершенное капитальное строительство;

—объекты, относящиеся к фильмофонду;

—государственные эталоны единиц величин Республики Казахстан;

—основные средства, стоимость которых ранее полностью отнесена на вычеты в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, действовавшим до 1 января 2000 года;

— нематериальные активы с неопределенным сроком полезной службы, признанные таковыми и учитываемые в бухгалтерском балансе налогоплательщика в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

4.3 Документальное оформление и учет поступления и выбытия основных средств

В бухгалтерском учете основные средства учитываются по каждому инвентарному объекту в суммах, округленных до целых тенге.

Учет основных средств ведется на активных счетах подраздела 2400 "Основные средства" в состав которых входят счета: 2410 «Основные средства», 2420 «Амортизация основных средств» и 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

Поступление основных средств оформляют следующими документами: **Актом приемки-передачи основных средств (ф. ОС-1)**. При оформлении приемки основных средств акт составляется в одном экземпляре на каждый отдельный объект, при безвозмездной передаче основных средств акт составляется в двух экземплярах. При реализации основных средств акт составляется в трех экземплярах.

При оформлении внутреннего перемещения основных средств составляется **Накладная на внутреннее перемещение основных средств (ф. ОС-2)**, которая выписывается в двух экземплярах. Списание основных средств оформляют **Актом на выбытие (списание) основных средств (ф. ОС-4)** - в двух экземплярах

Списание автотранспортных средств оформляется Актом на списание автотранспортных средств (ф. ОС-5).

Объект недвижимости, зданий и оборудования необходимо периодически проверять на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Согласно МСБУ 36 организация пересматривает балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую стоимость актива и признает или возвращает убыток от обесценения.

Обесценение или утрата объектов недвижимости, зданий и оборудования, соответствующие требования выплаты возмещения или его выплаты третьими сторонами и любые последующие приобретения или сооружения замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и должны учитываться как таковые

При приобретении основных средств в первоначальную стоимость включаются: затраты на приобретение; расходы по доставке и установке.

Ниже показана корреспонденция по поступлению основных средств

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Учет затрат на строительство основных средств, осуществляемых:		
	а) подрядным способом:		
	начисление проектно-изыскательным организациям и подрядчикам		
	- за выполнение проектных и строительно-монтажных работ.	2930	3310
	-НДС	1420	3310
	Передана подрядчику оборудования к установке для монтажа, не возмещаемые подрядчиком.	2930	2410Субсчет «Оборудование к установке»
	Начисление компенсации по отводу земельного участка под строительство (снос домов, очистка территории и т.д.)	2930	3390
	б). Хозяйственным способом:		
2	Списание израсходованных на строительный объект строительных материалов, конструкции и деталей, топлива и др. материалов	2930	1310,1350
	Начисление заработной платы работникам, занятым строительно-монтажными работами.	2930	3350
	Начисление социального налога от суммы начисленной заработной платы.	2930	3150
	Отражение задолженности другим субъектам за оказанные услуги, связанные со строительством объекта.	2930	3390
	Оприходование объекта, построенного подрядным или хозяйственным способом, по первоначальной стоимости.	2410	2930
3	Учет приобретения основных средств:		
	а). Новых объектов:		
	Поступление основных средств с оплатой по фактическому поступлению:		
	стоимость приобретения без НДС;	2410	1010,1040
	НДС (кроме здания и легковых автомобилей).	1420	1010,1040

Продолжение таблицы

4	Поступление основных средств, в порядке последующих безналичных расчетов с поставщиками:		
	Стоимость приобретения;	2410	3310
	НДС (кроме зданий и легковых автомобилей).	1420	3310
	Б) Бывших в эксплуатации:		
	Поступление основных средств с оплатой по фактическому поступлению:		
	Балансовая стоимость;	2410	1010,1030
	Накопленная амортизация;	2410	2420
5	Расходы по доставке, установке и монтажу (включенные в счета поставщиков или произведенные субъектом);	2410	3310,1010, 1030
6	НДС по оплаченным счетам (кроме зданий и легковых автомобилей)	1420	3310,1010, 1030
7	Поступление основных средств, поступивших в порядке последующих безналичных расчетов с поставщиками:		
	балансовая стоимость;	2410	3310
	накопленная амортизация;	2410	2420
8	Поступление основных средств безвозмездно полученных от других юридических и физических лиц:		
	балансовая стоимость;	2410	6280
	накопленная амортизация;	2410	2420
9	Оприходование неучтенных основных средств, выявленных при инвентаризации:		
	балансовая стоимость;	2410	6280
	накопленная амортизация;	2410	2420

Списание основных средств оформляют «Актом на выбытие (списание) основных средств» (форма ОС-4), а если ликвидируются автотранспортные средства «Актом на списание автотранспортных средств» (форма ОС-5), которые составляются в двух экземплярах. Первый экземпляр Акта передается в бухгалтерию, второй - остается у материально-ответственного лица и является основанием для сдачи на склад материальных ценностей, полученных от ликвидации и разборки объектов основных средств. В акте на выбытие (списание) основных средств указывается полная характеристика объекта, год ввода в эксплуатацию, количество ремонтов, техническое состояние и причины списания. Кроме того, в акте отражаются: первоначальная (справедливая) стоимость, сумма накопленного износа, затраты на ликвидацию и доходы о списания.

Ниже показана корреспонденция по выбытию основных средств

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Реализованы основные средства:		
	балансовая стоимость;	7410	2410
	накопленная амортизация;	2420	2410
	предъявлен счет к оплате покупателям;	1210, 2110	6210
	налог на добавленную стоимость по предъявленным счетам.	1210, 2110	3130
2	Списаны основные средства:		
	балансовая стоимость	7410	2410
	накопленная амортизация;	2420	2410
	расходы по списанию (заработная плата, отчисления социального налога и др.)	7410	3350,3150
	оприходованы материальные ценности от ликвидации объекта (хозяйственные материалы, топливо, запасные части, строительные материалы и др.)	1310	6210
	Безвозмездно переданы основные средства:		
	балансовая стоимость	7410	2410
	накопленная амортизация;	2420	2410
3	Сдача объектов в долгосрочную аренду		
	балансовая стоимость	7410	2410
	накопленная амортизация;	2420	2410
	договорная стоимость (без учета НДС)	1280, 2180	6210
	НДС	1280,2180	3130
4	Обнаружена недостача основных средств:		
	балансовая стоимость	7410	2410
	накопленная амортизация;	2420	2410
	подлежит возмещению материально-ответственным лицом	1250	6210
5	Внутреннее перемещение основных средств, те. из одного цеха (подразделения) в другой	2410	2410
6	Списание гибели основных средств от стихийных бедствий:		
	балансовая стоимость	7410	2410
	накопленная амортизация;	2420	2410
7	Начисление причитающегося страхового возмещения, принятого страховой компанией к оплате	3390	6210

Продолжение таблицы

8	В конце отчетного года списываются:		
	на увеличение итоговой прибыли доходы от реализации основных средств	6210	5610
	на уменьшение итоговой прибыли расходы по выбытию основных средств	5610	7410

Аналитический учет основных средств ведется с целью получения информации о наличии основных средств по каждой классификационной группе и отдельно по каждому объекту, местам их нахождения и эксплуатации.

4.4 Учет амортизации и обесценения основных средств

Амортизация - это стоимостное выражение износа в виде систематического распределения амортизируемой стоимости актива в течение срока службы. Амортизируемая стоимость представляет собой разницу между первоначальной стоимостью и ликвидационной, которая определяется при поступлении недвижимости, зданий, оборудования как предполагаемая стоимость запасных частей, лома, отходов, образующихся в конце срока полезной службы. Амортизационные отчисления производятся по нормам, и признаются за каждый отчетный период как расход.

Начисление амортизации согласно МСФО/IAS 16, производится, по тем основным средствам, по которым можно определить срок их полезного использования. По вновь введенным в эксплуатацию основным средствам начисление амортизации начинается с момента приобретения, а по выбывшим - прекращается в последнем месяце, в котором стоимость этих средств была полностью перенесена на себестоимость продукции (работ, услуг).

По тем основным средствам, по которым трудно определить срок полезного использования необходимо ежегодно проводить *тестирование на обесценение*, проводимое лицензированным оценщиком.

Если организация приобрела крупные запасные части или резервное оборудование, которые предполагается использовать в течение более одного периода, то их следует учитывать как основные средства.

Если составные части одного объекта имеют разные сроки полезной службы, то в этом случае их нужно разделить на части и учитывать каждую часть отдельно. Например, самолет и его двигатели должны отражаться как отдельно изнашиваемые активы, т.к. у них разный срок полезной службы.

Объекты недвижимости, зданий и оборудования, участвуя в течение длительного периода времени в процессе производства, постепенно изнашиваются и перенося свою стоимость на вновь созданный продукт путем амортизационных отчислений.

Износ - это процесс потери физических и моральных характеристик объектов основных средств. Физический износ является результатом использования

основных средств и воздействия внешних факторов. Моральный износ представляет собой процесс, в результате которого активы не соответствуют современным требованиям развития науки и техники. Амортизация - это стоимостное выражение износа в виде систематического распределения амортизируемой стоимости актива в течение срока службы. Все материальные активы длительного пользования, кроме земли, имеют ограниченный срок службы, вследствие чего стоимость каждой единицы этих активов распределяется на расходы предприятия систематически на каждый отчетный период, в течение всего срока полезной службы актива.

Амортизация актива начисляется с момента, как только актив будет *доступен для использования* и продолжается начисляться до его выбытия, даже если актив в течение определенного времени не был задействован.

Например. Организация приобрела новое оборудование в январе 2012 г., установка и монтаж произведен в феврале. Для обучения работы на данном оборудовании работники организации были направлены на два месяца на обучение. Новое оборудование было введено в эксплуатацию в апреле. Амортизация будет начисляться с февраля, когда оборудование стало доступно для использования.

При начислении амортизации основных средств необходимо руководствоваться следующими требованиями:

- амортизируемая стоимость объекта должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы;
- используемый способ амортизации должен отражать процесс потребления организацией экономических выгод, заключенных в объекте;
- амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться расходом, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

Каждая значительная часть объектов недвижимости, зданий и оборудования, должна амортизироваться отдельно. Однако значительные части активов с одинаковым сроком полезной службы и методом амортизации могут объединяться в группы в целях начисления расходов по амортизации.

Остаточная стоимость объектов недвижимости, зданий и оборудования, метод амортизации и срок полезной службы объектов недвижимости, зданий и оборудования должны быть пересмотрены как минимум в конце каждого финансового года. В случае если ожидаемые результаты отличаются от предыдущих оценок, полученная разница должна быть учтена как разница в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Для начисления амортизации могут применяться следующие методы:

- а) прямолинейный (равномерный) метод списания стоимости;
- б) метод суммы изделий (списания стоимости пропорционально объему выполненных работ или производственный метод);
- в) метод уменьшающегося остатка

К различным видам объектов недвижимости, зданий и оборудования допускается применение различных методов.

Выбранные организацией методы начисления амортизации должны определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, за исключением случаев изменения в предполагаемом принципе получения будущих экономических выгод от активов.

Начисление амортизации производится во время проведения реконструкции и технического перевооружения. Начисление амортизации по арендованным основным средствам производится арендодателем или арендатором в соответствии с формой договора аренды и условиями договора.

Объекты основных средств необходимо периодически проверять на обесценение в соответствии с МСФО/IAS 36 «Обесценение активов». Согласно МСФО/IAS 36 организация пересматривает балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую стоимость актива и признает или возвращает убыток от обесценения.

Обесценение или утрата объектов недвижимости, зданий и оборудования, соответствующие требования выплаты возмещения или его выплаты третьими сторонами и любые последующие приобретения или сооружения замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и должны учитываться как таковые. Четыре экономических события должны учитываться отдельно, следующим образом:

—обесценение объектов недвижимости, зданий и оборудования должно признаваться в соответствии с МСФО/IAS 36;

—списание или выбытие объектов недвижимости, зданий и оборудования должно признаваться в соответствии с МСФО/IAS 16;

—компенсация от третьих сторон по объектам недвижимости, зданий и оборудования, которые обесценились, были утрачены или оставлены, должна включаться в отчет о прибылях и убытках на момент признания; и

—первоначальная стоимость активов, восстановленных, закупленных или сооруженных с целью замещения, или полученных в качестве возмещения, должна определяться и представляться согласно МСФО/IAS 16.

Убыток от обесценения, признанный до окончания первого годового учетного периода, начинающего после объединения бизнеса, являющимся приобретением, учитывается согласно МСФО/IAS 22 «Объединение бизнеса».

Для учета износа основных средств применяют счета подраздела 2420 «Амортизация основных средств», к которому в рабочем плане счетов открываются следующие синтетические счета:

- «Амортизация зданий и сооружений»
- «Амортизация машин, оборудования, передаточных устройств»
- «Амортизация транспортных средств»
- «Амортизация прочих основных средств»

—«Амортизация незавершенного строительства

К каждому из указанных выше счетов могут быть открыты субсчета:

1 «Амортизация собственных основных средств»

2 «Амортизация долгосрочно арендуемых основных средств»

Начисление износа незавершенного строительства производится, как только объект будет доступен для использования.

Например, строительство здания было закончено в августе, которое введено в эксплуатацию в ноябре. Амортизация будет начисляться с августа, когда оно стало доступно для использования.

Амортизация основных средств начисляется по всем видам, за исключением земли, музейных ценностей, памятников архитектуры и искусства, автомобильных дорог, тротуаров, бульваров, скверов общего пользования, незавершенного капитального строительства, объектов относящихся к фильмофонду, государственные эталоны единиц величины Республики Казахстан, основных средств величина которых полностью отнесена на вычеты в соответствии с Налоговым Кодексом (действующим до 1.01.2000 г.), фиксированных активов введенных в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта.

Сумма износа по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

По полностью амортизированным основным средствам начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за последним месяцем, когда стоимость этого объекта была полностью перенесена на расходы субъекта.

В плане счетов для учета амортизации основных средств предназначен счет 2420 «Амортизация основных средств».

Ниже показана корреспонденция счетов по учету 2420 «Амортизации основных средств»

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Начисление амортизации основных средств, используемых:		
	в процессе реализации продукции	7110	2420
	в административных целях	7210	2420
	в производственном процессе	8410	2420
2	Списание суммы начисленной амортизации по выбывшим основным средствам	2420	2410

4.5 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Инвентаризация недвижимости, зданий и оборудования проводится с целью выявления фактического наличия и контроля за их сохранностью.

До начала инвентаризации необходимо проверить наличие технической документации - при отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление. Созданная приказом руководителя комиссия в обязательном порядке производит осмотр объектов и заносит в *Инвентаризационную опись основных средств* (ф. № ИНВ-1), полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические и эксплуатационные показатели. При выявлении объектов не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в инвентаризационные описи и инвентарные карточки недостающие, а также правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Если комиссией установлено, что произведенные работы капитального характера (подстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях. Одновременно комиссия должна установить виновных лиц и причины, по которым конструктивные изменения тех или иных объектов не получили отражения в регистрах бухгалтерского учета.

Недвижимость, здания и сооружения, которые в момент инвентаризации находятся вне предприятия (в дальних рейсах, морские и речные суда, автомашины отправленные на капитальный ремонт и т.д.), инвентаризируются до момента их выбытия.

Недвижимость, здания и сооружения, непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, в инвентаризационный список не включается.

Одновременно с инвентаризацией собственных средств проверяются основные средства арендованные и находящиеся на ответственном хранении. По этим объектам составляются отдельно по каждому предприятию инвентаризационные описи, в которых чается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов в аренду или ответственное хранение. В них, кроме установленных сведений, указываются наименование организации, сроки аренды или хранения. Один экземпляр инвентаризационной описи высылается этим организациям.

Для определения результатов инвентаризации в бухгалтерии составляется *Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств* ф. № ИНВ-18 с включением в нее объектов, по которым выявлены отклонения от учетных данных.

При установлении фактов недостачи или излишков основных средств инвентаризационная комиссия собирает письменные объяснения о причинах расхождений у материально-ответственных лиц. На неучтенные основные средства выписывают новые инвентарные карточки; по недостающим объектам, списанным с баланса, карточки помещают в раздел картотеки «Архив».

Протокол заседания инвентаризационной комиссии утверждает руководитель субъекта не позднее 10 дней после окончания инвентаризации. Результаты должны быть отражены в учете того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

Например. Стоимость выявленных при инвентаризации неучтенных объектов основных средств отражается следующей бухгалтерской записью:

- на сумму износа (определяется расчетным путем исходя из технического состояния объекта)

Дебет счета 2410 «Основные средства»

Кредит счета 2420 «Амортизация основных средств», 2410 «Убыток от обесценения основных средств» 32000 тенге;

- на балансовую стоимость основных средств Дебет счета 2410 «Основные средства»

Кредит счета 6280 «Прочие доходы» 196000 тенге;

- в конце отчетного периода

Дебет счета 6280 «Прочие доходы» Кредит счета 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» 196000 тенге.

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Какие активы называются долгосрочными?
2. Классифицируйте основные средства.
3. Дайте определение и характер основных средств.
4. Какие статьи включаются в состав долгосрочных активов?
5. Расскажите о документальном оформлении учета поступления основных средств
6. Определите состав первоначальной стоимости основных средств.
7. Что такое износ основных средств?
8. Какие виды износа основных средств Вы знаете ?
9. Как происходит списание стоимости прямолинейным методом?
10. Как происходит списание стоимости производственным и ускоренным методом?
11. Какая информация должна быть раскрыта по учету основных средств в финансовой отчетности ?

5. Нематериальные активы

5.1 Понятие о нематериальных активах и их оценка

Нематериальный актив в соответствии с МСФО/1А8-38 «Нематериальные активы» - идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы. Такой актив является идентифицируемым, когда он:

является отделимым, т.е. его можно отделить или выделить из организации и продать, передать, сдать в аренду или обменять отдельно или вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством;

возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от субъекта или от других прав и обязательств;

Нематериальные активы, это идентифицируемые не денежные активы, не имеющие физической формы (сущности), предназначенные для использования в течение длительного периода времени (более одного года) в производстве или реализации товаров (работ, услуг), в административных целях и сдаче в аренду другим организациям. Нематериальные активы это - ресурсы которые:

- а) контролируются организацией в результате прошлых событий; и
- б) от которых организация ожидает получение будущих экономических выгод.

Нематериальные активы (МСФО 38) – идентифицируемый, не имеющий физической формы неденежный актив.

Наиболее распространенными видами НМА являются: патенты, авторские права, торговые марки, франшизы, лицензионные соглашения, программные продукты, франчайзинг, гудвилл.

Патент – это исключительное право, признанное и зарегистрированное юридически. Патентное право позволяет владельцу использовать, производить, продавать и контролировать изделие, процесс или деятельность, на которые распространяется патент, при невмешательстве со стороны других лиц. Например, патент на промышленный образец действует в течение 10 лет с даты подачи заявки в Казпатент с возможным продлением срока действия, но не более 5 лет. Патент на изобретение действует 20 лет, считая с даты поступления заявки в Казпатент.

Регистрация промышленного дизайна аналогична патенту применительно к форме, образцу или модели производимого изделия. Регистрация промышленного дизайна защищает внешний вид изделия.

Авторские права – это форма защиты, предоставляемая законом авторам произведений литературы, музыки, изобразительного искусства и т. д.

Торговые марки и торговые наименования – это названия, символы или другие определяющие идентификации, данным компаниям, продукции или

услугам. Они могут быть зарегистрированы для обоснования владения (чай цейлонский, чай индийский и др.).

Франшизы – право пользования государственной собственностью или оказания коммунальных услуг, предоставленные правительственными органами, и хозяйственными субъектами, для владения правом использовать конкретное назначение и конкретные услуги.

Лицензия – официальный документ, который разрешает осуществление указанного в нем вида деятельности в течение установленного срока, а также определяет его осуществления (лицензия на осуществление строительных работ).

Под программным обеспечением ЭВМ понимают совокупность системы обработки данных и программных документов, необходимых для эксплуатации программ.

Франчайзинг – предоставление крупной «родительской» компанией на производство товаров или услуг предприятия под фирменной маркой этой компании (на фиксированный срок и на ограниченной территории)

Гудвилл (цена фирмы, деловая репутация фирмы) – стоимостная категория, характеризующая разницу между стоимостью фирмы как единого целого имущественно – финансового комплекса и стоимостью ее активов.

Гудвилл возникает при покупке целых действующих предприятий или структурных подразделениях. Такие предприятия обычно покупаются по цене, определенной исходя из возможной доходности предприятия, его престижа на рынке производимой продукции и ряда других факторов.

Покупатель, приобретая предприятие как единое целое, оплачивает цену фирмы, имея в виду, что она окупается за счет:

1. удачного расположения предприятия ;
2. наличия подъездных путей и других средств связи;
3. слаженного трудового коллектива;
4. наличия патентов, лицензий, «ноу-хау», товарных знаков;
5. наработанных связей с покупателями его продукции и поставщиками

всех видов ресурсов, авторитета на рынке, других деловых связей.

Превышение покупной стоимости над стоимостью чистых идентифицируемых активов на дату операции должно признаваться как положительный гудвилл.

Превышение чистой стоимости идентифицируемых активов над покупной стоимостью на дату операции должно признаваться как отрицательный гудвилл.

Под нематериальными активами понимают объекты долгосрочного использования не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и обладающие способностью приносить доход. В зависимости от своего назначения и функций, выполняемых в производственно-хозяйственной деятельности, нематериальные активы подразделяются на группы: интеллектуальная собственность; имущественные права; прочие. К

интеллектуальной собственности относятся: цена фирмы (гудвилл), товарные знаки, "ноу-хау", авторские и смежные права. К имущественным правам относятся: права пользования землей, недрами, водными ресурсами и т.п. К прочим нематериальным активам относят: организационные расходы, научно-исследовательские разработки, опытно-конструкторские разработки.

Нематериальные активы на предприятии учитываются и оцениваются в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности 38 «Учет нематериальных активов», как основные средства.

Первоначальная стоимость - это сумма выплаченных денег или их эквивалентов либо стоимость в текущих ценах или иных компенсаций при приобретении или создании нематериальных активов. Измерение первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от того, приобретены нематериальные активы со стороны или созданы самим субъектом.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных как часть объединения организаций, признается по стоимости реализации.

Стоимость реализации - это стоимость, по которой возможен обмен нематериальных активов между осведомленными и готовыми к проведению сделки независимыми сторонами. Если эту стоимость достоверно определить невозможно, то актив не признается как отдельный нематериальный актив, но включается в гудвилл.

Покупатель признает нематериальную часть как нематериальный актив, если она отвечает определению и критериям признания нематериальных активов, даже если она не была признана как нематериальный актив в финансовой отчетности приобретаемого субъекта.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных от государства бесплатно (безвозмездно), за номинальную сумму или приобретенных за счет государственной субсидии, признается по стоимости реализации, которая является достоверной, если она определена с учетом активного рынка для данного вида нематериальных активов.

При отсутствии активного рынка для данного вида нематериальных активов их первоначальная стоимость признается по нулевой или номинальной стоимости либо по сумме фактических затрат, связанных с приведением нематериального актива в состояние готовности к использованию по назначению.

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в результате обмена на не аналогичный актив, признается по стоимости реализации полученного в обмен актива, скорректированной на сумму полученных или уплаченных денег. Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в результате обмена на аналогичный актив или на долю участия в аналогичном активе, признается по балансовой стоимости обмененного актива. Такой обмен считается сделкой, не приносящей доход.

Первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самим субъектом, признается по сумме фактических прямых затрат и накладных расходов, которые могут быть разнесены на разумной основе, на создание и подготовку актива к использованию по назначению, понесенных с момента соответствия нематериальной статьи определению и критериям признания нематериальных активов. Расходы на создание нематериальной статьи, понесенные до момента ее соответствия определению и критериям признания нематериальных активов, в первоначальную стоимость актива не включаются и признаются расходами того отчетного периода, когда они понесены (расходы периода).

Балансовая стоимость - это сумма отражения нематериального актива в финансовой отчетности, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой накопленной амортизации.

Амортизируемая сумма - это первоначальная стоимость актива минус ликвидационная стоимость. Систематическое распределение амортизируемой суммы нематериального актива в течение срока его полезной службы называется амортизацией.

Ликвидационная стоимость - это сумма, которую субъект ожидает получить за нематериальный актив в конце срока его полезной службы после вычета предполагаемых расходов по реализации. Ликвидационная стоимость нематериального актива считается равной - нулю, если: нет соглашения с третьей стороной о его покупке в конце срока полезной службы; не существует активного рынка для данного нематериального актива, в связи с чем: ликвидационная стоимость актива не может быть достоверно определена со ссылкой на данный рынок и нет вероятности того, что подобный рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.

Стоимость реализации - это стоимость, по которой возможен обмен нематериальных активов между осведомленными и готовыми к проведению сделки независимыми сторонами.

5.2 Учет нематериальных активов

Нематериальный актив в момент признания оценивается по себестоимости (первоначальной стоимости).

Первоначальная стоимость формируется из суммы затрат на создание, приобретение, доведение их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

При выборе оценки НМА бухгалтер руководствуется разделом 17 «НМА, за исключением гудвилла» НСФО 2, МСФО № 38 «Нематериальные активы».

Поступление и выбытие НМА оформляют Актом приемаки – передачи НМА. В акте указываются точное наименование вида НМА и дата его

передачи предприятию, характеристика объекта, его первоначальная стоимость, норма амортизации и другие необходимые данные.

Для обобщения информации о наличии и движении НМА, находящихся на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, а также поступивших в финансовую аренду в ТПС бухгалтерского учета предназначены счета подраздела №2700 «Нематериальные активы». Подраздел №2700 «Нематериальные активы» включает счета:

2710 «Гудвилл», на котором отражаются операции, связанные с наличием и движением гудвилла.

2730 «Прочие НМА»

Отрицательный гудвилл отражается на счете № 4420 «Доходы будущих периодов» в соответствии с рекомендациями к ТПС.

Счета подраздела №2700 «Нематериальные активы» по назначению и структуре основные, инвентарные и активные. Синтетический учет ведется в ж/о № 12 по кредитовому признаку

Корреспонденция счетов хозяйственных типовых операций по учету НМА приведена ниже:

№	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Приобретение нематериальных активов:		
	за счет выданных подотчетных сумм	2730	1250
	у дочерних, зависимых, совместно контролируемых юридических лиц	2730	3320,3330
	у физических лиц и предприятия	2730	3390,3310
	безвозмездное поступление от юридических и физических лиц	2730	6220
2	Оплата акций (долей участия) нематериальными активами	2040, 2210	2730
3	Получены НМА в качестве вклада в уставный капитал	2730	5110
4	Отражение положительного гудвила	2710	3390
5	Списание НМА при выбытии:		
	по балансовой стоимости	7410	2730
	на сумму накопленной амортизации	2740	2730
6	Доход от выбытия нематериальных активов	1210	6210
	а отражение отрицательного гудвилла	3390	4420
	б текущая часть	4420	3520
7	Признание доходом отрицательного гудвилла в каждом отчетном месяце	3520	6280

5.3 Документальное оформление и учет поступления нематериальных активов

Учет движения нематериальных активов ведется на счетах подраздела 2700 "Нематериальные активы", куда входят счета: 2710 «Гудвилл», 2720 «Обесценение гудвилла», 2730 «Прочие нематериальные активы».

Нематериальные активы учитываются на этих счетах по первоначальной стоимости.

Поступившие нематериальные активы оформляют актом приемки-передачи нематериальных активов (форма НМА-1).

Ниже показаны корреспонденция счетов по поступлению нематериальных активов на предприятии

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Приобретение нематериальных активов через подотчетных лиц	2730	1250
2	Безвозмездное получение прочих нематериальных лиц	2730	6220
3	Отражение в учете прочих нематериальных активов, созданных в самой организации	2730	2940
4	Получение прочих нематериальных активов от участников в качестве вклада в уставный капитал	2730	5110
5	Приобретение прочих нематериальных активов по покупной стоимости у физических лиц	2730	3390
6	Положительный гудвилл (превышение покупной стоимости организации как имущественного комплекса в целом над текущей стоимостью всех активов на дату предприятия)	2710	3310, 3390

Аналитический учет ведут в карточках учета нематериальных активов (форма НМА-2). Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших на предприятие. Инвентарная карточка открывается в бухгалтерии на каждый отдельный объект нематериальных активов. Карточка заполняется в одном экземпляре на основании документа, подтверждающего факт получения предприятием объекта нематериальных активов - акта приемки-передачи нематериальных активов, технической и другой документации. Основанием для отметок о выбытии нематериальных активов при передаче другому предприятию (организации) является акт приемки-передачи нематериальных активов.

5.4 Документальное оформление и учет выбытия нематериальных активов

Нематериальные активы списываются с бухгалтерского баланса при их выбытии или списании, если не ожидается получение никаких экономических выгод от их дальнейшего использования.

Выбытие нематериальных активов может быть связано с их реализацией (продажей), списанием, вследствие морального износа и непригодностью, передачей безвозмездно другим организациям и внесением в качестве вкладов в уставный капитал предприятий. Выбытие нематериальных активов оформляют Актом приемки-передачи нематериальных активов формы НМА-1.

Ниже показана корреспонденция НМА

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Списание нематериальных активов при выбытии по балансовой стоимости	7410	2730
2	Списание нематериальных активов при выбытии на сумму накопленной амортизации	2740	2730
3	Начисление амортизации по прочим нематериальным активам	2930, 7110, 7210, 8410	2740
4	Обесценение гудвилла	7420	2720
5	Списание гудвилла	2720	2710
6	Отражение убытков от обесценения прочих нематериальных активов, при их переоценке	2750	2730
7	Отражение дохода от восстановления убытка от обесценения прочих нематериальных активов	2730	6240

При реализации нематериальных активов за оплату производятся следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

- на балансовую стоимость реализованных объектов нематериальных активов:

Дебет счета 7410 «Расходы по выбытию активов»

Кредит счета 2730 «Прочие нематериальные активы»

на сумму накопленной амортизации к моменту выбытия объектов нематериальных активов:

Дебет счета 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов»

Кредит счета 2730 «Прочие нематериальные активы»

на договорную стоимость реализованных объектов нематериальных активов без налога на добавленную стоимость, согласно предъявленных платежных документов (платежное поручение-требование и др.):

Дебет счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и

заказчиков»

Кредит счета 6210 «Доходы от выбытия активов»

на сумму налога на добавленную стоимость по реализованным объектам нематериальных активов, указанную в счете-фактуре:

Дебет счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

Кредит счета 3130 «Налог на добавленную стоимость» при поступлении оплаты от покупателей за реализованные им объекты нематериальных активов, согласно выписке банка:

Дебет счета 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

Кредит счета 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»

В процессе использования нематериальных активов они морально устаревают или их текущая балансовая стоимость превышает экономическую полезность (выгоду) для организации. В таких случаях необходимо списывать неамортизированную стоимость и признать убыток.

Списание объектов нематериальных активов вследствие морального износа и неэффективности (непригодности) дальнейшего использования отражается следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет счета 7410 «Расходы по выбытию активов»

Кредит счета 2730 «Прочие нематериальные активы» на сумму накопленной амортизации к моменту списания (выбытия) объектов нематериальных активов:

Дебет счета 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов»

Кредит счета 2730 «Прочие нематериальные активы» на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную от стоимости списанных объектов нематериальных активов, делается следующая запись:

Дебет счета 7410 «Расходы по выбытию активов»

Кредит счета 3130 «Налог на добавленную стоимость».

5.5 Учет амортизации и обесценения нематериальных активов

В течение всего срока полезного использования нематериальные активы подвергаются моральному износу и переносят свою стоимость на вновь созданный продукт путем амортизационных отчислений или тестирования на обесценение (МСОО/IAS-36 «Обесценение активов»). Согласно требований МСФО 38 «Амортизация начисляется с момента, когда нематериальный актив пригоден для использования, и прекращается на раннюю из дат: реклассификации в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность». Нематериальные активы могут иметь ограниченный срок

полезного использования в течение, которого производятся амортизационные отчисления и признаются как расход кроме случаев, когда оно может или должно быть включено в балансовую стоимость другого актива.

Для начисления амортизации необходимо определить обладает ли данный нематериальный актив определенным или неопределенным сроком полезного использования. Если срок полезного использования определенный, то амортизируемая стоимость распределяется систематически на протяжении всего срока полезного использования актива.

Если срок полезного использования неопределен, то амортизация на нематериальные активы не начисляется, однако в соответствии с МСОО/IAS-36 «Обесценение активов» данные активы должны проверяться на обесценение не реже одного раза в год в конце отчетного периода. Для этого предприятие проводит проверку актива на предмет обесценения путем сравнения возмещаемой суммы, определенной в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», с балансовой стоимостью с признанием любого превышения балансовой стоимости над возмещаемой суммой в качестве убытка от обесценения.

Тестирование на обесценение нематериальных активов с неограниченным сроком производится ежегодно в одно и то же время.

Основными признаками для обесценения нематериальных активов являются:

а) внутренние

спад рыночной стоимости на данный вид нематериальных активов;
негативные экономические, законодательные, рыночные и другие изменения;

рыночные процентные ставки соответственно возмещаемая сумма;
прочие факторы влияющие на ставку дисконта.

б) внешние

моральное устаревание нематериального актива или его повреждения;
изменения в процессе эксплуатации (простой, планы по прекращению производства, планы по выбытию);

результаты использования хуже, чем ожидалось;
дорогая эксплуатация, непригодность к условиям.

На срок полезного использования нематериальных активов могут влиять следующие факторы:

цель использования актива;
типичные жизненные циклы продукта актива;
техническое, технологическое, коммерческое или другое устаревание;
стабильность промышленности и рыночные колебания;
ожидаемые действия конкурентов;
уровень затрат на обслуживание для поддержания актива;

период контроля над активом и юридические или аналогичные ограничения на использование актива, например, даты окончания срока действия соответствующей аренды;

зависимость срока полезного использования от других активов.

Применяемый метод начисления амортизации должен отражать схему потребления организацией экономических выгод от актива.

Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться разнообразные методы начисления амортизации. Эти методы включают прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции (производственный).

Начисление амортизации нематериальных активов определяется путем установленных методов в МСФО/IAS 16 «Основные средства», но используемый метод должен отражать модель потребления экономических выгод от использования активов. Если модель потребления экономических выгод определить невозможно, то применяется метод прямолинейного списания.

Период и метод начисления амортизации, могут пересматриваться на конец каждого финансового года. Период амортизации должен быть изменен, если расчетный срок полезного использования актива значительно отличается от прежних оценок срока.

Амортизируемая стоимость определяется - «первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость».

Ликвидационная стоимость считается равной нулю, если:

Нет соглашения с третьей стороной о его покупке в конце срока полезной службы.

Не существует активного рынка для данного вида нематериальных активов, в связи с чем:

а) ликвидационная стоимость не может быть достоверно определена со ссылкой на данный рынок.

б) нет вероятности, что подобный рынок будет существовать в конце срока полезной службы активов.

Рынок считается активным, если:

товары на рынке однородные (рынок компьютерных программ);

в любое время можно найти желающих вступить в сделку - продавцов и покупателей;

цены на покупаемые и продаваемые товары доступны для населения.

Нематериальные активы в течение срока полезной службы равномерно (ежемесячно) переносят свою первоначальную стоимость в расходы организаций посредством начисления по ним амортизации, создавая при этом источник погашения их стоимости. Норма амортизации определяется организацией, исходя из первоначальной стоимости и срока полезной службы.

Амортизация нематериальных активов определяется ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и нормативного срока полезной службы активов. Пример. Организация приобрела лицензию на внешнеэкономическую деятельность стоимостью 180000 тенге, срок полезной службы лицензии установлен на 5 лет (60 месяцев). Ежемесячная сумма амортизации составит 3000 тенге (180000 тенге : 60 мес.), а норма ежемесячных отчислений в процентах - 1, 667% (3000 x 100 : 180000).

На сумму начисленной амортизации по видам нематериальных активов, согласно расчету, производится следующая запись на счетах бухгалтерского учета:

Дебет счета 8410 «Накладные расходы»

Кредит счета 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов».

Уменьшение суммы начисленной амортизации происходит в результате выбытия нематериальных активов. Вне зависимости от выбранного способа оценки в последующие периоды нематериальные активы должны тестироваться на предмет обесценения, если существуют признаки возможного обесценения. Правила обесценения активов определяются МСФО 36 «Обесценение активов». Нематериальные активы необходимо периодически проверять на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов». Величина обесценения актива в денежном выражении определяется путем сравнения возмещаемой суммы и балансовой стоимости.

Обесценение (снижение стоимости) актива признается только тогда, когда балансовая стоимость превышает обе величины, являющиеся индикаторами возмещаемой суммы: и справедливую стоимость (чистую продажную цену), и ценность от использования. При этом признается убыток от обесценения и в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет счсга 7420 «Расходы от обесценения активов»

Кредит счета 2750 «Убыток от обесценения прочих нематериальных активов»

Этот убыток может восстанавливаться в следующие периоды при соблюдении ряда ограничений. В случае, если хотя бы одна из этих величин больше или равна балансовой стоимости актива, обесценение (снижение стоимости) не признается и актив продолжает учитываться по балансовой стоимости.

5.6 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В соответствии с «Правилами ведения бухгалтерского учета» инвентаризация нематериальных активов проводится инвентаризационной комиссией, состав которой утверждается приказом руководителя организации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители административного персонала, работники бухгалтерской службы и другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и др.).

После утверждения приказа о назначении председателю комиссии выдается письменное распоряжение за подписью руководителя организации, в котором кроме состава комиссии указываются: номер и дата приказа, объект, подлежащий инвентаризации, сроки начала и окончания работы.

При инвентаризации нематериальных активов комиссией проверяется: правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете; наличие документов, подтверждающих права организации на его использование (патенты, лицензионные соглашения, товарные знаки и др.) и составляется «Инвентаризационная опись нематериальных активов» (форма Инв-3).

Все документы, удостоверяющие права организации (индивидуального предпринимателя) на нематериальные активы, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с № 1 по № 10, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи, с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Документы, удостоверяющие право организации (индивидуального предпринимателя) на нематериальные активы, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении.

Материально-ответственное лицо, за сохранность документов, удостоверяющих право организации (индивидуального предпринимателя) на нематериальные активы « 2 » ноября 2013.года.

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Классифицируйте нематериальные активы.
2. Какие виды оценки нематериальных активов Вы знаете?
3. Дайте определение и характер нематериальных активов.
4. Определите состав первоначальной стоимости нематериальных активов.
5. Что такое амортизация нематериальных активов?
6. Какие виды износа нематериальных активов Вы знаете ?
7. Как происходит списание стоимости прямолинейным методом?
8. Как происходит списание стоимости производственным методом?
9. Как происходит списание стоимости методами ускоренной амортизации?
10. Какая информация должна быть раскрыта по учету нематериальных активов в финансовой отчетности ?

6. Обесценение активов (МСФО IAS 36)

6.1 Обесценение по международным стандартам финансовой отчетности

Целью применения стандарта МСФО 36 «Обесценение активов» является установление процедур, применяемых для учета активов по величине, не превышающей их возмещаемую сумму.

Обесценение представляет собой риск или определенность того, что некоторая часть процентов, дивидендов или основной суммы финансового инструмента не будет выплачена полностью.

Финансовый актив или группа финансовых активов обесценивается и убытки от обесценения возникают только в том случае, если существуют объективные доказательства обесценения в результате прошлого события, которое произошло после первоначального признания актива.

При наличии объективных доказательств обесценения имеющихся в наличии для продажи финансовых активов, отражаемых по справедливой стоимости, накопленный чистый убыток, который ранее был признан в капитале, переносится в отчет «О прибылях и убытках», даже если актив не был продан.

Запрещено отражать восстановление стоимости ранее обесценившихся инвестиций в долевые ценные бумаги (т. е. компенсацию ранее признанных убытков).

В соответствии с МСФО 36 организация должна признавать убыток от обесценения актива всегда, когда балансовая стоимость превышает возмещаемую сумму.

Возмещаемая сумма – наибольшая сумма из двух величин:

- 1) чистой продажной цены;
- 2) ценности (стоимости) использования данного актива (дисконтированной стоимости будущих денежных потоков от использования и последующей реализации данного актива).

На каждую дату составления баланса организация должна оценивать свои активы с точки зрения соответствия балансовой стоимости их возмещаемой стоимости. Для подобной оценки используется следующая информация:

- значительное снижение рыночной стоимости;
- значительное увеличение рыночных процентных ставок;
- значительные изменения в технологической, рыночной, экономической ситуации, законодательстве, оказывающие негативное влияние на деятельность организации, в которой используются данные активы;
- моральный износ, повреждение активов и др. Организация самостоятельно на основе принципа существенности устанавливает необходимость определения возмещаемой величины активов для сравнения с их балансовой стоимостью.

Оценка экономической выгоды от использования актива состоит в:

- оценке будущих потоков денежных средств от использования актива и его дальнейшего выбытия;
- применении соответствующей ставки дисконтирования.

При оценке будущих потоков денежных средств организация должна принимать во внимание:

- наилучшие оценки экономических условий, предполагаемых на протяжении оставшегося срока полезного использования актива;
- последние по времени составления финансовые бюджеты (прогнозы), утвержденные руководством на максимальный период в пять лет (за исключением случаев, когда более продолжительный период может быть оправдан);

– прогнозы потоков денежных средств на период, выходящий за пределы последних бюджетов (прогнозов), утвержденных руководством, составленные методом экстраполяции на основе стабильного или понижающего темпа роста для последующих лет (в данном случае превалирует принцип осмотрительности: повышающий темп роста можно использовать только в случае достаточной обоснованности, и он не должен превышать, за исключением высокой обоснованности, долгосрочный средний темп роста для товаров, отраслей, страны или стран, в которых работает компания, или для рынка, на котором используется актив).

Оценка будущих потоков денежных средств состоит из:

- прогнозов притоков денежных средств;
- прогнозов оттоков денежных средств, связанных с генерированием притоков для определения чистых потоков денежных средств, возникающих при ликвидации актива по окончании его полезного использования.

В состав будущих потоков денежных средств не включаются оценочные будущие притоки или оттоки денежных средств, возникающие в связи с:

- будущей не начатой реструктуризацией;
- будущими несделанными капитальными затратами, повышающими первоначально оцененные результаты использования актива.

Ставка дисконта трактуется как ставка, «отражающая текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, специфически присущие этому активу» (МСФО 36). Данная ставка соответствует норме прибыли по инвестициям, генерирующим потоки денежных средств, имеющие величину, временную и рисковую структуру, эквивалентные тем, которые связаны с данным активом.

Компания может не устанавливать для актива возмещаемую сумму обоими способами, если хотя бы одна из двух величин (чистая продажная цена актива или ценность использования) больше балансовой стоимости, вторая сумма не потребуется.

Только в случае превышения балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью первая подлежит корректировке. Разница относится на расходы

данного периода и показывается в отчете «О прибылях и убытках», за исключением случая, когда данный актив был переоценен ранее (тогда корректировка производится за счет фонда переоценки). Нормы амортизации в этом случае подлежат корректировке.

Списанная на убытки разница между балансовой и возмещаемой стоимостью подлежит восстановлению при повышении возмещаемой стоимости в пределах ранее списанной суммы.

МСФО 36 не применяется для учета обесценения активов, отраженных по справедливой стоимости.

Пример. В организации были определены балансовая стоимость, чистая продажная цена и стоимость использования основных средств. Необходимо установить, для каких объектов основных средств следует признать убыток от обесценения и в каком размере.

Таблица Признание убытка от обесценения

Объект основного средства	Балансовая стоимость	Чистая продажная цена	Стоимость использования	Возмещаемая стоимость	Признанный убыток
Оборудование № 1	200	230	190	230	-
Оборудование № 2	400	380	360	380	20
Оборудование № 3	100	120	140	140	-
Оборудование № 4	500	470	490	490	10
Оборудование № 5	300	280	-	-	-

Решение

По объекту основных средств № 5 возмещаемая сумма не может быть установлена прямым сопоставлением чистой продажной цены и стоимости использования в виду отсутствия последней. Данный объект основных средств не выступает как самостоятельный генератор притока денежных средств. Потоки денежных средств, связанные с его использованием, в большей мере зависят от денежных потоков, производимых другими активами. Необходимо идентифицировать как единицу, генерирующую денежные потоки, объекты основных средств, с которыми связан и рассматриваемый актив. Для такой единицы в целом устанавливается стоимость использования и соответственно возмещаемая стоимость.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

Необходимо раскрывать информацию по каждому классу активов на базе основных активов организации, событий и обстоятельств, которые привели к признанию или восстановлению активов.

Контрольные вопросы для самопроверки:

- 1) Для чего необходимо проводить проверку на обесценение активов?
- 2) На каком из основных принципов МСФО основан порядок признания обесценения активов и отражения его в отчетности?
- 3) Какой стандарт регламентирует порядок отражения в отчетности обесценения (снижения стоимости) активов?
- 4) Чем отличается возмещаемая сумма от его балансовой стоимости?

6.2 Внешние и внутренние источники информации обесценение активов

На каждую дату составления финансовой отчетности организация должна оценить наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение активов. При выявлении любого подобного признака организация должна рассчитать возмещаемую сумму актива.

Рассматривая возможное обесценение актива, организация должна проверить наличие признаков обесценения по двум группам: внешним и внутренним источникам информации.

Внешние источники информации:

В течение отчетного периода рыночная стоимость актива снизилась гораздо более существенно, чем это могло произойти в связи с истечением времени или в результате нормального использования актива;

В течение отчетного периода произошли или ожидаются в ближайшее время существенные отрицательные изменения технологических, рыночных, экономических или юридических условий, в которых работает компания, или на рынке, для которого предназначен актив;

Рыночные ставки процента или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций в течение отчетного периода увеличились, и они, вероятно, повлияют на ставку дисконтирования, которая применяется для оценки возмещаемой стоимости актива и существенно уменьшит ее;

Балансовая стоимость чистых активов организации больше, чем ее рыночная капитализация.

Внутренние источники информации:

Наличие доказательства устаревания или физического повреждения актива;

Существенные изменения в степени или способе использования актива в настоящем или будущем, отрицательно сказывающиеся на положении организации, произошедшие в течение времени или ожидаемые в ближайшем будущем;

На основе внутренней отчетности свидетельство того, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем предполагалось;

Прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива.

Перечень перечисленных признаков не является исчерпывающим, организация может выявить и другие признаки возможного обесценения актива.

Если признаки обесценения очевидны, организация может пересмотреть оставшийся срок полезного использования, метод амортизации и ликвидационную стоимость актива, даже если убыток от обесценения не признается.

Стандарт определяет возмещаемую сумму как наибольшую величину из справедливой стоимости актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на продажу и ценности их использования.

Для определения обесценения, без учета значений по чистой цене продажи и ценности использования актива, нужно убедиться в том, что стоимость актива не уменьшилась. Для этого достаточно убедиться в том, что чистая цена продажи и ценность использования актива не превышают балансовой стоимости.

Чистая цена продажи актива может определяться и в случаях, когда актив не продается на активном рынке. В то же время его чистая цена продажи не может определяться в силу отсутствия основания для надежной оценки суммы, которая ожидается к получению от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами. В таком случае возмещаемая величина актива определяется ценностью его использования. Ценность использования представляет собой дисконтированную стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

В случае, когда отсутствуют основания полагать, что ценность использования актива существенно превышает чистую цену продажи, возмещаемой величиной актива может считаться его чистая цена продажи. Обычно это имеет отношение к предназначенным для продажи активам.

Более показательным определителем чистой цены продажи актива является цена в договоре сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить ее сторонами на общих условиях, скорректированная с учетом дополнительных затрат, связанных с выбытием актива.

Затраты на выбытие - это дополнительные затраты, прямо связанные с выбытием актива, кроме финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль (КПН).

В случае отсутствия договора о продаже, но при этом актив продается на активном рынке, чистой ценой продажи будет являться его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Если отсутствуют значения текущей цены покупателя, основой для оценки чистой цены продажи может являться цена самой последней сделки, но при условии, что не произошло существенных изменений экономических условий.

Если отсутствуют договор продажи и активный рынок, чистая цена продажи основывается на наилучшей доступной информации, показывающей сумму, возможную к получению от продажи актива между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами.

Оценка ценности использования актива осуществляется поэтапно и включает в себя:

- оценку будущих поступлений и выбытия денежных средств, обусловленных продолжающимся использованием актива и его выбытием;
- применение соответствующей ставки дисконтирования к будущим потокам денежных средств.

При осуществлении оценки использования:

- прогнозы потока денежных средств должны основываться на обоснованных и подкрепленных доказательствами допущениях, представляющих собой наилучшие оценки руководством экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива;

- прогнозы денежных потоков должны основываться на самых последних финансовых прогнозах и сметах, утвержденных руководством. Такие прогнозы должны охватывать период максимальной продолжительности в 5 лет, кроме случаев, когда более длительный период может быть обоснован;

- прогнозы потоков денежных средств, выходящие за пределы периода, охваченного самыми последними сметами (прогнозами), должны оцениваться экстраполяцией прогнозов, основанных на сметах и прогнозах, с помощью стабильного или понижающего темпа роста для последующих лет, кроме случаев, когда повышающий темп роста может быть обоснован. Такой темп роста не должен превышать долгосрочный средний темп роста для товаров, отраслей, страны или стран, в которых работает организация, или для рынка, на котором используется актив, если только существует обоснованный более высокий темп.

Оценки будущих потоков денежных средств должны включать:

- а) прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива;

- б) прогнозы выбытия денежных средств, которые неизбежно возникнут при генерировании притоков денежных средств от продолжающегося использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию) и которые могут быть прямо отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив;

- в) чистые потоки денежных средств (если они имеются в организации), которые предполагается получить (выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования.

Будущие потоки денежных средств должны оцениваться для актива в его текущем состоянии. Оценки будущих денежных потоков не должны включать оценочные будущие притоки или оттоки денежных средств, возникновение которых предполагается от будущей реструктуризации, к которой организация еще не приступила, или будущих капитальных затрат, которые улучшат или усовершенствуют актив, повысив первоначально оцененные результаты его использования.

Ставкой дисконтирования должна быть ставка, применяемая до вычета налога, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, присущие этому активу.

Ставка дисконтирования не должна отражать риски, с учетом которых оценки будущих потоков денежных средств уже были скорректированы.

Если возмещаемая сумма актива меньше его балансовой стоимости, последняя должна уменьшиться до возмещаемой величины актива. Это уменьшение и является убытком от обесценения.

Убыток от обесценения - это сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую величину.

Убыток от обесценения должен немедленно признаваться в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках, кроме случаев, когда актив учитывается по переоцененной стоимости согласно другому стандарту. Любой убыток от обесценения для переоцененного актива должен учитываться как уменьшение резерва переоценки.

Убыток от обесценения по переоцененному активу признается непосредственно как уменьшение резерва переоценки этого актива в той мере, в какой убыток от обесценения не превышает величину резерва переоценки.

После признания убытка от обесценения величина амортизации актива, относимая на расходы, должна корректироваться в будущем для систематического распределения измененной балансовой стоимости актива, за вычетом ликвидационной стоимости, если она есть, в течение оставшегося срока его полезной службы.

Для тестирования на обесценение приобретенная при объединении предприятий деловая репутация подлежит распределению на каждую генерирующую единицу или группу генерирующих единиц организации-покупателя начиная с даты приобретения. Эффективность их использования должна повыситься вне зависимости от того, передаются или не передаются этим единицам или группам единиц активы или обязательства приобретаемой стороны. Каждая единица или их группа, на которые распределяется деловая репутация, должна:

- представлять самый нижний уровень организации, на котором осуществляется мониторинг деловой репутации, и
- не выходить за рамки сегмента, основанного либо на первичном, либо на вторичном формате отчетности организации, определяемом международным стандартом (IAS) 14 «Сегментная отчетность».

Когда первоначальное распределение приобретенной при объединении предприятий деловой репутации не может быть завершено до конца годового периода, в котором произошло объединение, то это первоначальное распределение надлежит осуществить до конца первого годового периода, начавшегося после даты приобретения.

В случае распределения деловой репутации на генерирующую единицу и продажи организацией одного из видов деятельности в составе этой единицы связанная с выбывшим видом деятельности деловая репутация подлежит:

- включению в балансовую стоимость этого вида деятельности при определении прибыли или убытка от выбытия и

- оценке на основе относительных значений стоимости выбывшего вида деятельности и стоимости той части генерирующей единицы, которую организация сохранила за собой.

Исключение составляет случай, при котором организация может показать, что располагает другим методом, лучше отражающим деловую репутацию, связанную с выбывшим видом деятельности.

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Расскажите о обесценение активов
2. Дайте определение и характер обесценения активов
3. Расскажите о признание убытка от обесценения активов.
4. Как происходит оформление обесценения активов в бухгалтерии на предприятии?
5. Расскажи о документальном оформлении о обесценения активов
6. Как организован учет обесценения активов на предприятии.

7. Учет обязательств организации

7.1 Понятие и классификация обязательств

Обязательство – долг или обязанность действовать или выполнять что–либо определенным образом.

Обязательство – существующая задолженность субъекта, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой, приведет к оттоку от субъекта ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

В силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и так далее либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанностей. Кредитор обязан принять от должника исполнение.

В обязательстве в качестве каждой из его сторон – кредитора или должника – могут участвовать одновременно несколько лиц. Участниками обязательства являются стороны и третьи лица. В качестве третьих лиц выступают лица, связанные обязательствами или иными правоотношениями с одной из сторон обязательства. Обязательство не создает обязанности для третьих лиц. В случаях, предусмотренных законодательством или соглашением сторон, обязательство может порождать для третьих лиц права в отношении одной или обеих сторон обязательства.

Обязательство должно исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями законодательства, а при отсутствии таких условий и требований – в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями.

Обязательства, рассчитанные на длительные сроки исполнения, должны исполняться равномерно, в разумные для данного вида обязательства периоды (день, декада, месяц, квартал и т. п.), если иное не предусмотрено законодательством или условиями обязательства либо не вытекает из существа обязательства или обычаев делового оборота.

По аналогии с активами обязательства подразделяют на краткосрочная кредиторские и долгосрочные.

Краткосрочные обязательства – это обязательства, при урегулировании которых обоснованно ожидается использование существующих ресурсов, надлежащим образом классифицированных как текущие активы или создание других текущих обязательств.

Виды краткосрочных обязательств:

1. Счета к оплате;
2. Векселя к оплате;
3. Текущая часть долгосрочных обязательств;

4. Краткосрочные обязательства, предполагаемые к рефинансированию;
5. Дивиденды к выплате;
6. Возвратные депозиты;
7. Доходы будущих периодов;
8. Задолженность по налогу с продаж;
9. Задолженность по налогу на прибыль;
10. Обязательства перед работником.

Счета к оплате, или торговая кредиторская задолженность – это остатки на счетах обязательств перед поставщиками за полученные товары, оборудование или оказанные услуги, приобретенные в кредит. Счета к оплате возникают в связи с разницей во времени получения услуг или приобретения права на активы и временем оплаты за них.

Измерение суммы счетов к оплате не предоставляет особых сложностей, т. к. в накладной, получаемой от продавца, отражены срок платежа и точная сумма к оплате, необходимая для отражения на счете. Единственные расчеты могут быть связаны с подсчетом суммы денежной скидки.

Векселя к оплате, это обещание в письменной форме выплатить определенную сумму денег в определенное время в будущем. Они могут являться результатом операций по реализации, финансированию, или других операций. Векселя могут быть классифицированы как краткосрочные или долгосрочные, в зависимости от сроков погашения. Векселя могут быть также с процентной ставкой (процентные векселя) или без таковой (беспроцентные векселя).

Текущая часть долгосрочных обязательств – это часть облигаций, ипотечных векселей и другой долгосрочной задолженности, подлежащая оплате в течение следующего отчетного периода. Текущая часть долгосрочных обязательств представляется как текущие обязательства. Когда только часть долгосрочной задолженности должна быть выплачена в течение следующих 12 месяцев, как в случае серийных облигаций, погашаемых периодическими ежегодными выплатами, текущая часть долгосрочной задолженности отражается в бухгалтерском балансе как текущие обязательства, а остальная часть – как долгосрочная задолженность.

Краткосрочные обязательства, предполагаемые к рефинансированию

Краткосрочные обязательства представляют собой задолженность, которую планируется погасить в течение одного года после отчетной даты предприятия или в течение операционного цикла предприятия, что из них длиннее.

Рефинансирование краткосрочных обязательств на долгосрочной основе означает замещение их долгосрочным обязательством или акциями или возобновления, продления или замещение краткосрочными обязательствами на непрерывный период длящихся свыше одного года с отчетной даты предприятия.

Дивиденды к выплате – это сумма долга корпорации перед ее акционерами, возникшая в результате решения Совета директоров. В день объявления

дивидендов корпорация принимает на себя обязательство, которые ставит акционеров в положение кредиторов на сумму объявленных дивидендов. Поскольку денежные дивиденды всегда выплачиваются в течение одного года со дня их объявления (обычно в течение 3 месяцев), они классифицируются как текущие обязательства.

Возвратные депозиты - текущие обязательства компании могут включать возвратные денежные депозиты, полученные в от клиентов и работников. Депозиты могут быть получены от клиентов в качестве гарантии выполнения контракта или услуг или в качестве гарантии оплаты будущих предполагаемых обязательств.

Классификация таких статей на текущие или долгосрочные обязательства зависит от промежутка времени между датой получения депозита и датой прекращения соглашения по депозиту.

Доходы будущих периодов являются доходы, полученные предприятием в отчетном месяце, но относящиеся к последующим отчетным периодам.

Отчет о прибылях и убытках должен представлять доходы, заработанные в течение периода.

Задолженность по налогу на прибыль. Налог на прибыль устанавливается налоговым кодексом. Возникновение различий между прибылью, исчисляемой в целях финансовой отчетности, и прибылью в целях налогообложения неизбежно. Периодические выплаты, меняющиеся в течение года по мере изменения предполагаемого налога, могут быть обязательными.

Обязательства перед работниками

Задолженность перед работниками по заработной плате в конце отчетного периода. Кроме того, следующие статьи, относящиеся к компенсациям работникам, часто представляется в отчетах как текущие обязательства:

1. вычеты из заработной платы;
2. оплачиваемое нерабочее время;
3. пенсионные вознаграждения;
4. премии.

7.2 Понятие долгосрочных обязательств

Долгосрочные обязательства – это обязательство со сроком оплаты более одного года с фактической даты баланса заемщика, в зависимости от того, что продлится дольше.

Причин для возникновения долгосрочных обязательств множество. Например: для некоторых фирм, особенно новых, получить привлеченный капитал легче, чем акционерный;

полная стоимость привлечения заемных средств может быть ниже, чем финансирование путем выпуска новых акций;

некоторые субъекты с высокой долей заемных средств зарабатывают прибыль на заемные средства, которая превышает норму процентных выплат.

Сегодня долгосрочный заемный капитал продолжает играть важную роль на наших рынках долгосрочных ценных бумаг, потому что и правительства нуждаются в больших объемах капитала для финансирования своего развития. Во многих случаях самым эффективным способом получения капитала является выпуск долгосрочного долгового инструмента.

Долгосрочные обязательств подразделяются на облигации и долгосрочные векселя и закладные долгосрочные обязательства.

Облигация – долговое свидетельство, выпускаемое субъектами и государственными учреждениями для защиты больших сумм капитала на долгосрочной основе.

Облигации – законные документы, представляющие собой формальное обещание, данное фирмой – эмитентом, оплачивать основную сумму и проценты для возврата капитала, инвестируемого держателями облигаций.

Долгосрочный вексель – это формальный документ, который устанавливает сроки долга. Векселя часто используются для конкретных приобретений или займов, предназначенных для определенных целей.

Закладные – это одна из форм долгосрочного долга, обеспечиваемого реальными активами.

Погашается соответствующими ежемесячными платежами, которые включают как выплаты процентов, так и часть суммы основного долга

Денежные обязательства на территории Республики Казахстан должны быть выражены в тенге.

Использование иностранной валюты, а также и платежных документов в иностранной валюте при осуществлении расчетов по обязательствам на территории Республики Казахстан допускается в тех случаях и на условиях, определенных законодательством Республики Казахстан.

Сумма произведенного платежа, недостаточная для исполнения денежного обязательства, при отсутствии иного соглашения сторон погашает, прежде всего, издержки кредитора по получению исполнения, затем неустойку и вознаграждение, а в оставшейся части – основную сумму долга.

В долгосрочных обязательствах может быть предусмотрена индексация платежа на условиях, оговоренных сторонами.

Под нарушением обязательства понимается его неисполнение либо исполнение ненадлежащим образом (несвоевременное, с недостатками товаров, работ, с нарушением других условий, определенных содержанием обязательства) – ненадлежащее исполнение. При возникшей невозможности надлежащего исполнения должник обязан незамедлительно известить об этом кредитора. Привлечение должника к ответственности за нарушение обязательства производится по требованию кредитора.

Должник, нарушивший обязательство, обязан возместить кредитору вызванные нарушением убытки. Если обязательством предусмотрено исполнение какой – либо работы по заказу предпринимателя, риск невозможности или нецелесообразности использовать результаты работы

возлагается на предпринимателя. Лицо, надлежащим образом исполнившее работу, вправе получить оплату, соразмерно степени исполнения, кроме случаев, когда договором предусмотрено иное распределение предпринимательского риска.

Обязательства прекращаются полностью или в части исполнения представлением отступного, зачетом, новацией, прощением долга, совпадением должника и кредитора в одном лице, невозможностью исполнения, изданием акта государственного долга, смертью гражданина, ликвидацией юридического лица. Прекращение обязательства по требованию одной из сторон допускается только в случаях, предусмотренных законодательством.

Раскрытие информации по обязательствам в финансовой отчетности

Целью составления финансовой отчетности является представление информации о финансовой деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия.

На практике, текущие обязательств обычно отражаются в учете и финансовых отчетах по полной стоимости погашения.

Текущие обязательства обычно отражаются первыми в разделе обязательств и акционерного капитала. В разделе текущих обязательств счета могут быть представлены в соответствии со сроками погашения, по уменьшающейся сумме выплат, или в порядке преимущественного права при ликвидации.

Различие между текущими и долгосрочными обязательствами важно потому, что оно представляет информацию о ликвидности компании.

Ликвидность обязательства определяется предполагаемым временем до выплаты обязательства. Другими словами, обязательство к оплате в короткие сроки является текущим обязательством. Ликвидная компания лучше подготовлена к тому, чтобы выдержать финансовый спад. Кроме этого у ликвидной компании больше возможностей привлечь инвестиции для развития.

Для оценки ликвидности используется несколько основных коэффициентов, такие как отношение чистых денежных потоков от операционной деятельности к текущим обязательствам и коэффициенты оборачиваемости дебиторской задолженности и материальных запасов. Двумя другими коэффициентами, используемыми для изучения ликвидности, являются коэффициент текущей ликвидности (покрытия) и коэффициент срочной ликвидности.

Коэффициент – это математическое отражение связи между несколькими величинами. Анализ с использованием финансовых коэффициентов есть выявление взаимосвязей между различными показателями финансового состояния предприятия.

7.3 Учет прочей краткосрочной кредиторской задолженности

Для обобщения информации о прочей краткосрочной кредиторской задолженности по ТПС предусмотрен счет 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность». На счете 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность» учитываются операции, связанные с наличием и движением кредиторской задолженности, не упомянутой в пояснениях к счетам 3310-3380. К прочей краткосрочной кредиторской задолженности относятся:

Задолженность по расчетам с прочими кредиторами за поставленные товары (работы, услуги)

- Задолженность по служебным командировкам (перерасход)
- Задолженность работников по приобретенным для нужд организации активам, оплаченным работам (услугам)
- Ошибочно зачисленные суммы на счета в банках
- Суммы налога на добавленную стоимость по возвращенным товарам (работам, услугам)
- Суммы удержания из заработной платы работников
- Задолженности при возврате реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг)
- Расчеты по уступке прав требования

Счет 3390 «Прочая кредиторская задолженность» по назначению и структуре основной (постоянный), расчетный, пассивный.

По кредиту счета отражаются, наличие прочей кредиторской задолженности на начало и конец отчетного периода, а также момент возникновения кредиторской задолженности. По дебету счета отражается погашение задолженности или списание по истечении срока исковой давности (3 года с момента возникновения в соответствии ст. 178 ГК РК).

Аналитический и синтетический учет ведется в журнале – ордере №9 на основании исполнительных листов на удержание алиментов, отчетов кассира, выписок банка, бухгалтерских справок и других документов.

Корреспонденция счетов типовых операций по учету прочей кредиторской задолженности и начислений представлена в таблице.

Таблица - Схема корреспонденции типовых хозяйственных операций по учету прочей КЗ

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1	Отражение положительного гудвилла	2710	3390
2	Отражение поступивших товарно-материальных запасов, инвестиций, долгосрочных активов		
2.1	По покупной стоимости	1310,1330, 1350,2210, 2410,2730	3390
2.2	На сумму НДС	1420	3390
3	Принятые к оплате счета за оказанные услуги (выполненные работы):		
3.1	На стоимость выполненных работ, и оказанных услуг	7110,7210, 8410	3390
3.2	На сумму НДС	1420	3390
4	Возникновение кредиторской задолженности по приобретенным краткосрочным и долгосрочным финансовым инвестициям	1120-1150, 2020-2040	3390
5	Отражение суммы, ошибочно зачисленной на банковские счета	1030	3390
6	НДС, возникающий при возврате покупателями товаров (после оплаты)	3130	3390
7	Удержания из заработной платы работников и должностных лиц (алименты, коммунальные услуги, профвзносы и другие)	3350	3390
8	Начисление задолженности при возврате реализованных товаров, оплаченных покупателями и заказчиками	6020	3390
9	Расходы по служебным командировкам, занятых в процессе реализации готовой продукции (товаров, работ, услуг), административно- управленческого персонала, а также связанных с производственной деятельностью (на сумму перерасхода подотчетных сумм)	7110, 7210, 8410	3390
10	Увеличение кредиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют	7430	3390
11	Выплата из кассы алиментов, депонированной заработной платы, перерасхода по подотчетной сумме	3390	1010
12	Отражение отрицательного гудвилла	3390	4420
13	Задолженность перед прочими кредиторами погашена дочерними, ассоциированными или совместными организациями	3390	3320,3330
14	Уменьшение кредиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют	3390	6250
15	Списание не востребовавшейся суммы кредиторской задолженности, в том числе и по истечении срока исковой давности	3390	6280

7.4 Учет обязательств по налогам в бюджет

Налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи представляют собой отчисление средств плательщиками в бюджетную систему страны в порядке, установленном налоговым законодательством.

Плательщиками налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей являются юридические и физические лица. Порядок начисления и уплаты в бюджет налогов, сборов, пошлин и других общественных платежей определен Налоговым кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

Самым существенным налогом доходной части бюджета является корпоративный подоходный налог. Плательщиками этого налога являются юридические лица: государственные предприятия, хозяйственные товарищества, производственные кооперативы, некоммерческие организации, имеющие налогооблагаемый доход в налоговом году.

Налогооблагаемый доход определяется как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, предусмотренными Налоговым кодексом РК.

Совокупный годовой доход включает все виды доходов организации.

Корпоративный подоходный налог исчисляется за налоговый период путем применения ставки в размере 30% к налогооблагаемому доходу.

В течении налогового периода налогоплательщики уплачивают корпоративный подоходный налог путем внесения авансовых платежей. Суммы авансовых платежей уплачиваемые в течении налогового периода, исчисляются организацией, исходя из предполагаемой суммы корпоративного подоходного налога за текущий налоговый период, но не менее начисленных сумм среднемесячных авансовых платежей за предыдущий налоговый период.

Плательщики корпоративного подоходного налога представляют налоговым органам декларацию по корпоративному подоходному налогу не позднее 31 марта года, следующего за отчетным. Декларация состоит из самой декларации по корпоративному

Сумма акцизного налога, подлежащая взносу в бюджет, определяется плательщиком самостоятельно, исходя из стоимости реализованных подакцизных товаров и установленных ставок.

Подакцизные товары подлежат маркировке марками акцизного сбора в порядке и на условиях, определяемых Правительством Республики Казахстан.

Для учета расчетов с бюджетом по данному налогу в Типовом плане счетов бухгалтерского учета предназначен счет 3140 "Акцизы", на данном счете формируется информация о расчетах с бюджетом по акцизному налогу.

Земельный налог - налог за землевладение и землепользование. Объектом налогообложения является земельный участок.

Плательщиками земельного налога являются землевладельцы и землепользователи. Размер земельного налога определяется в зависимости от

качества, месторасположения и водообеспеченности земельного участка и не зависит от результатов хозяйственной и иной деятельности собственника земельного участка или землепользователя.

Ставки земельного налога устанавливаются в зависимости от целевого использования земли за единицу площади (гектар, квадратный метр). Базовые ставки земельного налога дифференцированы на земли:

- сельскохозяйственного назначения;
- населенных пунктов;
- промышленности, транспорта, связи, обороны и иного несельскохозяйственного назначения, расположенные вне населенных пунктов; особо охраняемых природных территорий лесного и водного фондов, представляемые для сельскохозяйственных целей, занятые зданиями и сооружениями. Исчисление налога производится путем применения соответствующей налоговой ставки к налоговой базе отдельно по каждому земельному участку.

Уплата налога производится:

- юридическими лицами равными долями в сроки не позднее 20 февраля, 20 мая, 20 августа, 20 ноября текущего года;
- физическими лицами (за исключением индивидуальных предпринимателей) не позднее 1 октября текущего года

Учет расчетов с бюджетом по земельному налогу ведется на счете 3160 «Земельный налог».

Налог на имущество. Объектом обложения этим налогом является:

- балансовая стоимость основных средств (кроме транспортных средств) юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;
- жилые помещения, дачные строения, гаражи и иные строения, сооружения физических лиц, не используемые в предпринимательской деятельности. Сумма налога на имущество граждан исчисляется на основании данных Управления по оценке и регистрации недвижимости.

Плательщиками налога на имущество являются юридические и физические лица, имеющие во владении недвижимость. Ставки налога на имущество устанавливаются в процентах к их стоимостной оценке.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество ведется на счете 3180 «Налог на имущество».

Налог на транспортные средства вносят в бюджет юридические и физические лица, имеющие транспортные средства.

Ставки налога на транспортные средства дифференцированы по видам транспортных средств.

Для легковых автомобилей ставки налога зависят от объема двигателя, срока эксплуатации (до и после 6 лет) и мест их выпуска (для стран СНГ и для остальных стран). На грузовые автомобили ставки налога на транспортные

средства устанавливаются в зависимости от грузоподъемности, а на пассажирские автобусы в зависимости от количества мест и т.д.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на транспортные средства ведется на счете 3170 «Налог на транспортные средства».

Ставки налога на транспортные средства исчисляются в месячных расчетных показателях и уплачиваются владельцами транспортных средств один раз в год в срок до 1 июля текущего года.

По всем видам налогов субъекты Республики Казахстан представляют в установленные сроки налоговым органам декларации. Ответственность за полноту и своевременность уплаты налогов в бюджет несет налогоплательщик.

За нарушения в исчислении и уплате налогов к плательщикам применяются санкции, предусмотренные Налоговым кодексом.

Ниже приведены корреспонденция счетов налогов на имущество, транспортные средства, земельному налогу и акцизам

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	В счет-фактуре на реализованные товары отражен акцизный налог	1210	3140
2	Начислены налоги, подлежащие уплате в бюджет:		
	- земельный налог	7210	3160
	- налог на имущество	7210	3180
	-налог па транспортные средства	7210	3170
3	Перечисление в бюджет обязательств налогам с текущего банковского счета:		
	- акцизов	3140	1030
	- земельного налога	3160	1030
	- налога на транспортные средства	3170	1030
	- налога на имущество	3180	1030

7.5 Учет кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам

Поставщиками и подрядчиками являются организации и предприятия, поставляющие товарно-материальные запасы (промышленные, сельскохозяйственные и другие предприятия) или оказывающие различные услуги (транспортные, коммунальные услуги, услуги связи и др.).

При поступлении запасов на основании товарно-сопроводительных документов (счетов - фактур, товарно-транспортных накладных и др.) производятся следующие записи на счетах бухгалтерского учета

Ниже показана корреспонденция при поступлении запасов

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражение поступивших от поставщиков запасов, основных средств, инвестиций, нематериальных активов:		
	а) на покупную стоимость запасов, основных средств, нематериальных активов и инвестиций	1310, 1330, 2410 , 2730	3310, 4110
	б) на сумму НДС	1420	3310, 4110
2	Принятие к оплате счета поставщиков и подрядчиков за оказанные услуги (выполненные работы)		
	а) на стоимость работ и услуг	2920, 7110,7210, 8410	3310, 4110
	б) на сумму НДС	1420	3310, 4110
3	Отражение суммы обнаруженных недостат сверх нормативных потерь, против отфактурованного количества при приемке на склад поступивших акцептованных, оплаченных ТМЗ, основных средств, нематериальных активов и прочих, а также несоответствие цен и арифметические ошибки	1280	3310, 4110
4	Увеличение кредиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют (отражается отрицательная курсовая разница по кредиторской задолженности и поставщикам)	7430	3310, 4110
5	Уменьшение кредиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют (отражение положительных курсовых разниц по кредиторской задолженности иностранным поставщикам и подрядчикам)	3310, 4110	6250
6	Оплата счетов поставщиков из кассы, текущих банковских счетов	3310, 4110	1010,1030
7	Погашение кредиторской задолженности поставщикам путем зачета аванса	3310, 4110	1610
8	Списание кредиторской задолженности в пределах и за счет дебиторской задолженности при наличии акта сверки	3310, 4110	1210
9	Погашение кредиторской задолженности дочерними, ассоциируемыми и совместными организациями	3310,4110	3390
10	Списание не востребованной кредиторской задолженности в т.ч. и по истечении срока исковой давности	3310, 4110	6280
11	Возврат активов, не соответствующих условиям поставки: а) на покупную стоимость	3310, 4110	1310, 1330, 2410, 2730

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Назовите понятие и классификацию обязательств
2. Расскажите понятие долгосрочных обязательств
3. Как учитываются прочие краткосрочные обязательства
4. Как производится учет обязательств по налогам
5. Как производится учет кредиторской задолженности поставщиков и подрядчиков

8. Оплата труда

8.1 Виды, формы и системы оплаты труда

Заработная плата-это оплата за работу, выполняемую работником в соответствии с объемом, установленным трудовым договором и должностной инструкцией.

Оплаты труда подразделяется на следующие виды:

а) основная оплата труда. Эта оплата труда которую начисляет персоналы за фактические отработанные время, за количество и качества изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг (фактически начисленная оплата труда, оплата труда за сверхурочные, праздничные и ночные).

б) дополнительная оплата труда. Это оплата труда, которую начисляет персоналу за неотработанное на предприятии времени, в соответствии с трудовым законодательством (начисленные отпускные, компенсации за неиспользованный отпуск, оплата времени простоя не по вине работника, время выполнения общих и государственных обязанностей).

Существует следующие формы и системы оплаты труда:

а) повременная форма оплаты труда. Начисляется персоналу за фактически отработанное на предприятии времени. Основанием для начисления повременной оплаты труда является табель учета использования рабочего времени.

Повременная форма оплаты труда подразделяется на следующие системы:

- простая повременная система оплаты труда;
- временно премиальная система оплаты труда.

б) сдельная форма оплаты труда. Начисляется персоналу за количество и качество изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Основанием для начисления сдельной оплаты труда является: наряды на сдельную работу, рапорта о выработке, маршрутные листы.

Сдельная форма оплаты труда подразделяется на следующие системы:

- простая сдельная (расценка * количество и объем работ);
- сдельно-прогрессивная, при которой нормативный объем оплачивается по одинарном расценкам, а сверх нормативный по прогрессивным оценкам исходя из положения об оплате труда разработанным субъектом.

в) сдельно-косвенная форма оплаты труда. Начисляется вспомогательным работникам и устанавливается в % от оплаты труда основных производственных рабочих.

г) аккордная форма оплаты труда, при которой заранее устанавливается объем подлежащих выполнению и оплату за выполненный объем.

8.2 Учет начисления и исчисления оплаты труда

На каждом хозяйствующем субъекте руководителем должно быть утверждено положение по оплате труда работников, в котором оговаривается штатное расписание, оклады или расценка за выполненный объем, порядок премирования, порядок предоставления и оплаты трудовых отпусков, компенсации за неиспользуемый отпуск, порядок начисления и оплаты пособий социального характера.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на пассивном счете 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда», где учитываются вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, и прочая кредиторская задолженность по оплате труда.

Корреспонденция счетов по счету 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

№	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	На суммы оплаты труда, начисленные должностным лицам	7210	3350
2	Начислена заработная плата рабочим основного производства	8110	3350
3	Начислена заработная плата рабочим вспомогательного производства	8310	3350
4	Начислена заработная плата работникам цехов основного и вспомогательных производств	8410	3350
5	Начисление заработной платы строителям	2930	3350
6	Начисление заработной платы рабочим за время их очередного отпуска (за счет созданного резерва на отпуск)	3430	3350

Продолжение таблицы

7	Удержан ИПН из заработной платы	3350	3120
8	Удержаны отчисления на НПФ	3350	3220
9	Удержание из заработной платы работников алиментов	3350	3390
10	Удержание из заработной платы работников в счет возмещения причиненного им ущерба подотчетных сумм, а также сумм выданных займов	3350	6280, 1250
11	Перечисляем деньги на карт счета каждого работника	1040	1030
		3350	1040

Пример.

Оклад работника Жусупова = 50000 у.е.

25 рабочих дней за месяц.

Жусупов взял больничные с 10го по 20го ноября прошлого года = 9рабочих дней.

Решение:

$50000/25 = 2000$ у.е. за один рабочий день.

$2000 * (25р.д. - 9р.д.) = 32000$ начисленная заработная плата.

Начисленная зар.плата – 10%(НПФ) – мин. Зар.плата

$32000 - 3200 - 13470 = 15330$

$15330 * 10\%(ИПН) = 1533$ у.е.

Заработная плата на руки = $32000 - 3200 - 1533 = 27267$ у.е.

Корреспонденция счетов:

Д-т 8110 К-т 3350 = 32000 начисленная зар.плата

Д-т 3350 К-т 3120 = 1533 ИПН

Д-т 3350 К-т 3220 = 3200 НПФ

Д-т 3350 К-т 1010 = 27267 зар.плата на руки работника

Начисление и удержание из всех видов оплаты труда рассчитывается на лицевом счете каждого работника. Выдача заработной платы на руки производится на основании расчетно-кредитных ведомостей, если она выдается на руки наличными или без оформление платежных ведомостей скидывается на карт счета.

Хозяйствующие субъекты с начисленной заработной платой каждого работника производит отчисления в фонд обязательного социального страхования и отчисления в бюджет по социальному налогу.

Норма социальных отчислений ежегодно устанавливается правительством Республики Казахстан. Социальные отчисления не удерживаются с пенсионных отчислений.

Для начисления социального налога хозяйствующего субъекта применяется коэффициенты, которые рассчитывается следующим образом: 12 делим на число месяца в котором рассчитывается социальный налог.

Коэффициенты применяется к суммам начисленной заработной платы, уменьшенной на сумму отчислений в НПФ с нарастающим.

Корреспонденция счетов по удержанию из заработной платы

№	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Начислен социальный налог от заработной платы работника основного производства	8110	3150
2	Начислен социальный налог от оплаты труда административного персонала и общехозяйствующих служащих	7210	3150
3	Начислен социальный налог от оплаты труда работникам отдела сбыта и реализации	7110	3150
4	Начислен социальный налог от оплаты труда строителей	2930	3150
5	Начислено социальное отчисление, подлежащий к уплате в фонд социального страхования	3150	3210
6	Перечислен государственный фонд	3210	1030
7	Перечислен социальный налог. подлежащий к уплате в бюджет	3150	1030

8.3 Учет начисления пособий социального характера

Основанием для назначения и выплаты пособий по социальному обеспечению является листок нетрудоспособности, выдаваемый в установленном порядке.

К пособию социального характера относится:

- пособие временной нетрудоспособности;
- пособие по возмещению ущерба, причиненного жизни и здоровью работника, при исполнении служебных обязательств;
- пособие по беременности и родам.

Для расчета средне дневного заработка с применением которого начисляется пособия в расчет берется фонд оплаты труда (заработная плата,

сверхурочные, праздничные, ночные, премия за выполнения или достижения определенных результатов и т.д.).

Среднедневной заработок для расчета пособий исчисляется на рабочие дни. При начисления больничных, за исключением больничных, начисляемых участником ВОВ и приравненных к ним инвалидом, за исключением при получении причинение ущерба здоровью тяжелой формы действует ограничение 10МРП за 1месяц.

Пример.

Оклад работника Елешова составляет 45000тг., отработан 5месяцев. На предприятие действует пятидневная рабочая система. Работник Елешов был на больничным с 15го июня по 10го июля.

Решение:

Среднедневной заработок за 1р.д. = $(45000 * 5\text{месяц}) / (21\text{р.д.} * 5) = 2142\text{тг.}$

С 15го июня по 30го июня 10р.д.

С 1июля по 10го июля 7р.д.

$10\text{р.д.} * 2142 = 21420\text{тг.} > 12730\text{тг. (10МРП)}$

$7\text{р.д.} * 2142 = 14994\text{тг.} > 12730\text{тг. (10МРП)}$

$12730 + 12730 = 25460\text{тг.}$ начисленная сумма больничных.

С больничных отчисляется пенсионные отчисления, удерживается ИПН. С суммы больничных в хозяйствующем секторе работодатель начисляет социальный налог и социальные отчисления, в государственном секторе сумма начисленных больничных наоборот уменьшает начисленный социальный налог.

$25460\text{тг.} - 2546\text{тг.} - 13470 = 9444\text{тг.} * 10\% = 944\text{тг.}$ ИПН

Сумма больничных на руки работника = $25460 - 2546 - 944 = 21970\text{тг.}$

Пособие по беременности и родам.

Начисляется на 126календарных рабочих дней (70 до родовых, 56 после родовых), в случаях, когда речь идет о тяжелых родах или рождается 2 или более детей после родовые начисляется на 70календарных дней. Для начисление пособий среднегодовой заработок рассчитывается исходя из рабочих дней.

Пример:

Работница организации «Достар» Жусупова была в декрете с 1го января по бго мая.

Оклад ее составляет 45000тг. – начисление без удержания.

Проработала весь год.

В организации существует пятидневная рабочая неделя.

Среднедневной заработок за 1р.д. = $45000 * 12\text{мес.} / 255\text{р.д.} = 2117\text{тг.}$

С 1го января по 6го мая имеется 89р.д.

89р.д. * 2117 = 188413тг. начисленное пособие по беременности и родам.

Начисленное пособие по беременности и родам не облагается ничем, с него не начисляется социальный налог.

Пособием по причинение увечья жизни и здоровье работника начисляется также как больничные, но не облагается ничем.

8.4 Учет начисления отпусков и компенсация за неиспользованный отпуск

Отпускные и комиссионные за неиспользованной отпуск предоставляется работнику в первый раз по истечению 12месяцев. Среднедневной заработок для исчисления отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск производится на календарные дни без учета праздничных. При этом сумма начисленных больничных в течении периода не включается в фонд оплаты труда, а дни болезни включается в дни, которой применяется для расчета среднегодового заработка.

Отпускные могут быть рассчитаны двумя способами:

а) при условии, если в течении расчетного периода оклад не меняется;

б) когда начисленная заработная плата в течении расчетного периода меняется.

Начисленные отпускные облагаются ИПНом, с него удерживается отчисление в НПФ, а также работодатель с начисленных отпускных отчисляет отчисление в государственный фонд социального страхования и перечисляет социальный налог в бюджет.

Компенсации за неиспользованный отпуск при условии, если работник отработал полный расчетный период, рассчитывается аналогично отпускным.

Компенсация за неиспользованный отпуск облагается только подоходным налогом, с него не удерживается пенсионные отчисления и не начисляет социальный налог и социальные отчисления.

Задача:

Работница отработала полный рабочий период и вышла в отпуск с 10го ноября 2008го года на 18календарных дней. Оклад составил 38000тг.

Требуется: Рассчитать отпускные.

Решение:

Оклад = 38000тг.

$(38000 * 12) / (365 - 9(\text{праздники})) = 1281$ тг. среднедневной заработок.

18дней * 1281 = 23058тг. начисленная отпускная.

23058 * 10% = 2306тг. Начисленная сумма в НПФ

$(23508 - 2306 - 13470) * 10\% = 773$ тг.

23508 - 2306 - 773 = 20429тг. отпускные на руки

Ответ: 20429тг. отпускные на руки.

Задачи для самостоятельного решения:

1. Работница вышла в отпуск по беременности и родам на 126 календарных дней с 10 мая 2012 года. До этого она неполный расчетный период и была принята на работу с 1-го января 2012 года.

Оклад составил 65000 тг.

Требуется: начислить пособие по беременности и показать бухгалтерской проводкой.

2. Работница была на больничным с 10-го апреля по 18 мая 2012 года. До болезни отработала полный расчетный период. Оклад составил 55000 тг.

Требуется: начислить пособие по временной нетрудоспособности и показать бухгалтерской проводкой.

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Назовите основные виды заработной платы.
2. Какие формы и системы оплаты труда Вам известны ?
3. Расскажите об организации табельного учета.
4. Как осуществляется порядок начисления заработной платы при повременной оплате труда ?
5. Расскажите о порядке начисления заработной плате при сдельной оплате труда.
6. Как производится расчет заработной платы при временной нетрудоспособности и за неотработанное время?
7. Как документально оформляются начисление и выплата заработной платы?
8. Какие удержания из заработной платы работников производятся?
9. Расскажите о порядке составления платежных ведомостей по заработной плате.
10. Какая заработная плата называется депонированной?
11. Как должен быть организован контроль за использованием средств на оплату труда?

9. Выручка

9.1 «Выручка, признание доходов и расходов (МСФО IAS 18)»

Доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного со взносами лиц, участвующих лиц.

Доход может быть получен от:

- реализации товарно-материальных запасов (далее – товары);
- оказания услуг;
- передачи в пользование активов, принадлежащих субъекту и приносящих вознаграждения (процент), роялти и дивиденды.

Доход от реализации товаров и оказания услуг определяется по стоимости реализации, предусмотренной в договоре между субъектами.

Доход от реализации товаров (работ, услуг) признается при соблюдении условий:

Сумма дохода с большой степенью достоверности. Это означает, что обе стороны участвующие в сделке, знают о том, какую сумму запрашивает продавец и какую сумму должен заплатить покупатель;

Существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой будут получены субъектом. Это означает, что оказывающая услуги сторона уверена в том, что клиент выплатит оговоренную в договоре сумму за реализованные товары или оказанные услуги.

Важное значение имеет определение момента реализации, т.е. когда реализация, как сложившийся процесс должна быть отражена в синтетическом учете хозяйствующего субъекта. Соответственно в этот момент должны быть начислены все налоги, которые полагаются по действующему законодательству и уплачиваются в определенные сроки.

Под моментом реализации понимается момент отгрузки товаров, предъявление покупателю расчетных документов к оплате. При определении момента реализации право собственности переходит к покупателю с момента отгрузки.

Независимо от того, за какой расчет (наличный, безналичный) была осуществлена продажа, возникает особая проблема, связанная с требованиями на возврат и предоставления скидок.

К предприятиям, которые испытывают высокий уровень возврата, относятся торговцы скоропортящимися видами продуктов, оптовые фирмы, записывающие компании.

Возврат обычно осуществляется на основе оговоренного контрактом права или существующей практики, предусматривающей соглашение о «гарантированных продажах».

Одна из основных целей предоставления скидок при оплате состоит в

сокращении потерь от сомнительных долгов с помощью поощрения досрочных или полных платежей. Уровень скидки при оплате устанавливается рационально, чтобы для продавца не имело значения, получил ли он чистую цену (за вычетом скидки) или такую цену за минусом ожидаемых убытков по сомнительным долгам.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределением лицам, участвующим в капитале.

9.2 Учет доходов и расходов от реализации продукции и оказания услуг»

Для учета доходов от реализации продукции и оказания услуг в типовом плане счетов предусмотрен счет 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг. По кредиту счета 6010 отражается стоимость реализации продукции, товаров (работ, услуг). По дебету счета отражается списание на счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

Для учета себестоимости реализованной продукции, реализованных товаров (работ, услуг) предназначен счет 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг». По дебету счета отражается фактическая себестоимость реализованной продукции (товаров работ, услуг). По кредиту отражается списание в конце отчетного периода на счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Синтетический и аналитический учет доходов и расходов от основной деятельности ведется в журнале-ордере №11

Схема корреспонденции счетов типовых хозяйственных операций по учету доходов и расходов по реализации продукции, оказания услуг (от основной деятельности).

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1. Реализационная стоимость продукции (работ, услуг), приобретенных товаров, доход от аренды и т.д.	1210, 1220, 1230	6010
2. Возврат товаров, долгосрочных активов:		
До оплаты	6020	1210,1220, 1230
После оплаты	6020	3390

Продолжение таблицы

3. Предоставление скидок с продаж и с цены	6030	1210, 1220, 1230
4. Закрытие в конце отчетного периода счетов подраздела 6000«Доход от реализации продукции и оказания услуг»	5610 6010	6020, 6030 5610
5. Отражение себестоимости реализованной готовой продукции (работ, услуг, товаров приобретенных для продажи)	7010	1320, 8110 8310, 1330
6. Отражение себестоимости услуг, оказанных страховыми организациями	7010	1030, 3390
7. Закрытие в конце отчетного периода счетов подраздела 7000 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»	5610	7010

Схема корреспонденции счетов типовых хозяйственных операций по учету прочих доходов

Содержание операций	Дебет	Кредит
1. Доход от реализации основных средств, нематериальных активов и материальных запасов:		
Покупателям и заказчикам	1210	6210
Дочерним, ассоциированным и совместным организациям	1220. 1230	6210
2.Безвозмездное поступление активов от юридических и физических лиц:		
запасы	1310. 1330. 1350	6220
Основные средства	2410	6220
НМА	2730	6220
Денежные средства	1010. 1030	6220

Продолжение таблицы

2. Выявлены неучтенные(излишки) активы при инвентаризации**	2410,2730, 1310-1350, 1010, 1030-1060	6280
3. Поступление в кассу, на текущий банковский счет безнадежных долгов, списанных в предыдущем отчетном периоде	1010,1030	6280
4. списание краткосрочной задолженности по займам	3010,3020	6280
5. списание неустраиваемой суммы кредиторской задолженности по полученным авансам, прочей кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности	4410,3510, 4170, 3390	6280
6. списание неустраиваемой суммы кредиторской задолженности (в.т.ч по истечении срока исковой давности)поставщикам, ассоциированным и совместным организациям	3310,3320, 3330, 4110,4120, 4130	6280
7. Подлежащие к поступлению штрафы, пени, неустойки по текущей аренде	1260	6280
8. Поступление на текущие и специальные счета государственных субсидий	1030,1060	6230
9. Восстановление убытков от обесценения долгосрочных активов, предназначенных для продажи	1510,1520	6240
10. Увеличение задолженности по краткосрочным и долгосрочным авансам, выданным в иностранной валюте, в результате изменения рыночного курса обмена валют (положительная курсовая разница)	1610,2910	6250
11. Увеличение краткосрочной ДЗ покупателей и заказчиков, дочерних, ассоциированных, совместных организаций в результате изменения рыночного курса обмена валют	1210,1220, 1230	6250
12. Уменьшение краткосрочных и долгосрочных обязательств в результате изменения рыночного курса обмена валют (положительная курсовая разница:		
✓ Займам	3010,3020, 4010,4020	6250
✓ Поставщикам и подрядчикам, дочерним, ассоциированным, совместным организациям	3310- 3340,4110- 4140	6250
✓ По полученным авансам	3510, 4410	6250

Продолжение таблицы

13. Доход от передачи основных средств в текущую аренду, - подлежащие к получению за отчетный период - полученные за отчетный период - полученные авансом за несколько отчетных периодов (сроком до 12 месяцев и более)	1260 1030,1010 1030,1010	6260 6260 3520, 4420
15. Признание дохода от аренды за отчетный период, числящегося в доходах будущих периодов(связно с операцией №14)	3520	6270
16. Увеличение первоначальной стоимости биологических активов в результате произведенной переоценки	2510,25	6260
17. Закрытие в конце отчетного периода счетов подраздела 6200 «Прочие доходы»	6210-6280	5610

9.3 Признание и учет доходов

Доход - это валовые поступления экономических выгод за период, возникающие в ходе обычной деятельности организации, когда их результатом является прирост собственного капитала,

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	На сумму дохода, полученного от реализации продукции и оказания услуг	1210,1220, 1230,2110, 2130,1010, 1030	6010
2	Признана доходом отчетного периода сумма, относящаяся к доходам будущих периодов	3520,4420	6010
3	В конце отчетного периода произведено закрытие счета 6010 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» в увеличение итоговой прибыли	6010	5610

К доходам от финансирования относятся доходы по вознаграждениям, дивидендам, от финансовой аренды, от операций с инвестициями в недвижимость, от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов и прочие доходы от финансирования.

Ниже показана корреспонденция от доходов от финансирования

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Начисление вознаграждений по полученным векселям, предоставленным займам	1270,2170	6110
2	Доход от приобретения ценных бумаг (облигаций) по цене ниже их номинальной стоимости	1120, 1130, 1140,2020, 2030	6110
3	Закрытие счета 6110 «Доходы по вознаграждениям» в конце отчетного периода	6110	5610
4	Начисление дивидендов по акциям, инвестициям, учитываемым по методу стоимости	2170, 1270	6120
5	Дивиденды по акциям, инвестициям, учитываемым по методу стоимости, вознаграждения по полученным векселям, финансируемой аренде, лизингу, займам, приобретенным финансовым инвестициям	1270,2170 1030,1010	6120
6	Начисление вознаграждений по полученной финансируемой аренде, лизингу, предоставленным займам, приобретенным финансовым инвестициям	2170, 1270	6130, 6260
7	Изменение стоимости инвестиций в результате увеличения их рыночной стоимости	1120,1140, 2030	6150
	б) оплаченные наличными из кассы	7110	1010
8	Списание в конце отчетного периода расходов по реализации продукции и оказанию услуг на уменьшение итоговой прибыли	5610	7110

Рассмотрим корреспонденцию счетов по отражению административных расходов

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Начисление амортизации по нематериальным активам административного назначения	7210	2740
2	Начисление амортизации по основным средствам административно-управленческого назначения	7210	2420
3	Начисление заработной платы, премий, отпускных, единовременных вознаграждений, пособий административно-управленческому персоналу	7210	3350
4	Отчисления от оплаты труда: - социального налога - обязательств по социальному страхованию	7210 7210	3150 3210
5	Расходы по служебным командировкам административно-управленческого персонала	7210	1250
6	Отражение конторских, типографических, телефонных и других расходов, оплаченных из подотчетных сумм, перечислением, наличными или начисленных к оплате	7210	1250,1030, 1010,3390

Продолжение таблицы

7	Начисление налогов на имущество, транспортные средства, землю и прочие налоги	7210	3160,3170, 3180,3190
8	Списание административных расходов в конце отчетного периода на уменьшение итоговой прибыли	5610	7210

9.4 Учет финансовых результатов

Результат финансово-хозяйственной деятельности предприятия определяется в конце отчетного периода путем сопоставления доходов и расходов на счете 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)».

Основная корреспонденция счетов по учету прибыли (убытка) отчетного года приведена ниже:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Отражение доходов за отчетный год:		
	от реализации продукции и оказания услуг	6010	5610
2	Отражение себестоимости реализованных за отчетный год:		
	продукции и оказанных услуг	5610	7010
3	Отражение расходов периода за отчетный год:		
	а) по реализации продукции и оказанию услуг	5610	7110
	б) административные расходы	5610	7210
	в) расходы по финансированию	5610	7310-7340
4	Отражение прочих доходов за отчетный год:		
	а) от выбытия нематериальных активов	6210	5610
	б) от выбытия основных средств	6210	5610
	в) доходы от безвозмездно полученных активов	6220	5610
	г) доходы по курсовой разнице	6250	5610
	д) субсидий исполнительных органов власти	6230	5610
	ж) прочие доходы	6280	5610
	Отражение доходов от финансирования:		
	а) доходы по вознаграждениям	6110	5610
	б) доходы по дивидендам	6120	5610
	в) доходы от финансовой аренды	6130	5610
	г) доходы от операций с инвестициями в недвижимость	6140	5610
	д) доходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов	6150	5610
	ж) прочие доходы от финансирования	6160	5610
5	Отражение расходов за отчетный год:		
	а) на финансирование	5610	7310-7340
	б) прочие расходы	5610	7410-7470

6	В конце отчетного периода на уменьшение прибыли списаны расходы по корпоративному подоходному налогу	5610	7710
7	Отражается сальдированный результат:		
	а) доходы от прекращенных операции	1310	5610
	б) расходы от прекращенных операций	5610	7510
8	В конце отчетного года отражается сальдированный результат от долевого участия:		
	а) в дочерних (ассоциированных) организациях(доход)	6410,6420	5610
	б) в дочерних(ассоциированных) организациях (убыток)	5610	7610,7620
9	Произведено закрытие счета 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»:		
	а) чистая прибыль	5610	5510
	б) убыток	5510	5610
10	Отражение отчислений в резервный капитал от прибыли отчетного года	5510	5410

Рассмотрим корреспонденцию счетов по учету прибыли (убытка) предыдущих лет:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Списание в конце отчетного года		
	а) прибыли	5510	5520
	Б) полученного убытка	5520	5510
2	Списание оставшейся суммы	5510	5520
3	Списание непокрытого убытка.		
	а) отчетного года за счет резервного капитала	5410	5510
	Б) отчетного года за счет прибыли прошлых лет	5520	5510

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Назовите признание «Выручки».
2. Расскажите о признание выручки от продажи товаров; от предоставления услуг; в виде процентов; лицензионных платежей и дивидендов.
3. Расскажите о понятии доходов и расходов?
4. Дайте определение доходов?
5. Назовите определение расходов?
6. Расскажите, в каком международном стандарте учитывается «Выручка»
7. Как учитывается финансовый результат на предприятии

10 УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

10.1 Учет вкладов в уставный капитал

В соответствии с Гражданским кодексом РК определены порядок образования, права и обязанности хозяйственных товариществ. В ст.58 ГК хозяйственное товарищество характеризуется как коммерческая организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным капиталом, а имущество, созданное и приобретенное хозяйственным товариществом в процессе его деятельности, принадлежит товариществу по праву собственности. Вкладом в уставной капитал хозяйственных товариществ могут быть денежные средства, ценные бумаги, вещи, имущественные права, в том числе интеллектуальная собственность, и иное имущество.

Каждый хозяйствующий субъект при его сознании должен иметь учредительные документы, главным из которых является Устав.

Учредительные документы нотариально заверяются и проводят государственную регистрацию в органах юстиции. В уставе субъект объявляет уставный капитал. Который состоит из вкладов учредителей (участников) товарищества. Согласно Закона «О товариществах...» минимальный размер уставного капитала товарищества не может быть менее суммы, эквивалентной ста размерам месячного расчетного показателя на дату предоставления для государственной регистрации товарищества. Оценка вкладов производится по соглашению сторон подлежит независимой аудиторской проверке.

Хозяйственные товарищества могут создаваться по форме:

- Полного товарищества- уставный капитал определяется его учредителями, но не может быть не менее минимального размера, установленного законодательными актами (ст.64ГК);

- Коммандитное товарищество- размер уставного капитала не может быть не менее минимального размера, установленного законодательными актами. Совокупный размер вкладчиков может составлять 50% уставного капитала коммандитного товарищества;

- Товарищество с ограниченной ответственностью- размер уставного капитала определяется учредителями товарищества и не может быть не менее минимального размера, установленного законодательством (ст.78ГК);

- Товарищество с дополнительной ответственностью- размер уставного капитала определяется также как и в товариществе с ограниченной ответственностью, но участники этого товарищества отвечают по его обязательствам своими вкладами в уставной капитал, а при недостаточности этих сумм своим имуществом в размере, кратном внесенным им вкладам(ст.84ГК);

- Акционерного общества - уставной капитал равен суммарной номинальной стоимости всех объявленных к выпуску акций не допускается до полной оплаты уставного капитала (ст.88ГК).

Минимальный размер объявленного уставного капитала акционерного общества составляет - 50000-кратный размер месячного расчетного показателя (статья 10 Закона «Об акционерных обществах») и должен быть оплачен в течение 30 дней с даты государственной регистрации (п.2.статья 11). Выпуск привилегированных акции должен составлять не более 25% от общего количества всего объявленных акции (п.2 статья13).

- Дочернее и зависимое хозяйственные товарищества- уставной капитал образуется от взаимного участия от взаимного участия акционерных обществ в друг друге;

- Производственный кооператив – уставной капитал формируется за счет вложенного пая кооператива (ст.97ГК);

- Государственное предприятие – основывается на праве хозяйственного владения или оперативного управления (ст.102 ГК);

- Некоммерческие организации – создаются и финансируется собственниками для осуществления управленческих, социально- культурных или иных функций некоммерческого характера (ст.105 ГК).

Хозяйствующие субъекты могут производить финансовые вложения в виде имущественной и интеллектуальной деятельности в уставные капиталы других субъектов посредством приобретения пакета акции с целью получения предпринимательского дохода, процента или прироста капитала, а также в целях оказания влияния на их деятельность, т.е. приобретение возможности определять решения, принимаемые таким обществом, устанавливать контроль над ними. Эти вложения называются инвестициями.

В соответствии с МСФО/ IAS 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании», если приобретено более 50% акции инвестируемого объекта с правом голоса, то это приобретение позволяет установить контроль. Инвестор при установлении контроля признается основным товариществом, а инвестируемый объект – дочерним хозяйственным товариществом. Если же другое юридическое лицо имеет более 20% его голосующих акций (ст.95ГК), то акционерное общество признается зависимым хозяйственным товариществом.

Вклады могут производиться любыми активами (денежными средствами, основными средствами, нематериальными активами, товарно – материальными запасами).

При этом производится следующие бухгалтерские записи:

а) На сумму объявленного уставного капитала

Дебет счета 5110 «неоплаченный капитал»

Кредит счетов 5010 «Привилегированные акции», 5020 «Простые акции», 5030 «Вклады и паи в уставный капитал»;

б) На сумму вклада:

Дебет счетов 2730 «Прочие нематериальные активы»

«Нематериальные активы», 2410 Основные средства, 1310 «сырье и материалы», 1320 «Готовая продукция », 1330 «Товары», 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах», 1010 «Денежные средства в кассе».

Кредит счета 5110 «Неоплаченный капитал»

Документальное оформление бухгалтерских записей зависит от видов вложенных средств. Так нематериальные активы и основные средства приходятся на основании Акта приемки- передачи (перемещения) основных средств (нематериальных активов) с открытием инвентарных карточек. Товарно- материальные запасы- на основании счет- фактур, приходных ордеров с внесением их в карточки складского учета материалов. Денежные средства на основании выписок с расчета (текущего), валютных счетов, наличные денежные средства – на основании приходных кассовых ордеров.

До конца отчетного периода уставный капитал хозяйствующего субъекта должен быть сформирован.

Сторона, вкладывающая в собственные средства в уставные капиталы для субъектов инвестиции, которые могут быть:

- Финансовые- активы, которыми субъект владеет в целях получения дохода, прироста инвестиционного капитала или получения прочей выгоды, а также инвестиции в недвижимость, которая находится в эксплуатации;
- Инвестиции в дочерние, зависимые, совместно- контролируемые юридические лица- для осуществления контроля над ними, т.е. права определять финансовую или иную политику инвестируемого субъекта с целью получения выгоды от его деятельности (МСФО/IAS 27 «Консолидированная финансовая отчетность учет инвестиции в дочерние компании», Уставный капитал может изменяться в соответствии со ст.42 п.6, 74 п.3, 78 п.2, 89, 90 ГК (от27.12.94г.) и ст.11 п.3 Закона «Об акционерных обществах»(№415-11 ЗРК от 30.05.2003г.) в сторону увеличения и уменьшения, что влечет за собой перерегистрацию субъекта в государственных органах.

10.2 УЧЕТ ИЗЪЯТИЯ КАПИТАЛА

Акционерное общество вправе, по решению общего собрания акционеров, уменьшить, но не менее минимального размера, предусмотренного законодательными актами (ст.28 Закона «Об акционерных обществах»), уставный капитал путем покупки части акции в целях сокращения .

Ниже показана корреспонденция по изъятию акций

№ п/ п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	При изъятии акций из обращения по номинальной стоимости в бухгалтерском учете производится следующие записи:	5210 "Выкупленные собственные долевые инструменты"	1030"Денежные средства на текущих банковских счетах", 1010 "Денежные средства в кассе"
2.	Если фактическая стоимость выкупленных акций ниже номинальной стоимости, то	1030"Денежные средства на текущих банковских счетах", 1010"Денежные средства в кассе", 5310"Эмиссионный доход"	5210 "Выкупленные собственные долевые инструменты", 5210 "Выкупленные собственные долевые инструменты"
3.	При выкупе акций по стоимости выше номинальной	1030"Денежные средства на текущих банковских счетах", 1010"Денежные средства в кассе"	5210 "Выкупленные собственные долевые инструменты", 5310"Эмиссион ный доход"
4.	При изъятии выкупленных акции в целях их аннулирования: а) на фактическую стоимость выкупленных акции ниже стоимости первичного размещения	5010 "Привилегирован ные акций", 5020 "Простые акций"	5210 "Выкупленные собственные долевые инструменты" 5310 "Эмиссионный доход"

б) фактическая стоимость выкупленных акции, подлежащих изъятию, выше стоимости первичного выпуска;	5010 "Привилегированные акции", 5020 "Простые акции", 5030 "Эмиссионный доход"	5210 "Выкупленные собственные долевые инструменты"
в) если дополнительно оплаченного капитала недостаточно для покрытия суммы превышения фактической стоимости на стоимость первичного выпуска	5610 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"	

Согласно законодательства количество выкупленных акций не может превышать 25% общего количества выпущенных акции общества, а средства, направляемые обществом на выкуп акций, не могут превышать 10% собственного капитала общества.

10.3 УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Резервный капитал создают акционерные общества по своему усмотрению, в соответствии с учредительными документами. Его могут создавать и другие организации. Резервный капитал в акционерном обществе предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций в случае отсутствия иных средств. Направления использования резервного капитала в товариществах определяется их уставом.

Резервный капитал создается путем ежегодных отчислений от чистого дохода. Размер ежегодных отчислений устанавливается общим собранием акционеров.

В случае использования резервного капитала, возобновляются отчисления для пополнения его до указанной величины.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют счета 5400 «Резервы».

При создании резервного капитала в размерах установленных учредительными документами:

Дебет счета 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

Кредит счета 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами».

Кредит счета 5460 «Прочие резервы»

Использование средств резервного капитала:

а) на сумму начисленных дивидендов, выплачиваемых по решению учредителей (участников) за счет резервного капитала;

Дебет счета 5510 «Резервный капитал, установленный учредительными документами отчетного года», 5460 «прочие резервы»

Кредит счетов 3030 «Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников»

б) на сумму убытка, покрытого за счет средств резервного капитала:

Дебет счета 5410 «Резервный капитал, установленный учредительными документами».

Кредит счета 5510 «Резервный капитал, установленный учредительными документами отчетного года», 5520 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток) предыдущих лет».

В сложившихся рыночных условиях происходит процесс инфляции, который влечет за собой обесценивания денег и удорожания запасов, имущества. При этом организации должны пересматривать раннее оценочную стоимость основных средств, нематериальных активов и инвестиций. МСФА/16 «Основные средства» предусмотрена модель оценки по переоцененной стоимости. При этом создается резерв на переоценку:

Ниже показана корреспонденция дооценки и переоценки

а) основных средств 5420

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	На сумму дооценки первоначальной стоимости	2410 "Основные средства"	5420 "Резерв на переоценку основных средств"
2	Корректировка износа	5420 "Резерв на переоценку основных средств"	2422 "Амортизация основных средств"
3	По мере эксплуатации актива сумма переоценки переносится на нераспределенный доход в размерах, определяемых в соответствии с применяемым методом начисления амортизации, вся сумма переоценки переносится на нераспределенный доход только в момент выбытия актива, независимо от причин	5322 "Резерв на переоценку здания"	5410 "Прибыль (убыток) отчетного года"

б) нематериальные активы 5430

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	На сумму дооценки первоначальной стоимости	2700 "Нематериальные активы"	5430 "Резерв на переоценку нематериальных активов"
2	Корректировка износа	5430 "Резерв на переоценку нематериальных активов"	2740 "Амортизация нематериальных активов"
	По мере эксплуатации актива сумма переоценки переносится на нераспределенный доход в размерах, определяемых в соответствии с применяемым методом начисления амортизации, вся сумма переоценки переносится на нераспределенный доход только в момент выбытия актива, независимо от причин	5430 "Резерв на переоценку нематериальных активов"	5410 "Прибыль (убыток) отчетного года"

в) резерв на переоценку финансовых активов, предназначенных для продажи 5440

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	2	3	4
	На сумму дооценки первоначальной стоимости	2030 " Долгосрочные финансовые инвестиции, имеющих в наличии для продаж"	5440 "Резерв на переоценку финансовых активов, предназначенных для продажи"
	Корректировка износа	5430 "Резерв на переоценку нематериальных активов"	2740 "Амортизация нематериальных активов"

10.4 МСФО IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»)

МСФО 37 преследует ясные и благородные цели: «обеспечить последовательность применения процедур признания и оценки резервов, условных обязательств и условных активов компаний, раскрытие информации о них в объеме, в достаточном для понимания пользователями информации их влияния на текущие и будущие результаты деятельности компаний».

Резервы - это обязательство с неопределенным сроком и суммой.

Обязательство - это текущее обязательство предприятия, вытекающее из прошлых событий. Погашение, которого, как ожидается, повлечет за собой отток из предприятия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, в соотв.

Юридическая обязанность возникает на основании:

- 1) договора;
- 2) законодательства.

Провизии должны признаваться – когда выполняются следующие условия:

- предприятие имеет текущее обязательство (юридическое или традиционное) в результате прошлого обязующего события;
- вероятно - потребуются выбытие ресурса для погашения обязательства;
- существует надежная оценка суммы обязательства.

Оценочные обязательства - это провизии:

- гарантированные обязательства;
- провизии по судебным обязательствам;
- затраты по выводу из действия объектов основных средств;
 - затраты на очистку в результате незаконного загрязнения окружающей среды.

Традиционные обязательства:

- это когда предприятие конкретно заявило перед другими компаниями что она примет данные обязательства;
- предприятие создало обоснованные ожидания, что выполнит обязательство;
- провизии должны пересматриваться на каждую отчетную дату.

Условное обязательство — это возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий в результате наступления одного или нескольких событий.

Компания не должна признавать условные обязательства, но должна раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности, если только возможность оттока ресурсов не является отдаленной.

Условный актив представляет собой актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которых будет подтверждено только в случае возникновения или невозникновения одного или более неочевидных будущих событий, не подчиняющихся полному контролю со стороны предприятия.

Текущие обязательства признаются при соблюдении следующих условий:

- существующее обязательство должно быть погашено, путем оттока экономических выгод;
- обязательство должно быть не устранимым;
- операция или другое событие уже произошло.

10.5 Учет и оценка финансовых инвестиций (МСФО 32, 39)

Финансовые инструменты представляют значительную часть инвестиций. Разделение инвестиций на долгосрочные и краткосрочные не отражает всей сути возникающих отношений в операциях с финансовыми инструментами. МСФО-39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» устанавливает классификацию финансовых инвестиций:

- предназначенные для продажи;
- удерживаемые до погашения;
- ссуды и дебиторскую задолженность;
- имеющиеся в наличии для продажи.

МСФО 32 устанавливает правила для представления финансовых инструментов и определяет информацию, раскрываемую в отношении балансовых (признанных в балансе) и забалансовых (не признанных в балансе) финансовых инструментов. МСФО применяется ко всем видам финансовых инструментов.

Долевой инструмент - любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, остающихся после вычета всех ее обязательств. Обязательство по выпуску долевого инструмента не является финансовым обязательством, т.к. приводит к росту капитала и не может привести к убытку для компании.

Финансовые инструменты подразделяются на базисные инструменты (дебиторская и кредиторская задолженности и долевыми ценными бумагами) и производные инструменты (финансовые опционы, фьючерсные и форвардные контракты, процентные и валютные свопы).

Особое внимание МСФО обращается на различные риски, в том числе ценовой риск, рыночный и кредитный риски, риск ликвидности и риск денежных потоков.

Когда производный финансовый инструмент предоставляет одной из сторон, эмитенту или держателю инструмента возможность выбора способа расчета, то такой производный финансовый инструмент является финансовым активом или финансовым обязательством, за исключением случаев, когда расчет может быть исполнен только долевым инструментом.

Финансовые инструменты в классы группируют в соответствии с характером раскрываемой информации с учетом характеристик этих инструментов. Обязательно представляется информация для сверки с соответствующими линейными статьями баланса.

Необходимо раскрывать информацию, позволяющую пользователям оценивать значение финансовых инструментов с позиции финансового положения и результатов деятельности организации.

Раскрывается переклассифицированная сумма, если она классифицирована как финансовый актив, оцениваемый по себестоимости или амортизированной стоимости, а не по справедливой стоимости, или оцениваемый по справедливой стоимости, а не по себестоимости или амортизированной стоимости.

Пример. Сформулируйте своими словами, в чем состоит основное различие между резервами и условными обязательствами? Если один или более признаков отсутствует, мы имеем дело с условным обязательством, то есть условное обязательство имеет место, если:

- существует возможное обязательство в результате прошлых событий;
- не существует вероятности выбытия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;
- невозможно сделать надежную оценку обязательства.

Решение

Обязательными признаками резерва являются:

- наличие текущего обязательства в результате прошлых событий;
- вероятность выбытия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;
- возможность оценки времени и суммы обязательства.

Пример. Компания вовлечена в судебное разбирательство по иску на значительную сумму, которая составляет 5 000 000 тенге. По оценке юристов, вероятность успешного для компании исхода разбирательства составляет 40 %. В какой сумме следует отразить резерв созданный на счетах бухгалтерской отчетности?

Решение

К решению этой задачи надо подойти очень внимательно, поскольку ответ не $40\% \times 5\,000\,000$ тенге.

Здесь необходимо применить метод наиболее вероятного исхода. Наиболее вероятным исходом (в данном случае 60 %), является судебное решение по иску не в пользу компании, следовательно, искомая наилучшая оценка резерва составит 5 000 000 тенге.

Раскрытие информации финансовой отчетности

1. Согласно МСФО 37, суммы резервов должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться по мере необходимости.

2. Созданный резерв нельзя использовать для покрытия каких-либо иных расходов.

3. Возмещение должно рассматриваться в качестве отдельного актива и его следует признавать в отчете «О прибылях и убытках» только тогда, когда его получение фактически определено.

10.6 Хеджирование финансовых инструментов

Хеджирование финансовых инструментов можно понимать как использование производных и производных финансовых инструментов для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджированных (защищаемых) статей финансовых инструментов. Хеджируемой статьёй могут стать финансовый актив, финансовое обязательство или ожидаемая будущая сделка, подверженные риску изменений справедливой стоимости или будущих потоков денежных средств.

Инструментом хеджирования может быть любой производный финансовый инструмент, кроме опционов, а также производный финансовый инструмент в случае хеджирования валютных рисков.

Стандарт приводит три вида хеджирования, в том числе:

1. Хеджирование справедливой стоимости.
2. Хеджирование денежных потоков.
3. Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную организацию.

В финансовой отчетности раскрывается справедливая стоимость для каждого класса финансовых активов и обязательств, а для каждого вида риска, в связи с финансовыми инструментами, раскрываются:

- подверженность риску и ее причины;
- цели, политика, процедуры и вопросы управления риском, методы оценки риска;
- любые изменения в вышеуказанных раскрытиях в сравнении с предыдущим периодом.

Контрольные вопросы для самопроверки:

1. Дайте определение уставному капиталу
2. Что такое резервный капитал
3. Назовите почему изъятие капитала происходит на предприятии
4. Почему необходимо раскрывать информацию об условных активах и обязательствах?
5. Какой принцип МСФО лежит в основе концепции отражения в отчетности резервов, условных обязательств и условных активов?
6. Дайте определение обязательств
7. Что такое условные активы и обязательства
8. Назовите понятие хеджирования?

11 . Представление финансовой отчетности

11.1 Отчетность по международным стандартам финансовой отчетности

Финансовая отчетность – это система показателей, характеризующих условия и результаты ее работы за истекший период; по существу, это особый вид учетных записей, являющихся кратким извлечением из текущего учета, отражающих сводные данные о состоянии и результатах деятельности хозяйства, его подразделений за определенный период.

Финансовая отчетность (financial reporting)- упорядоченные представления финансового положения организации и произведенных ею операций. Ее цель – представление информации широкому кругу пользователей для принятия экономических решений.

Законом РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (статья 15) установлено, что финансовая отчетность представляет собой информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации.

В целях реализации Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» Приказом Министерства финансов РК от 23 мая 2007 года №184 утвержден перечень форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса(кроме финансовой организации).

Финансовая отчетность представляется следующим пользователям (ст.19 «О бухгалтерской учете и финансовой отчетности»:

- учредителям (участникам) в соответствии с учредительными документами;
- органам государственной статистики РК по месту регистрации в органах статистики РК;
- Органам государственного контроля и надзора РК в соответствии с их компетенции.

Финансовая отчетность представляется в национальной валюте РК, не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

При составлении отчетности, для обеспечения достоверности ее данных, в соответствии с «Правилами введения бухгалтерского учета»(Приказ Министерства финансов РК 22 июня 2007 года №221) субъекты обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

Количество инвентаризации в отчетном периоде, даты их проведения, перечень имущества, проверяемых при каждом из них, устанавливаются субъектом, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- При смене материально- ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- При установлении факта хищения или злоупотребления, а также прочих ценностей- немедленно, по установлении таких фактов;

- В случае пожара и стихийных бедствий, аварии или других чрезвычайных ситуации, вызванных экстремальными условиями, немедленно после их окончания;
- Перед составлением годовой финансовой отчетности, но не ранее ноября отчетного года;
- При передаче имущества субъекта в аренду, выкупке, продаже, а также преобразования хозяйствующего субъекта;
- При ликвидации (реорганизации) субъекта перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса;
- При переоценке основных средств и товарно – материальных запасов в сроки, определенной учетной политикой субъекта и других случаях, предусмотренных законодательством РК.

Отчетность - завершающий этап учетной работы. В зависимости от периода, который охватывает отчетность, различают периодическую и годовую финансовую отчетность. Периодическая отчетность составляется регулярно через определенные промежутки времени. Отчетным периодом для годовой финансовой отчетности организации является календарный год, начиная с 1.01. по 31.12. Движение хозяйственных операций представлена на рисунке 1

Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности, и изменениях в финансовом положении организации. Это информация нужна при принятии инвестиционных и кредитных решений. В состав финансовой отчетности входят:

1. Бухгалтерский баланс
2. Отчет о прибылях и убытках
3. Отчет о движении денежных средств
4. Отчет об изменениях в капитале
5. Пояснительная записка.

Финансовая отчетность составляется в функциональной валюте РК - тенге.

Финансовая отчетность представляется:

- собственникам в соответствии с учредительными документами;
- органам государственной статистика РК по месту регистрации в органах статистики РК;
- органам государственного контроля и надзора РК, в соответствии с их компетенцией.

При подготовке и представлении финансовой отчетности все субъекты руководствуются концептуальной основой.

Перед составлением финансовой отчетности проводят определенную подготовительную работу:

- проводят инвентаризацию имущества;
- проверяют тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета;

- производят закрытие счетов разделов «Доходы», «Расходы» типового плана счетов бухгалтерского учета на итоговый счет.

Закрытие счетов доходов и расходов необходимо, поскольку «Отчет о доходах и расходах отражает чистый доход (непокрытый убыток).

Бухгалтерский баланс

Баланс является важнейшей составной частью финансовой отчетности. В нем на определенную дату отражаются показатели, характеризующие величину активов, собственного капитала и обязательств. В балансе активы и обязательства классифицируются как долгосрочные и краткосрочные.

- Долгосрочные активы – активы сроком службы более одного года.

- Краткосрочные активы – это оборотные средства, которые в течение нормально протекающего производственного цикла или в период одного года, если цикл короче, чем один год, должны обратиться в наличные деньги.

- Капитал – объем прав интересов собственника субъекта.

- Долгосрочные обязательства включает долги субъекта, которые подлежат выплате через год.

- Краткосрочные обязательства включает обязательства, подлежащих оплате в течение предстоящего года.

Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты организации за отчетный период.

Доход от реализации продукции и оказания услуг - отражается стоимостью за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов, а также стоимости возвращенных товаров, скидки с продаж и скидки с цены, предоставленных покупателю.

Себестоимость реализованной продукции и оказания услуг включает фактические затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг – это данные счета 7010.

Валовая прибыль представляет собой финансовый результат от реализации продукции и оказания услуг.

Отчет о движении денежных средств

Основной целью отчета о движении денежных средств является предоставление информации о поступлении и выбытии денежных средств юридического лица в течение отчетного периода.

Движение денег раскрывается по трем видам деятельности:

- от операционной деятельности;

- от инвестиционной деятельности;

- от финансовой деятельности .

МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» допускает два метода раскрытия движения денег от операционной деятельности: прямой и косвенный.

Прямой метод – это метод, по которому раскрываются основные виды денежных поступлений и выплат. Этот метод основан на изучении каждой денежной операции и определении, к какому виду деятельности она относится.

Операционная деятельность (ОД) – основная деятельность юридического лица по получению дохода и иная деятельность, не относящаяся к инвестиционной и финансовой.

Инвестиционная деятельность (ИД)– приобретение и продажа долгосрочных активов, выдача и получение погашаемых кредитов.

Финансовая деятельность (ФД) – деятельность юридического лица, результатом которой является изменение в размере и составе собственного капитала и заемных средств.

Косвенный метод – это метод, по которому чистый доход (убыток) корректируется на изменение текущих активов и обязательств неденежных операций, а также на доходы и убытки, являющиеся результатом инвестиционной и финансовой деятельности в сравнении с предыдущим периодом.

Этот метод основан на информации, содержащейся в бухгалтерском балансе и отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Косвенный метод не предусматривает корректировки каждой статьи отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Согласно этому методу корректируется сумма чистого дохода (убытка) на сумму изменений в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Корректировка чистого дохода (убытка) при применении косвенного метода

Операции, корректирующие чистый доход	Раскрытие
Начисленный износ и амортизация (изменение суммы)	Произведенные периодические начисления износа и амортизации прибавляются обратно к сумме чистого дохода (убытка), так как они не вызвали выбытие денежных средств
Изменение суммы текущих активов: дебиторской задолженности, запасов, расходов будущих периодов, прочих текущих активов и т. д.	Увеличение текущих активов приводит к уменьшению потоков денежных средств в течение отчетного периода и означает выбытие денежных средств. Уменьшение текущих активов приводит к увеличению потоков денежных средств в течение отчетного периода и означает поступление денежных средств
Изменение суммы текущих обязательств (за исключением краткосрочных банковских кредитов), кредиторской задолженности, налоговых платежей, прочих текущих обязательств	Увеличение текущих обязательств приводит к увеличению потоков денежных средств в течение отчетного периода и означает поступление денежных средств. Уменьшение текущих обязательств приводит к уменьшению потоков денежных средств в течение отчетного периода и означает выбытие денежных средств

11.2 «Промежуточная финансовая отчетность» (МСФО IAS 34)

Целью данного стандарта является определение минимального содержания промежуточной финансовой отчетности организации, необходимой для выявления потенциала компании и используемой потенциальными инвесторами, кредиторами и т. д.

В соответствии с международными стандартами промежуточная отчетность – это отчетность, составленная за более короткий период, чем отчетный год.

В международных стандартах финансовой отчетности определен состав минимальных сведений, включаемых в примечания к промежуточной отчетности. Среди подобных сведений отмечаются следующие:

- заявление о соблюдении принципа последовательности в учетной политике;
- характер и величина изменений в оценке статей, представленных в предшествующих промежуточных периодах данного отчетного года;
- эмиссия, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг;
- выплаченные дивиденды;
- существенные события, происшедшие после окончания промежуточного периода и не отраженные в финансовых отчетах промежуточного периода.

Промежуточный финансовый отчет включает следующую информацию:

- сжатый балансовый отчет на конец промежуточного периода и сравнительную информацию – бухгалтерский баланс на конец предшествующего полного финансового года;
- сжатый отчет о прибылях и убытках за текущий промежуточный период с накопительным итогом с даты начала текущего финансового года до даты составления промежуточной отчетности, а также сравнительную информацию за аналогичные промежуточные периоды предшествующего финансового года.
- сжатый отчет о движении денежных средств с накопительным итогом с даты начала текущего финансового года до даты составления промежуточной отчетности и сравнительную информацию за аналогичный промежуточный период предыдущего финансового года;
- сжатые отчеты об изменениях в капитале с накопительным итогом с даты начала текущего финансового года до даты составления промежуточной отчетности и сравнительную информацию за аналогичный промежуточный период предыдущего финансового года.

Предприятие должно применять те же принципы учета в своих промежуточных финансовых отчетах, что и в своем последнем годовом финансовом отчете, за исключением тех изменений в учетной политике, которые были сделаны впоследствии.

Изменения в учетной политике должны быть отражены посредством пересчета финансовых отчетов за предшествующие промежуточные периоды текущего финансового года и аналогичных промежуточных периодов за прошлые годы с соблюдением МСФО 8, если практически это осуществимо.

Таблица 15. Требования к промежуточной финансовой отчетности

Полная финансовая отчетность	Сжатая финансовая отчетность
Состав по желанию организации	
Бухгалтерский баланс; отчет «О прибылях и убытках»; отчет, показывающий либо все изменения капитала, либо (и) те из них, которые не относятся к операциям с собственниками организации; отчет «О движении денежных средств»; учетная политика и пояснения	Сжатый бухгалтерский баланс; сжатый отчет о прибылях и убытках; сжатый отчет, показывающий либо все изменения капитала, либо (и) те из них, которые не относятся к операциям с собственниками организации; сжатый отчет «О движении денежных средств»; выборочные пояснения
Предъявляемые требования	
Согласно МСФО 1	Должен быть отражен факт промежуточной финансовой отчетности (раскрытие в соответствии с МСФО); должен быть, как минимум, каждый из заголовков и промежуточных сумм, которые были включены в самую последнюю годовую финансовую отчетность, и выборочные пояснения, достаточные для того, чтобы не ввести пользователей в заблуждение; должна указываться первоначальная и разводненная прибыль на акцию в отчете «О прибылях и убытках»; при отражении изменений капитала должен использоваться тот же формат, что и в последней годовой отчетности; отчетность должна составляться в сводном виде, если последней годовой отчетностью компании была сводная отчетность; требования к выборочным пояснениям (будут рассмотрены ниже)
Периоды, за которые должна представляться сжатая отчетность	
Бухгалтерский баланс по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сравнительный бухгалтерский баланс по состоянию на конец непосредственно предшествовавшего финансового года; отчеты «О прибылях и убытках» за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за текущий финансовый год в сравнении с данными отчета «О прибылях и убытках» за сопоставимые промежуточные периоды (текущий и за год к дате) непосредственно предшествовавшего финансового года; отчетность, показывающая изменения капитала нарастающим итогом за текущий финансовый год, в сравнении с данными за сопоставимый период непосредственно предшествовавшего финансового года; отчет «О движении денежных средств» общим итогом за текущий финансовый год в сравнении с отчетом за сопоставимый период к дате непосредственно предшествовавшего финансового года	

Раскрытие информации финансовой отчетности

В финансовую отчетность должна быть включена следующая информация:

- указание на то, что учетная политика применялась последовательно, или же описание любых происшедших последующих изменений;
- природа и сумма тех позиций, которые оказывают влияние на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или потоки денежных средств, которые являются необычными из-за своего характера, размера или происхождения;
- изменения в оценочных показателях сумм, учтенных в предыдущих промежуточных периодах текущего финансового года или сумм, учтенных в предшествующие годы;
- изменения по непогашенным долгам или капиталу, включая не скорректированные непогашения или нарушения по долговым соглашениям;
- выплаченные дивиденды;
- события, происшедшие после отчетной даты;
- покупка или выбытие дочерних компаний и долгосрочных инвестиций, реструктуризации и прекращаемая деятельность;
- изменения по условным обязательствам или активам;
- факт того, что промежуточная финансовая отчетность находится в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

11.3 Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

Правила составления консолидированной финансово отчетности

В соответствии МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» при составлении консолидированной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской и дочерних компаний объединяются постатейно и построчно посредством суммирования данных об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах. Устранение или исключение - элиминирование.

(А) Операции по инвестициям в дочерние товарищества. Исключают балансовую стоимость инвестиций материнского общества в каждое дочернее товарищество и долю материнского общества в акционерном капитале каждого дочернего товарищества.

(Б) Расчетные операции, проведенные между материнскими и дочерними товариществами. Суммы расчетов между консолидированными обществами элиминируются и в консолидированном отчете не показываются. Расчеты по дебиторской, кредиторской задолженности по всем счетам отражаются только по сальдо, относящимся к другим организациям.

(В) операции по доходам, расходам и доходами от реализации между консолидированными обществами (товариществами). Исключаются

внутригрупповые операции и сальдо по выручке от реализации. Соответствующие расходам и прибыли с тем, чтобы в консолидированной отчетности не превышались объемы с внешними предприятиями и их финансовые результаты. Получение данных для элиминирования названных показателей заставляет вести учет реализованных операций, осуществляемых между обществами (товариществами) единой сферы консолидации.

(Г) нереализованные доходы и убытки от операций между консолидированными обществами (товариществами). Исключаются финансовые результаты по внутригрупповым операциям, полностью завершенным в одних обществах (товариществах), включаемых в консолидированную отчетность, и незаконченным либо не полностью законченным - в других.

Составление консолидированных отчетов происходит в несколько этапов:

1 этап Определение сферы и применяемых методов консолидации: необходимо составить перечень обществ (товариществ), попадающих под составление консолидированных отчетов, и определить для каждого общества тот метод, который будет применяться для его консолидации. Этот перечень зависит от юридических требований и от критериев, принятых для каждого объединения.

2 этап Приведение отдельных отчетов во взаимное соответствие. Отдельные отчеты (составленные по каждому товариществу, входящему в сферу консолидации) необходимо оценить и представить исходя из тех принципов и методов, которые приняты в объединении, что приводит к необходимости дополнительной обработки отчетов и (или) изменению классификации.

Корректировка счетов. При сближении взаимных счетов, для того чтобы взаимные счета совпали, приходится учитывать бухгалтерские записи одного, по которому проводится сближение счетов.

3 этап Пересчет валютных отчетов в целях их выражения в денежных единицах консолидации (как правило, денежной единицей консолидации считается отчетная валюта консолидирующего общества (товарищества)).

4 этап Процесс консолидации, включающий операции по консолидации как таковые, а именно:

- суммирование отдельно от счетов, подвергнутых дополнительной обработке и выраженных в денежных единицах консолидации;

- аннулирование операций, осуществленных между обществами (товариществами), входящими в состав объединения (взаимные операции и внутренние результаты хозяйственной деятельности);

- последствия изменения сферы консолидации.

5 этап Анализ.

6 этап Представление консолидированных отчетов – баланса, отчета о доходах и расходах и приложения, а также всех таблиц или документов объединения.

11.4 Налоги на прибыль

В соответствии с МСФО 12 **налог на прибыль** – это корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате в бюджет в отношении налогооблагаемого дохода в соответствии с НК РК.

Основными компонентами налога на прибыль являются текущий налог на прибыль и отложенный налог, связанный с возникновением в конкретном периоде временных разниц и с уменьшением остатка отложенного налога за период.

Текущий налог на прибыль - сумма корпоративного подоходного налога к уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемого дохода (убытка, учитываемого при налогообложении) за период. Текущий налог за текущий и предыдущий периоды должен признаваться как обязательство, равное неоплаченной сумме. Если сумма уже оплачена и она превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться как актив.

Кроме того, налог на прибыль может включать сумму отложенного налога, возникшего в связи с:

- изменением ставки налога;
- уточнением оценки отложенных налоговых активов;
- признанием отложенных активов по убыткам прошлых лет;
- корректировкой учетной политики

Отложенный налог предусматривает соответствие между суммой бухгалтерской прибыли и величиной налога на прибыль в отчете о прибылях и убытках.

Бухгалтерская прибыль - чистая прибыль или убыток за период до вычета налогового платежа.

Налогооблагаемая прибыль (убыток, учитываемый при налогообложении) - сумма прибыли (убытка) за отчетный период, определяемая в соответствии с налоговым законодательством.

Хозяйствующие субъекты не получают одинаковую сумму прибыли (убытка) в бухгалтерском и налоговом учете. Это связано с тем, что требования налогового законодательства по определению вычетов отличаются от требований бухгалтерского учета по признанию расходов, в результате чего возникает разница между бухгалтерским и налогооблагаемым доходом. Данная разница может быть как постоянной, так и временной.

Основные элементы расходов (возмещения) по корпоративному подоходному налогу должны раскрываться в примечаниях к отчетности.

Рекомендуемые к раскрытию показатели расхода (дохода) по текущему налогу
Все корректировки расходов по налогам прошлых периодов, признанные в отчетном периоде
Расходы (доходы) по отложенным налогам, связанные с возникновением и погашением временных разниц
Расходы (доходы), связанные с изменением ставок налога
Экономические выгоды, возникшие в результате использования для уменьшения расхода по текущему налогу не признанных ранее налоговых убытков или временных разниц
Расход по отложенному налогу, возникающий в результате списания или корректировки ранее списанного налогового актива
Расход (доход) по налогу, возникающий в результате изменений в учетной политике и ошибок, учтенных в отчетном периоде в прибыли (убытке)

Стандарт допускает два способа представления числовой сверки между расходом (доходом) по корпоративному подоходному налогу и бухгалтерской прибылью:

1. Сверка между расходом (возмещением) по корпоративному подоходному налогу и условным расходом, рассчитанным путем умножения бухгалтерской прибыли на применяемую налоговую ставку.
2. Сверка между средней действующей налоговой ставкой и применяемой налоговой ставкой корпоративного подоходного налога.

Средняя действующая ставка налога определяется делением расхода по налогу на бухгалтерскую прибыль.

Кроме информации о составляющих расхода по налогу стандарт дает перечень других раскрываемых показателей:

Показатели	Информация, рекомендуемая к раскрытию
Бухгалтерская прибыль	Раскрытие зависимости между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемым доходом
Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности	Раскрытие налогового расхода, относящегося к прибыли (убытку) от прекращаемой деятельности. Прибыль (убыток) от обычной деятельности в отношении прекращаемой деятельности вместе с суммами за сопоставляемые периоды
Ставка корпоративного подоходного налога	Изменение ставки налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом, в случае такого изменения
Суммы, относимые на капитал	Раскрытие общей суммы текущего и отложенного налогов
Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации	Раскрытие временных разниц, возникающих в связи с инвестициями, по которым не были признаны обязательства по отложенным налогам
Неиспользованные временные разницы, налоговые убытки и налоговые льготы	Раскрытие сумм активов (обязательств) по отложенным налогам, признанным за каждый из сопоставляемых периодов, а также суммы доходы (расхода) по отложенному налогу, в случае если эта сумма не равна изменению балансовых показателей

Показатели	Информация, рекомендуемая к раскрытию
Дивиденды объявленные, но не признанные до утверждения отчетности к выпуску	Раскрытие размера налоговых последствий

Как правило, основными компонентами налога на прибыль являются текущий налог на прибыль и отложенный налог, связанный с возникновением в конкретном периоде временных разниц и с уменьшением остатка отложенного налога за период. Кроме того, налог на прибыль может включать сумму отложенного налога, возникшего в связи с:

- изменением ставки налога;
- уточнением оценки отложенных налоговых активов;
- признанием отложенных активов по убыткам прошлых лет;
- корректировкой учетной политики.

Контрольные вопросы для закрепления материала

1. Раскрыть сущность налога на прибыль и его основных компонентов.
2. Опишите порядок признания и измерения текущих и отложенных налоговых активов и обязательств.
3. Дайте краткую характеристику постоянных и временных разниц.
4. Раскройте порядок определения налоговой базы, расчета обязательств по налогу на прибыль.
5. В чем заключается раскрытие информации по налогу на прибыль в финансовой отчетности?

Список использованной литературы

1. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007 года № 234-III.
2. НСФО 2 (Национальный стандарт финансовой отчетности 2). Утвержден приказом Минфина РК от 21.06.2007 года № 217. Правила ведения бухгалтерского учета. Приказ Минфина РК от 22.06.2007 года № 221. Справочник бухгалтера № 2-2007г.
3. Приказ Министра финансов РК от 23 мая 2007г. № 184 «Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых инструментов)»
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета- М: «Финансы и статистика», 1993.
5. Финансовая отчетность: методические рекомендации по составлению финансовой отчетности
6. Вахрушина М.А., Мещинкова Л.А. Международные стандарты финансовой отчетности. – Омега-Л, 2009г.
7. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста МСФО, действующих в ЕС по состоянию на 1 января 2008г. - М.: Аскери-АССА, 2008г.
8. Типовой план счетов и методические рекомендации по составлению корреспонденции счетов. Библиотека бухгалтера и предпринимателя. Издательский дом «Бико». Алматы-2007г.
9. International Accounting Standards TM, 1998. The full text all International Accounting Standards, extant at 01 January 2004.
10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
11. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Перспектива, 2006. – 786 с.
12. Первый шаг к МСФО: Практическое пособие / Под ред. Скала В. И. – Алматы: ТОО «Издательство Iem», 2006.
13. Александер Дэвид. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Дэвид Александер, Анне Бриттон, Энн Йориссен; пер. с англ. В. И. Бабкин, Т. В. Седова. – М. : Вершина, 2005. – 888 с.
14. Аверчев И. В., Герасимова Е. Б., Гершун А. М. Учет по международным стандартам / Под ред. Л. В. Горбатовой – М.: Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2005. – 616 с.
15. Введение в международные стандарты финансовой отчетности / Price Waterhouse Coopers, 1999 г. «Международные стандарты финансовой отчетности 1999». – М.: Аскери – АССА, 1999. – 1135 с.
16. Гостева Л. Н. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие для вузов. – М.: ЮНИТА – ДАНА, 2005. – 79 с.

17. Маренков Н. Л., Веселова Т. Н. международные стандарты финансовой отчетности. Серия «Высшее образование». – М.: Национальный институт бизнеса; Ростов –н /Д: Феникс, 2005. – 288 с.
18. Рожнова О. В. международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: Изд-во «Экзамен», 2005. – 320 с.
19. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: практич. пособие. – М.: Перспектива, 2000. – 302 с.
20. Шнейдман Л. З. Как пользоваться МСФО. – М.: Бухгалтерский учет, 2003.
21. Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций): Приказ министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 года № 184.
22. Об утверждении Правил представления финансовой отчетности в депозитарий: Приказ министра финансов Республики Казахстан от 6 июня 2007 года. – 197 с.