

Б 65(5К)
К22

Г. С. Каренова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Караганда 2008

Министерство образования и науки Республики Казахстан

Карагандинский государственный индустриальный университет

Г. С. Каренова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Караганда 2008

К 22 Каренова Г. С.

Бухгалтерский учет – Учебное пособие. Караганда, 2008 - 293 с.

ISBN 9965 762-30-9

Учебное пособие написано в соответствии с программой, утвержденной Министерством образования и науки Республики Казахстан для студентов экономических факультетов, обучающихся по всем специальностям. В нем освещены основные моменты развития и становления бухгалтерского учета, нормативно-правовое регулирование учета в Республике Казахстан, финансовая отчетность предприятия как основной источник информации для экономического анализа деятельности, особое внимание уделено нормативно-правовому регулированию бухгалтерского учета, концепциям и принципам учета, элементам финансовой отчетности, строению и классификации счетов, инвентаризации запасов, техники и формам бухгалтерского учета.

Кроме того, в учебном пособии рассмотрены вопросы организации учета финансовых инвестиций и денежных средств, дебиторской задолженности, запасов, долгосрочных активов, обязательств, доходов и расходов, капитала.

Рекомендуется для студентов, преподавателей экономических вузов и факультетов, научных и практических работников.

ББК 65.05я7

Рецензенты:

Попова Любовь Александровна, кандидат экономических наук, профессор кафедры «Учет и аудит» Карагандинского Государственного Индустриального университета, профессиональный бухгалтер Республики Казахстан, международный Сертифицированный бухгалтер – практик (САР)

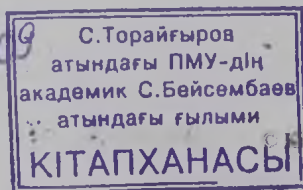
Раимжанов Серик Раимжанович, директор ТОО «Караганда-Аудит», член палаты аудиторов Республики Казахстан.

Андарова Роза Кабыкеновна, доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой «Экономической теории» Карагандинского Государственного Университета им. Е.А. Букетова

Утверждено к печати Ученым советом Карагандинского государственного индустриального университета.

0605010204
К 00(05) – 08

558609



ISBN 9965 762-30-9

С. Каренова Г. С., 2008

От автора

«Если знаешь что-нибудь
получше, поделись, если
нет, у меня научись»

Гораций

Важнейшие объекты бухгалтерского учета – это основные и оборотные активы в их движении, расчетно-кредитные отношения хозяйствующего субъекта, затраты на производство, выпуск продукции, , выработка рабочих и причитающаяся им заработная плата, финансовые результаты.

Правильное отражение этих объектов в учете приобретает особое значение в условиях рыночной экономики.

При помощи бухгалтерского учета производится наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных операций.

Правдивая бухгалтерская информация – лучшая защита от преступной, коррумпированной экономики. А хорошо налаженная система бухгалтерского учета – гарантия нормального функционирования рыночной экономики.

Переход экономики Республики Казахстан на рыночные рельсы вызвал появление разных форм собственности, а образование рыночных институтов потребовало пересмотра системы бухгалтерского учета и принципов формирования финансовой отчетности компаний.

Основной целью представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО является предоставление информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей для принятия рациональных, экономически обоснованных решений.

РАЗДЕЛ I ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ГЛАВА I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Становление и развитие учета

Известный философ Оскар Шпенглер (1880 - 1936) считал, что современная цивилизация возникла благодаря усилиям трех великих людей - Христофора Колумба (1451 - 1506), Николая Коперника (1473 - 1543) и Луки Пачоли (1445-1517). По иронии судьбы все знают Колумба и Коперника, но довольно мало кто слышал о Пачоли - великом математике и отце современного учета, зародившегося в XIII - XV вв. в городах северной Италии, там, где формировалась рыночная экономика. Сейчас очевидно, что без учета хозяйство многих стран не могло бы развиваться, ибо как стало теперь общепризнанным: учет - это язык хозяйственной деятельности, язык бизнеса.

Хотя вот уже 500 лет, как этот язык развивается, усложняется и совершенствуется, имя человека, впервые его описавшего, внесшего огромный вклад в становление современного общества, все еще остается в тени.

Лука Пачоли родился в маленьком городке Борго Сен-Сеполькро. В этом городе жил и работал один из великих художников - Пьеро делла Франческа (1416 - 1492), учеником которого и стал подрастающий Лука. Мастерская художника была не только школой живописного мастерства, но и своеобразным "университетом культуры", где изучали не только то, как растирать и разводить краски, но и правила скульптуры, архитектуры, основы точных наук. Именно там Пачоли и познакомился с математикой того времени. И очевидно понял, что художника из него не получится, ибо был влюблен не в оттенки цвета, а в мир чисел. Любовь к числам и неспособность к живописи заставили его покинуть родной город и переехать в Венецию. Там он

становится воспитателем трех сыновей богатого Антонио де Рамниази. Он учит их и учится сам. Не совсем ясно, чему научились ученики, но учитель научился многому: от математики до бухгалтерии.

В 1470 году Пачоли переезжает в Рим и в 1472 году становится монахом - францисканцем. Монашество открыло доступ к нужным людям, вводило в определенную культурную среду, давало необходимый досуг для научной работы. И в 1477 году Пачоли становится профессором в университете Перуджи. Начинается эпоха чисто педагогической и научной деятельности, переезд из университета в университет. Судя по некоторым замечаниям о подходе к образованию, он был хорошим педагогом.

Надо сказать, что в те далекие времена люди, получившие образование, зарабатывали не много, и поэтому молодежь в массовом порядке бросала школы, университеты и устремлялась к практической деятельности, что, с точки зрения Пачоли, было ложным шагом. Он искренне полагал, что учить труднее, чем учиться, потому что учитель все время должен делать выбор из множества дидактических приемов, а ученик получает один, уже выбранный для него прием. Что же касается науки, то тут сложность заключалась в том, что "Все, что можно достичь, достигнуто, все, что мыслимо изобрести, изобретено". И неустанно работая, Пачоли в 1493 году завершает свой главный труд "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях". В 1494 году эта книга, над которой Пачоли трудился тридцать лет, вышла из печати в Венеции. Для нас особенно важен в "Сумме" трактат XI "О счетах и записях", ибо это было первое описание двойной бухгалтерии - основы экономической деятельности современного предприятия.

Выход книги умножил славу Пачоли как первого математика эпохи.

Лука Пачоли жил в эпоху, которая, по словам Ф. Энгельса, нуждалась в титанах и породила титанов. Эта эпоха получила название Ренессанса, или по-русски Возрождения. Предполагалось, что люди стряхнули с себя пыль средневековья и воскресили добрые светлые времена античного мира.

Родилась великая наука, раздвинулся мир, океан, соединяющий все части познанного Света, стал внутренним морем Земли, а бесконечные мореходы проложили дороги между континентами. Родилась наука, предвещавшая новую жизнь.

Если говорить о науке той эпохи, то в целом она представляла собой картину весьма мрачную. Процветали богословие и философия. В противоположность великому и неоспоримому авторитету средневековья - Аристотелю, люди Возрождения всячески подчеркивали значение Платона.

Астрологией занимались почти все - от военачальников до величайших ученых. Ею занимался сам Кеплер (1571 - 1630). Гадание на трупах было обычным занятием интеллигенции. Правда, ее элита, к которой принадлежал Пачоли, всем этим ужасам предпочитала математику. Часто цитировали Платона, писавшего, что "человек - это мудрейшее животное, потому, что он умеет считать". И вот счет, решение всех и вся задач, требующих исчисления, составляет смысл жизни Пачоли. Он начитан в литературе, знает предшественников, мыслит символически, за цифрами видит что-то необыкновенное. Вот, например, число три. Это не случайность, по мнению Пачоли, ибо в природе все состоит из трех элементов: три проявления духа - интеллект, память, воля; три континента - Европа, Африка, Азия; три основных металла - золото, серебро, медь; три психических проявления души - пробуждение, чувственность, ум; три греха - жадность, расточительность и гордыня; три вида искупления - жертвенность, раздача милостыни, молитва; три степени покаяния - раскаяние, исповедь, искупление; три врага души человеческой - дьявол, мир, плоть; три элемента арифметики - число, вес, мера; три основных регистра (книги) в бухгалтерском учете - памятная (мемориал), журнал и Главная.

Обычно значимость трудов Пачоли связывали с описанием двойной бухгалтерии. Это правда, но не вся. Попытаемся перечислить основные его достижения, провести как бы историческую инвентаризацию его

бухгалтерского наследия.

Прежде всего, Пачоли должен быть отмечен как человек, сформулировавший две цели учета:

1. Получение информации о состоянии дел, ибо учет следует вести так, "чтобы можно было без задержки получать всякие сведения как относительно долгов, так и требований (Л.Пачоли. Трактат о счетах и записях).

2. Исчисление финансового результата, ибо "цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенно соответственную выгоду для своего содержания".

Первая цель приводила к трактовке всего, что писал Пачоли о бухгалтерском учете, как фиксации действий и событий, происходящих на предприятии, для управления им. В самой "Сумме" можно встретить разбор множества чисто коммерческих задач, решение которых требует от администратора или собственника учетных знаний.

Вторая цель не приводит к формированию того, что получит название финансового учета, но подчеркивает роль прибыли не столько как показателя, оценивающего успешность хозяйственной деятельности, сколько как средства, ограничивающего рост цен, и обуздания непроизводительного и расточительного потребления купцов, с одной стороны, и пресечения эксплуатации покупателей, с другой. Здесь Пачоли не оригинален и, в сущности повторяет идеи Св. Фомы Аквинского (1225 - 1274), который считал, что цена должна быть справедливой, понимая под ней себестоимость и прибыль, которая обеспечивает прожиточный минимум купца (минимум соответствует общественному положению того или иного купца).

Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи. "Счета - писал Пачоли, - суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения обо всех своих делах и о том, идут ли эти дела его успешно или нет", т.е. план счетов, говоря нашим языком, должна составлять

администрация и она же должна приспособливать его к целям анализа хозяйственности деятельности и управлению ею. Но счета только элементы системы, а связи между этими элементами, т.е. счетами раскрываются благодаря двойной записи.

И тут мы подходим к главному в творческом наследии Пачоли - описанию двойной записи. В ней заложены два основных положения, получившие название постулатов Пачоли:

- Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов;
- Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов.

Говоря о роли бухгалтерского учета в системе взглядов Пачоли, почти все комментаторы ссылаются только на "Сумму", однако и в "Божественной пропорции" Волмер подметил очень важную в смысле учета, черту: характер пропорций. В самом деле, для Пачоли, который ссылается на Платона, весь Божий мир состоит из определенных соотношений, каждый элемент бытия находится на каком-то заданном природой, Богом отношении к другим элементам. Для бухгалтерии эти божественные пропорции представлены набором коэффициентов: отношение налогов к прибыли, прибыли к капиталу, оборота к запасу и т.д. эти пропорции придают учету не только чисто прагматический характер, но и красоту и законченность, причем эстетические особенности учета наиболее полно проявляются в наше время, и эпоху компьютерной техники. Лука Пачоли - ученик Пьеро дела Франческа и друг Леонардо да Винчи искренне считал высшим проявлением человеческого гения живопись, а учетные регистры (книги), это согласно Пачоли те же рисунки, раскрывающие больше тайн, чем вся живопись всех музеев мира. С живописью по Пачоли, бухгалтерию роднит и субъективизм художника и счетовода, и объективность того, что один изображает, а другой описывает.

Самая главная "картина", которую "рисует" счетный работник, называется баланс. И Пачоли достаточно много внимания уделяет этой категории. Современные комментаторы затрудняются ответить на вопрос о том, составлялся ли баланс до заполнения счета прибылей и убытков или после. Считается, что если Пачоли подразумевал первый случай, то он понимал баланс только как пробный, позволяющий убедиться в правильности разности данных о фактах хозяйственной жизни; если же Пачоли имел в виду второй случай, то можно считать, что он трактовал баланс не только как пробный, но и как отчетный документ. Однако первая версия более вероятна, и значительное число историков полагает, что баланс как отчетный документ получил признание не ранее XIX в.

1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета

В Республике Казахстан принята 4-уровневая система регулирования ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Первым высшим уровнем является Закон *"О бухгалтерском учете и финансовой отчетности"* от 28 февраля 2007 года, в соответствии с которым *"бухгалтерский учет представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации об активах, собственном капитале, обязательствах, доходах и расходах субъекта, регламентированную стандартами бухгалтерского учета и другими нормативно- правовыми актами."*

Уполномоченным государственным органом, регулирующим систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике, в настоящее время является Министерство финансов.

Второй уровень государственного регулирования составляют *стандарты бухгалтерского учета*, которые определяют правила и процедуры измерения, оценки и предоставления бухгалтерской информации, а также Типовой план счетов бухгалтерского учета.

Третий уровень представляют *методические рекомендации к*

стандартам, инструкции и указания государственного органа, детализирующие и разъясняющие положения стандартов в зависимости от различных факторов, влияющих на финансово-хозяйственную деятельность организации.

Четвертый уровень системы составляют документы самой организации по реализации положений Закона, МСФО, и методических рекомендаций, отражающие вопросы организации системы сбора учетной информации, составления финансовой отчетности в зависимости от отраслей принадлежности, размера бизнеса, других факторов, и составляющие учетную политику организации.

Бухгалтерский учет связан с характером и объемом финансовой информации, которую организации предоставляют на рассмотрение пользователям. Пользователи могут представлять различные группы людей или организаций, например, осуществляющие инвестиции или предоставляющие кредиты, или ведущие совместную деятельность, или работающие в самой организации. При принятии важных экономических решений эти лица полагаются на финансовые и другие отчеты.

Существует две основные группы пользователей бухгалтерской информации:

- внутренние пользователи;
- внешние пользователи.

К внутренним пользователям бухгалтерской информации относятся те, кто управляет субъектом (организацией).

Внешние пользователи бухгалтерской информации делятся на две категории:

- имеющие прямой финансовый интерес (настоящие и потенциальные инвесторы, кредиторы и покупатели);
- имеющие косвенный финансовый интерес (налоговые органы, регулирующие органы, статистические органы, аудиторы, консультанты,

группы потребителей и др.)

Все вышеуказанные пользователи имеют разные информационные потребности, которые не могут удовлетворяться финансовой отчетностью. Однако существуют общие потребности для всех пользователей. Этими потребностями по всеобщему признанию являются потребности инвесторов как поставщиков капитала для организации.

Наличие различных групп пользователей бухгалтерской информации привело к тому, что различают финансовый и управленческий учет.

Управленческий учет охватывает все виды информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования руководством.

Финансовый учет охватывает учетную информацию, которая помимо использования ее внутри организации руководством, сообщается тем, кто находится вне организации.

Для того чтобы четче понять отличия финансового и управленческого учета проведем сравнительный анализ по различиям между ними.

1. Юридические требования

Законом об акционерных обществах установлено, что акционерные народные общества должны представлять ежеквартальные финансовые отчеты независимо от мнения администрации о полезности этой информации. Управленческий же учет осуществляется при необходимости и в сроки, определяемые самой администрацией при условии, что выгоды от использования информации больше, чем затраты на ее сбор.

2. Степень точности

Администрация организации обычно требует оперативную информацию, так как принятие решений не может откладываться до получения информации в полном объеме: приблизительная информация, подлежащая быстрой обработке, обычно является достаточной для принятия решений администрацией. Данные же финансового учета должны быть довольно

точными, чтобы внешние пользователи могли относиться с доверием к ней.

3. Принципы учета

Финансовый учет регулируется правилами (МСФО) ведения и представления его результатов. Эти правила, как было указано выше, утверждаются уполномоченным государственным органом. Стандартизация финансового учета производится с целью удовлетворения потребностей внешних пользователей. Информация управленческого учета не регламентируется регламентирующими органами, администрация организации использует те данные бухгалтерского учета, которые считает необходимыми для принятия решений, не заботясь о соблюдении общепринятых правил и юридических требований.

4. Временные рамки информации

Финансовый учет формирует и представляет информацию о событиях прошлого периода. В управленческий учет включается информация прогнозного характера - администрация организации нуждается в детальной информации о будущих доходах и расходах, так как принимаемые ей решения касаются будущих событий.

5. Масштабы учета

Финансовый учет предоставляет материал о деятельности всей организации, в то время как управленческий учет охватывает небольшие участки или сферы деятельности.

6. Измерение

Финансовый учет формирует и представляет информацию в денежном выражении. Управленческий учет может выражать информацию в количественных и объемных показателях.

7. Использование

Информация, формируемая в финансовом учете, используется в основном внешними пользователями. Управленческий учет дает информацию для внутренних пользователей.

1.3 Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета

Основными участками применения бухгалтерского учета являются организации и компании, где с его помощью обеспечивается наблюдение и контроль за всей финансово-хозяйственной деятельностью.

Простейшим элементом движения и изменения хозяйственных средств является хозяйственная операция (получение материалов от поставщиков, отпуск их в производство, начисление заработной платы, сбыт готовой продукции покупателям, получение денег за нее и т.д.)

Следовательно совокупность однородных хозяйственных операций называется хозяйственным процессом. Различают три хозяйственных процесса, характерных для производственных предприятий: заготовление производственных запасов (снабжение), производство продукции, реализация готовой продукции (сбыт).

Сущность заготовления заключается в том, что производственные предприятия, нуждающиеся в предметах труда (производственных запасов), покупают их у других предприятий или снабженческих организаций. Здесь денежные средства обмениваются на предметы труда. В этом процессе учитываются в денежной оценке, как заготовленные материальные ценности и затраты (расходы), связанные с их приобретением, так и расчеты возникшие в процессе заготовления запасов (дебиторская и кредиторская задолженности). Причинами образования дебиторской и кредиторской задолженности является несовпадение сроков получения ценностей, оказание услуг и т.п., со сроками оплаты.

Сущность производства состоит в том, что рабочие при помощи орудий труда воздействуют на предметы труда, превращая их в готовую продукцию. Здесь учитываются материальные и трудовые затраты, выраженные в денежной форме, позволяющие определить себестоимость произведенной продукции.

Сущность реализации заключается в том, что предприятия отгружают готовую продукцию покупателям и получают за нее денежные средства. Здесь готовая продукция превращается в денежную форму в возросшей сумме. Процесс реализации связан с расходами по сбыту продукции (упаковке, погрузке, выгрузке и т.п.), кроме того с расчетами по реализации продукции (дебиторская и кредиторская задолженности).

Итак, в процессе заготовления, производства и реализации продукции происходит движение и изменение средств: то деньги превращаются в материалы, а материалы – в готовую продукцию, то готовая продукция снова превращается в денежные средства, с помощью которых предстоит закупить новую партию сырья и материалов, чтобы продолжить производственный процесс. Налицо кругооборот средств, т.е. последовательное превращение средств из одной формы в другую и переход из одного процесса в другой.

Следовательно, кругооборотом средств называется их последовательное движение в процессах заготовления, производства и реализации. Кругооборот, взятый не как отдельный акт, а как непрерывно возобновляющийся процесс называется оборотом. Предметом бухгалтерского учета является не кругооборот, а оборот средств.

Следует отметить, что перерывов между отдельными хозяйственными процессами, как правило не бывает. Предприятия должно иметь средства одновременно в каждом из процессов. Размер этих средств определяется объемом хозяйственной деятельности производственных предприятий. В предмет бухгалтерского учета включаются не сами хозяйственные процессы, а затраты средств в них.

Таким образом, предметом бухгалтерского учета являются хозяйственные средства во взаимосвязи с источниками формирования и их оборот, совершаемый в процессе выполнения производственной программы.

В условиях рынка область применения учета и его функции постоянно расширяются, а роль учета возрастает.

Характеризуя предмет, следует различать объекты бухгалтерского учета, состав которых зависит от особенностей и функций производственных предприятий различных отраслей экономики.

К объектам обязательно отражаемым в системе бухгалтерского учета относятся:

- движимое и недвижимое имущество (материальные ресурсы), включая арендованное, подаренное, переданное во временное пользование и займы, в натуральном и денежном выражении;

- права пользования интеллектуальной и промышленной собственностью, товарными и фирменными знаками, природными объектами, иные затраты нематериального характера приносящие доходы;

- цена фирмы, возникающая при покупке целых предприятий, их подразделений и филиалов;

- денежные средства, ценные бумаги, расчеты с юридическими и физическими лицами, инвестиции в основные средства, в филиалы и другие хозяйствующие субъекты;

- амортизационные отчисления и накопления износа амортизируемых объектов;

- доходы и расходы по видам и периодам прибыли и убытки, распределение, использование и накопление прибыли, покрытие убытков;

- обязательства по кредитам и займам, безвозмездное полученное финансирование и их использование;

- образование резервов и фондов предприятия, включая уставный капитал.

Объекты аналитического учета по лицевым, материальным и другим счетам устанавливается хозяйствующим субъектом в зависимости от потребностей контроля и управления.

Метод – это способ познания, теоретического исследования явлений, составляющих предмет данной науки.

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность приемов,

используемых для контроля за движением хозяйственных средств и их источников, за выполнением производственной программы, выполнение расчетно-платежной дисциплины. Содержание метода бухгалтерском учете используются такие приемы и способы, как документация и инвентаризация, денежная оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс и отчетность.

Документация. В процессе осуществления хозяйственной деятельности производственного предприятия совершается большое число хозяйственных операций. Для обеспечения достоверных сведений об обороте средств за каждой хозяйственной операцией ведется сплошное и непрерывное наблюдение при помощи документов. На каждую операцию в момент ее совершения составляется документ. В нем указывается не только наименование документа, содержание операции, дата ее совершения, единицы измерения, но и имеются подписи лиц, ответственных за совершение операции. Таким образом, документы имеют юридическую доказательную силу.

Инвентаризации. Документы имеют большое значение в бухгалтерском учете, являясь одним, из важнейших способов оформления хозяйственных операций. Но бывают такие операции, которые в момент их совершения документами не оформляются, например естественная убыль, ошибка в учете, недостачи, хищения и т.п. С целью выявления разницы между фактическим наличием материальных ценностей и денежных средств и их учетными данными, производят инвентаризацию. Ее данные оформляются актом. В документах, в том числе и в акте инвентаризации, используется метод балансирования. Например, в актах на прием материалов указывается количество материалов, числящихся по отгрузочным документам и фактически принятых, а также выводится результат, т. е. недостачи или излишки. Эти данные отражаются и в акте инвентаризации: числится по учету, фактически оказалось в наличии и т. д.

Оценка. Суть оценки заключается в переводе натуральных и трудовых

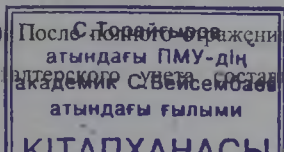
показателей в денежные. Это связано с обязательным применением в бухгалтерском учете денежного измерителя с целью получения обобщенных показателей о хозяйственных средствах и их источниках. Основными требованиями, предъявляемыми к оценке, являются ее реальность и единство. Реальность обеспечивается точным учетом затрат, связанных с приобретением основных средств, материалов, производством продукции и т.д.

Калькуляция. Исчисление себестоимости изготовленной продукции, выполненных работ и услуг или приобретенных материальных ценностей называется калькулированием, в результате калькуляции получают – расчет себестоимости. Калькуляция дает возможность проверить выполнение плана по себестоимости и ее снижению и выявить отклонения фактических затрат от плановых. Оформляется она в виде расчета себестоимости продукции (калькуляционного листа), в котором отражаются затраты по плану и фактически с указанием экономии или перерасхода по каждой статье затрат (материалы, заработная плата, расходы цеховые, общезаводские, по содержанию оборудования и т.д.).

Счета. Данные, содержащиеся в разрозненных документах, не дают общего представления об учитываемом объекте, его движении, изменении. Поэтому операции, отраженные в документах, регистрируются при помощи особых таблиц, называемых счетами бухгалтерского учета. Счет открывается для каждого вида хозяйственных средств или источников их формирования.

Двойная запись. Хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета при помощи двойной записи, заключающейся в том, что каждая хозяйственная операция записывается дважды, один раз по одному счету и другой раз – по другому. В основе двойной записи лежит принцип балансирования.

Баланс. (фр. balance, буквально весы) Последствием двойной записи всех хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета является равенство



баланс. В нем на одной стороне отражаются все хозяйственные средства предприятия, а на другой – источники формирования этих же средств в денежной оценке на определенную дату. Балансы составляются на основании данных счетов.

Отчетность. Это система итоговых показателей, характеризующих выполнение плана предприятием, и результаты его хозяйственной деятельности. Данные отчетности широко используются для управления и руководства предприятием. Отчетность является завершающей стадией учетного процесса. Необходимо подчеркнуть, что в ней используется метод балансирования.

Таким образом, во всех способах (приемах) проявляется в той или иной мере балансовый метод отражения хозяйственных средств и результатов работы предприятий и организаций. Иначе говоря, весь метод бухгалтерского учета построен на принципе балансового отражения хозяйственных средств и источников их формирования. Итак, методом бухгалтерского учета является балансовое обобщение оборота хозяйственных средств во взаимосвязи с их назначением и источниками образования в процессе выполнения хозяйственных планов.

1.4 Концепции и принципы бухгалтерского учета

Концептуальная основа для подготовки и представления финансовых отчетов (далее - концептуальная основа), принятая в Республике Казахстан, также как и Принципы, утвержденные Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), определяет целью финансовой отчетности организации представление информации о финансовом положении, деятельности и изменениях в финансовом положении субъекта. Эта информация нужна широкому кругу пользователей.

Концепция - это "система взглядов на что-нибудь, основная мысль".

Концепции бухгалтерского учета, о которых пойдет речь, не столь очевидны и нигде и никем не утверждены. Теоретики могут спорить по поводу тех или иных концепций, но рассмотрение их сущности и их применение на практике служат доказательством жизненности этих концепций. Рассмотрим эти концепции.

Концепция денежного измерения. Деньги являются общепринятой мерой измерения, посредством которой неоднородные факты об организации могут быть выражены в виде чисел, которые можно складывать и вычитать. Например, компания владеет 1 млн. тенге наличными, одним зданием, пятью автомобилями, двумя га земли, авторским правом на выпуск медицинского оборудования. Эти активы не могут быть суммированы для того, чтобы определить, чем владеет организация. Однако, выразив их стоимость в денежном выражении, мы сможем определить общую сумму активов организации. В нашем примере предположим, что стоимость здания в денежном выражении составляет 5 млн. тенге, стоимость 5 автомобилей - 4 млн. тенге, двух га земли - 8 млн. тенге, стоимость авторского права - 2 млн. тенге, тогда общая стоимость активов компании в финансовом учете составит 20 млн. тенге ($1+5+4+8+2$). Эта концепция закреплена в Законе "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности".

Концепция обособленного предприятия. Эта концепция отражает факт того, что счета хозяйственной единицы ведутся обособленно от счетов владельцев. Например, из кассы организации взяты ее учредителем 100000 тенге на личные нужды. В любом случае эти деньги принадлежат владельцу (независимо в каком "кармане" лежат деньги — "кармане" организации или же "кармане" владельца), однако бухгалтер в соответствии с концепцией обособленного предприятия должен показать уменьшение денежных средств организации. В бухгалтерском учете отражаются только хозяйственные операции самой организации, как хозяйственной единицы.

Концепция действующего предприятия. Эта концепция предполагает,

что предприятие как экономическая единица является организацией, действующей в течении неопределенного времени и нет подтверждения в том, что она имеет намерение ликвидироваться в ближайшем будущем или существенно сократить свою деятельность. Значение этой концепции можно понять на примере альтернативы: предположим, что организация ликвидируется(по разным причинам), в таком случае активы организации должны будут постоянно оцениваться по текущей стоимости. Тогда как действующая организация, ресурсы которой используются для производства товаров или оказания услуг, в конечном итоге продаваемые заказчикам, в момент реализации признает стоимость товаров, услуг по продажной цене. У действующей организации нет необходимости определять стоимость отдельных машин, механизмов, материалов и других средств, используемых в процессе производства или оказания услуг, поскольку, нет намерения продавать в отдельности.

Концепция учета по стоимости. В бухгалтерском учете активы (деньги, основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные запасы и другое имущество) первоначально регистрируется по их стоимости - цене приобретения. Эта стоимость является основой для всего последующего учета актива. Обычно на эту сумму не влияют следующие изменения в цене актива. Вкладчики и другие лица больше заинтересованы в определении фактической стоимости экономического субъекта в настоящем, чем первоначальная стоимость активов. Однако концепция стоимости дает относительно объективное и стабильное основание для бухгалтерских отчетов.

Пользователи финансовой информации, зная, что она основана на концепции стоимости, должны прийти к собственной оценке текущей стоимости.

Концепция двойной записи. Балансовое уравнение представляет собой равенство активов организации капиталу и обязательствам. Это уравнение

определяет двойственность бухгалтерского учета. В правой части этого уравнения находятся активы организации, представленные основными средствами, нематериальными активами, товарно-материальными запасами, денежными средствами, дебиторской задолженностью и другими активами, левая часть представляет собой требования владельцев и кредиторов к этим активам. Требования владельцев капитала и кредиторов организации не могут превышать активов организации, поэтому равенство правой и левой части балансового уравнения никогда не нарушится. Концепция двойной записи позволяет взглянуть на один и тот же факт хозяйственной жизни организации с двух точек зрения: любые средства, используемые организацией (например, покупка товарно-материальных запасов), откуда-то берутся средства на ее покупку (например, получена банковская ссуда). В то же время любые средства, полученные организацией (например, средства владельцев организации или акционерный капитал), должны быть использованы каким-либо образом (например, на покупку активов или положены на депозит в банке).

Концепция учетного периода. В соответствии с концепцией действующей организации предполагается, что работа организации не ограничена во времени. Однако пользователям финансовой информации (в первую очередь руководству организации) необходимо периодически знать о состоянии финансового положения организации. Эта необходимость обуславливает концепцию отчетного периода, которая означает, что бухгалтерский учет отражает деятельность компании за какой-то конкретный промежуток времени, называемый *учетным периодом*. Законодательством Республики Казахстан, учетным периодом для всех организаций определен календарный год.

Рассмотренные выше концепции бухгалтерского учета носят общий характер для формирования информации об активах, обязательствах и собственном капитале организации. Они также применяются при оценке

доходов и расходов компании. В то же время существуют концепции, связанные с вопросами определения только доходов и расходов организации, и соответственно влияющих на формирование конечных результатов ее деятельности. Применение этих концепций отражается в отчете о прибылях и убытках. Это концепция консерватизма (осторожности), увязки доходов с расходами и реализации. На двух последних концепциях основан *метод начисления*.

Концепция консерватизма (осторожности). Руководству организации обычно хочется представить финансовое положение управляемой им организации в более благоприятном свете, чем может быть есть на самом деле. В соответствии с концепцией консерватизма (осторожности) для признания увеличения дохода компании необходимы более веские основания, чем для признания уменьшения доходов (т.е. расходов). Концепция консерватизма (осторожности) имеет две стороны:

доход признается только тогда, когда имеется обоснованная уверенность в том, что он будет получен.

расход признается тогда, когда возникает обоснованная возможность того, что расходы будут понесены

На концепции консерватизма (осторожности) основан МСФО № 18 «Доход».

Рассмотрим на примерс признание доходов. Предположим, что Вы решили купить в декабре 2007 года автомобиль у компании "Тойота" с доставкой его в январе 2008 года. В жизни возникают разные ситуации, и продажа автомобиля может не осуществиться. В соответствии с концепцией консерватизма (осторожности) компания "Тойота" должна признать доход по продаже автомобиля только тогда, когда автомобиль будет доставлен Вам: если автомобиль будет доставлен в декабре, то доход признается в 2007 году, если же доставка будет осуществлена в январе 2008 года, то и доход признается в 2008 году.

Рассмотрим на примере признание расходов. Допустим, у той же компании "Тойота" в декабре 2007 года со склада исчез застрахованный автомобиль. Неизвестно, будет ли найден автомобиль (возможно, его украли). Предположим, что до конца года, у компании нет оснований не быть уверенной, что автомобиль найдется. Однако в соответствии с концепцией консерватизма (осторожности) компания "Тойота" должна признать в декабре 2007 года расходами стоимость исчезнувшего автомобиля.

В случае признания дохода от реализации автомобиля у компании имеется обоснованная уверенность (факт доставки автомобиля покупателю). В случае исчезновения автомобиля со склада достаточно возникшей возможности необнаружения автомобиля, чтобы признать расход.

Концепция реализации. Из предыдущих примеров видно, что с помощью концепции консерватизма (осторожности) определяется период, в котором должен быть признан доход. Какую сумму дохода необходимо признать по хозяйственной операции, можно определить при помощи концепции реализации. Эта концепция также тесно связана со стандартом бухгалтерского учета "Доход". В соответствии с данной концепцией сумма признанного дохода от реализации товаров, работ, услуг. Например, реализация товаров со скидкой - в этом случае доход регистрируется по более низкой сумме, чем обычная продажная цена. При реализации товаров в кредит - компания ожидает, что все покупатели оплатят счета. Однако практика показывает, что не все клиенты оплачивают свои счета, поэтому доход должен быть уменьшен на величину непоступлений (сумму сомнительных долгов).

Концепция увязки доходов с расходами. Любая реализация товаров, работ, услуг всегда имеет два аспекта:

- отражение дохода, означающего увеличение нераспределенного дохода.
- отражение расходов, уменьшающее нераспределенный доход, так как активы покинули компанию.

Результат от этой операции будет правильным, если доходы и расходы по ней будут отражены в одном учетном периоде. Это является сутью концепции увязки доходов с расходами - если какое-то событие влияет как на доход, так и на расходы, воздействие на каждый из них должно быть отражено в одном учетном периоде.

Метод начисления основан на концепциях реализации и увязки доходов с расходами. В соответствии с ним результаты хозяйственных операций и прочих событий признаются по факту их совершения, а не тогда, когда денежные средства получены или выплачены (в Принципах МСФО метод начисления отнесен к основополагающим допущениям, на основе которых составляется финансовая отчетность компании). Данному методу существует альтернативный метод - кассовый, согласно которому доход не учитывается до тех пор, пока не будут получены денежные средства. Расходы также признаются по мере их оплаты. На практике применяется так называемый модифицированный кассовый метод, когда доход признается по поступлению денежных средств, а расходы - по мере их возникновения, но в РК данный метод не применяется.

Концепции финансовой отчетности устанавливают и определяют свойства бухгалтерской информации, отражающие ее полезность для процесса принятия решений.

Согласно стандартам бухгалтерского учета существуют следующие принципы:

- начисление;
- непрерывность;
- понятность;
- значимость;
- существенность;
- достоверность;
- правдивое и беспристрастное представление;

- нейтральность;
- осмотрительность;
- завершенность;
- сопоставимость;
- последовательность.

Главный критерий оценки финансовой отчетности компании пользователями - это ее полезность. Четырьмя качественными характеристиками, делающими полезными представляемую в финансовой отчетности информацию являются *понятность, уместность, надежность и сопоставимость*.

Понятность. Основным качеством информации, предоставляемой в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания. Предполагается, что пользователи должны иметь достаточное знание в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием. Однако информация о сложных вопросах, которая важна для принятия экономических решений пользователями, не должна исключаться из финансовой отчетности из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания пользователями.

Уместность. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые решения. Прогнозная и подтверждающая функции взаимосвязаны. Информация о финансовом положении и результатах деятельности в прошлых периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности, а также других аспектов, непосредственно интересующих пользователей. Для того чтобы иметь прогнозную ценность, информация не должна иметь форму явно выраженного прогноза. Однако способность прогнозировать на основании финансовой отчетности усиливается представлением информации об операциях и событиях

прошлых периодов, Например, прогнозный потенциал отчета о прибылях и убытках хозяйствующего субъекта повышается, если нестандартные, необычные и редко встречающиеся статьи доходов или расходов раскрываются отдельно.

Существенность. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. Существенность не является качественной характеристикой для полезности финансовой информации. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей. В некоторых случаях одного характера информации достаточно для того, чтобы определить ее уместность. Например, сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде.

Надежность. Информация является надежной, если в ней нет существенных ошибок и искажений. Например, если обоснованность и размер риска о возмещении убытков, рассматриваемого в суде, оспаривается, то для компании может быть, нецелесообразно признавать всю сумму иска в бухгалтерском балансе, но уместно будет раскрыть сумму и обстоятельства, связанные с иском, в пояснительной записке. Существуют факторы, которые влияют на надежность информации. Они представлены в таблице 1.

Сопоставимость - это характерная черта отношений между двумя видами информации, а не внутри одной из них. Она дает пользователям возможность выявить сходства и различия информации, предоставленной в двух пакетах финансовых отчетов. Сопоставимость важна при сравнении финансовых отчетов двух различных субъектов и при сравнении финансовых отчетов одного субъекта за два периода или за определенный момент времени. Сопоставимость финансовых отчетов хозяйствующего субъекта усиливается при постоянном использовании одной и той же политики бухгалтерского

Таблица 1 Факторы, влияющие на надежность информации

Факторы, влияющие на надежность	Характеристика факторов
Правдивое представление	Для того, чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события, которые она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять
Преобладание сущности над формой	Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались, представлялись в соответствии с их помощью и экономической реальностью, а не только их юридической формой
Нейтральность	Информация, содержащаяся в финансовой отчетности должна быть нейтральной, то есть непредвзятой. Финансовая отчетность не будет нейтральной, если самим подбором или представлением информации она оказывает влияние на принятие решения или формирование суждения с целью достижения запланированного результата
Полнота	Чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск может сделать информацию ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной с точки зрения ее уместности.

Существует два аспекта сопоставимости - последовательность, которая определяет использование одной и той же политики бухгалтерского учета из года в год и единство, означающее, что компании, применяемые похожие сделки и работающие при похожих обстоятельствах используют одинаковые принципы бухгалтерского учета.

Значимость относится к приемлемости бухгалтерской информации для различных категорий внешних пользователей, уполномоченных принимать

решения при использовании финансовых отчетов. Они используют бухгалтерскую информацию, преследуя цели:

- Прогнозирование экономического будущего.
- Подтверждение достоверности предыдущих прогнозов в целях усовершенствования будущих технических приемов прогнозирования.

Измерить степень значимости бухгалтерской информации можно, используя следующие три аспекта качества:

1. *Своевременность.* Бухгалтерская информация должна быть доступна внешним пользователям, уполномоченным принимать решения до того, как она потеряет способность воздействовать на эти решения. Подобно всемирным новостям устаревшая финансовая информация никогда не оказывает такого воздействия как свежая информация. Отсутствие своевременности сокращает степень значимости.

2. *Ценность прогнозирования.* Бухгалтерская информация должна быть полезной для внешних пользователей, уполномоченных принимать решения посредством повышения их способности точно прогнозировать результаты прошлых или настоящих событий. Лица, уполномоченные принимать решения, работающие с использованием бухгалтерской информации, которая обладает незначительной ценностью прогнозирования или не обладает ею вообще, просто строят догадки.

3. *Обратная связь.* Бухгалтерская информация также должна быть полезной внешним пользователям, уполномоченным принимать решения, при подтверждении прошлых прогнозов или при внесении каких-либо корректировок, поправок в текущие прогнозы.

Метод начисления. Согласно этому методу, результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Финансовая отчетность, составленная по методу начисления,

информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

Непрерывность деятельности. Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует, и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности; если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться.

Принцип последовательности - предполагается, что учетная политика последовательно проводится от одного периода в другой. Пользователи должны иметь возможность сравнивать отчеты субъекта за разные отчетные периоды для того, чтобы определить тенденции изменений в его финансовом положении.

Принцип завершенности - означает, что в целях обеспечения достоверности информация в финансовой отчетности должна быть полной.

2.1 Назначение и виды финансовой отчетности

Финансовая отчетность хозяйствующего субъекта — это система показателей, характеризующих условия и результаты его работы за отчетный период.

Процесс бухгалтерского учета в целом состоит из четырех основных стадий. На первой документируются различные хозяйственные факты, на второй учетные данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения на счетах бухгалтерского учета (в учетных регистрах и Главной книге). На третьей стадии учетного процесса формируются отчетные формы, содержание и периодичность составления которых осуществляется в соответствии с Законом "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности", и со стандартами бухгалтерского учета. На четвертой заключительной стадии проводится анализ деятельности субъекта, результаты которого используются, прежде всего, администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности.

Финансовая отчетность должна содержать информацию:

- 1) Полезную для инвестиционных решений и решению по представлению кредитов;
- 2) Полезную для оценки будущих денежных потоков субъектов;
- 3) Об активах и обязательствах субъекта в связи с предоставленными ему ресурсами и изменениями в ресурсах.

Различные пользователи финансовой информации о деятельности субъекта имеют и различные интересы. В частности:

- 1) Инвесторам необходима информация о том, насколько адекватен получаемый ими доход степени рискованности сделанных инвестиций; должны ли они продавать, покупать или продолжать держать свою долю в

активах субъекта; будет ли способен данный субъект удовлетворить их ожидания в отношении выплачиваемых дивидендов;

2) Кредиторам необходима информация о возможностях погашения кредитов и займов и выплаты процентов;

2) Поставщикам необходима информация о способности юридического лица вовремя погасить кредиторскую задолженность;

3) Покупатели заинтересованы в том, насколько долго юридическое лицо сможет продолжать свою деятельность, чем выше зависимость покупателя от предприятия, тем больше заинтересованность в его финансовой стабильности;

4) Работники заинтересованы в стабильности и рентабельности деятельности субъекта для оценки своих перспектив занятости, перспектив получения различных финансовых и других льгот и выплат от субъекта;

5) Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики в отношении субъектов, включая налоговые меры, а также для сбора статистических данных (рисунок 1).

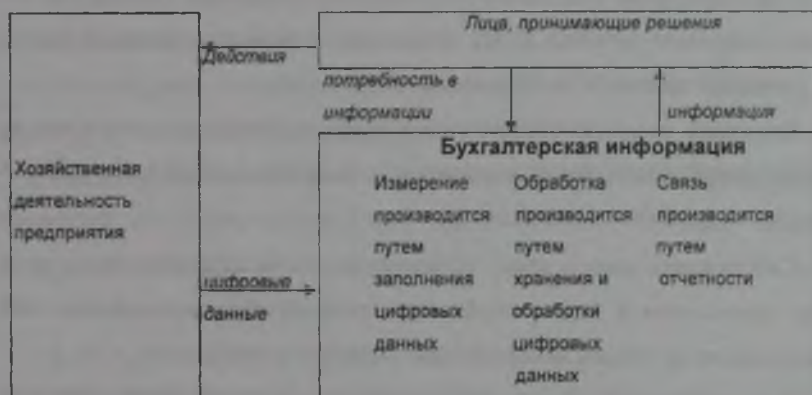


Рисунок 1 Бухгалтерский учет как информационная система для принятия деловых решений

Финансовая отчетность юридического лица является открытой к

публикации для заинтересованных пользователей.

Форматы финансовой отчетности должны содержать следующие показатели:

- Наименование субъекта, представляющего финансовую отчетность в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке;
- Местонахождение - указывается юридический адрес субъекта;
- Отрасль (вид деятельности) - указывается вид деятельности субъекта;
- Орган управления государственным имуществом - указывается наименование органа, в ведении которого состоит государственное юридическое лицо, и которому представляется финансовая отчетность;
- Юридическая форма - указывается форма собственности субъекта в соответствии с учредительными документами. Согласно действующего законодательства о бухгалтерском учете.

Отчетным периодом для годовой финансовой отчетности субъекта является календарный год, начиная с 1 января по 31 декабря. Первый год для вновь созданного субъекта будет начинаться с даты приобретения статуса юридического лица по 31 декабря того же года.

Операции, имеющие место до регистрации субъекта или получения им статуса юридического лица, включаются в финансовую отчетность первого отчетного года.

Собственники имеют право устанавливать иную периодичность, но не реже одного раза в год и определять сроки представления финансовой отчетности, но не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

Для составления финансовой отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Субъекты представляют финансовую отчетность:

- Собственникам в соответствии с учредительными документами;
- Органам государственной статистики по месту регистрации;

- Органам государственного контроля и надзора в соответствии с их компетенцией.

Цель составления финансовой отчетности - представление финансового положения компании, описание проведенных операций и движение денежных средств.

Большинство внешних пользователей не имеют возможности требовать отчетность в соответствии с конкретными информационными запросами. Для того чтобы финансовая отчетность общего назначения удовлетворяла потребности максимального числа пользователей, необходимо определить базовые требования к форме и объему представляемой информации.

Финансовая отчетность должна обеспечить информацию о следующих показателях компании:

- а) Активах;
- б) Обязательствах
- с) Капитале;
- д) Доходах и расходах (прибылях и убытках);
- е) Движении денежных средств.

За подготовку и представление финансовой отчетности отвечает совет директоров или другой руководящий орган компании.

Полный обязательный комплект финансовой отчетности (согласно ст.15 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности») включает следующие компоненты:

1. Бухгалтерский баланс;
2. Отчет о прибылях и убытках;
3. Отчеты о движении денежных средств;
4. Отчет об изменениях в капитале;
5. Основные положения учетной политики и пояснительная записка.

Кроме обязательных элементов отчетности компании могут представлять финансовые результаты руководства, в которых описывается и объясняются

основные финансовые результаты деятельности компании и основные неопределенности, с которыми она сталкивается. Например:

1. Изменения среды, в которой действует компания;
2. Реакция компании на эти изменения и их воздействие;
3. Инвестиционная политика компании, политика в области дивидендов;
4. Источники финансирования компании, политика в отношении доли заемных средств, управление рисками;
5. Достоинства и ресурсы компании, ценность которых не отражена в балансе.

Многие компании, помимо финансовой отчетности, представляют дополнительные отчеты, такие, как отчеты по вопросам охраны окружающей среды.

2.2 Балансовый отчет

В Париже, в Лувре стоит статуя простого мужчины, единственной одеждой которого служит карандаш за ухом, а другой карандаш он держит в руке. Он - египетский писарь, примерно 1000 лет до н.э. Он ведет записи дел своего хозяина, таких как перегонка скота на рынок, продажа кукурузы и других культур и передача земельных единиц. В то время писарь был ответственен за ведение счетов того, чем располагает его хозяин, и кто ему что должен. В то время не была развита монетная и стандартная денежная система, поэтому он все это считал физическим способом - столько то голов скота, столько то кукурузы, столько то земли. Развитие монетных и стандартных денежных единиц облегчило счетоводческие задачи писаря и проложило дорогу для расширения торговли. Благодаря стандартизации денежных единиц, купцы смогли подсчитать стоимость, принадлежащих им разнородных средств, вычесть свои долги, которые надо отдать и смогли определить стоимость того, что осталось (их чистую стоимость).

В течение всей истории списки активов и обязательств, делавшихся время от времени, являлись основным мерилем финансового положения индивидуальных лиц и предприятий. Такого рода составление списков, которое сейчас называется *бухгалтерским балансом*, дает информацию о ресурсах, обязательствах и о собственном капитале предприятия.

В течение полувека, начиная примерно с 1920 года, важность бухгалтерского баланса игнорировалась в сравнении с отчетом о прибылях и убытках хозяйствующего субъекта. Бухгалтерский баланс только недавно восстановил свой статус среди тех, кто принимает решение. Возросший интерес к бухгалтерскому балансу частично был вызван растущей обеспокоенностью о финансовой мощи фирмы, отраженной в плане ликвидности и финансовой гибкости. Учетные работники всегда были обеспокоены вопросом, насколько точно бухгалтерский баланс дает представление о финансовой мощи и уязвимости компании. Более полувека бухгалтеры пытались привести в систему общепринятые бухгалтерские принципы. Но важнейшее событие, которое побудило внешних пользователей, принимающих решения, внимательно рассматривать бухгалтерские балансы компании и настаивать на том, чтобы эти отчеты были более содержательными произошло не в бухгалтерском законодательстве, а на фондовой бирже, Биржевой крах в 1929 году насторожил всех в отношении финансового положения даже самых больших компаний.

Бухгалтерский баланс представляет финансовое положение организации на отчетную дату, он непосредственно связан с балансовым уравнением.

Активы = Обязательства + Собственный капитал

Бухгалтерский баланс делится на две части: с левой показан актив, с правой стороны собственный капитал и обязательства. Обе части всегда сбалансированы (рисунок 2).

Активы включают: здания, сооружения, оборудование, инвестиции в дочерние и другие субъекты, долгосрочную дебиторскую задолженность,

нематериальные активы (патенты, товарные знаки, ноу-хау и др.), краткосрочные финансовые инвестиции, текущую дебиторскую задолженность, товарно-материальные запасы, денежные средства в кассе и на банковских счетах, авансированные расходы.

Собственный капитал и обязательства субъекта определяются не только как источник образования средств, а в большей степени как собственный капитал и обязательства за полученные товары (услуги) или требования (обязательства) на полученные субъектом ресурсы (активы). Считается, что определение обязательств охватывает как обязательства, денежная сумма которых может быть точно установлена, так и обязательств, по которым это сделать невозможно. К ним в частности, относятся резервы предстоящих платежей.

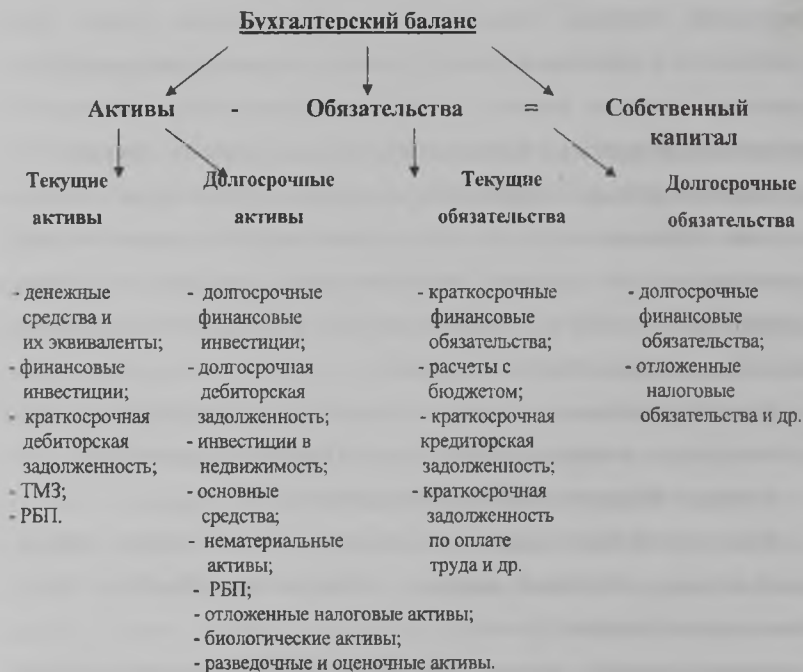


Рисунок 2 Структура бухгалтерского баланса.

Обязательства, прежде всего, различаются по субъектам: одни из них являются обязательствами перед собственниками субъекта, другие - перед третьими лицами (кредиторами и др.), такое деление обязательств в балансе имеет важное значение при определении срочности погашения обязательств субъекта, другими словами, изымаемости источников средств. Обязательства второго вида (заемные средства) имеют ту или иную срочность своего погашения, и, таким образом, периодически известна часть средств, имеющих своим источником эти обязательства.

Бухгалтерский баланс отражает имеющиеся у субъекта активы, собственный капитал, обязательства. В бухгалтерском балансе на отчетную дату активы и обязательства в зависимости от срока обращения и погашения подразделяются на долгосрочные - свыше одного года и текущие – в течение одного года.

Активы и обязательства должны быть разбиты на долгосрочные и краткосрочные. Баланс обязательно должен включать линейные статьи, которые представляют:

1. денежные средства и эквиваленты;
2. инвестиции;
3. торговая и другая дебиторская задолженность;
4. запасы;
5. основные средства;
6. нематериальные активы;
7. краткосрочные обязательства;
8. налоговые обязательства;
9. резервы (начисленные обязательства);
10. долгосрочные обязательства, включающие выплату вознаграждений;
11. выпущенный капитал и резервы;
12. долю меньшинства;

Международный Стандарт не предписывает порядок или формат, в

котором статьи должны представляться по своему характеру или функциям.

Например, определенные классы основных средств могут учитываться по фактической себестоимости, или по сумме переоценки. Использование различных баз оценки для разных классов активов предполагает, что они различаются в качестве отдельных линейных статей (приложение Б).

Компания должна раскрыть в балансе или в примечаниях следующую информацию:

I. Для каждого класса акционерного капитала должно раскрываться:

1. количество акций, разрешенных к выпуску;
2. количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но полностью не оплаченных;
3. номинальную стоимость акции;
4. сверку количества в обращении в начале и в конце года;
5. права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом акций, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возмещение капитала;
6. акции изъятые, или принадлежащие ее дочерним или ассоциированным компаниям;
7. акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.

Кроме этого, необходимо раскрывать в балансе и пояснительной записке:

1. описание характера и цели каждого резерва в рамках собственного капитала;
2. когда дивиденды были предложены, но не были официально утверждены к выплате, то показывается сумма, включенная (или не включенная) в обязательства;
3. сумма любых невыплаченных дивидендов по привилегированным кумулятивным акциям.

II. Компания, не имеющая акционерного капитала, такая, как

товарищество, должна раскрывать информацию, эквивалентную требуемой выше, показывая:

1. изменения в течение периода по каждой доле в капитале;
2. права, привилегии и ограничения, связанные с каждой долей в капитале;
3. некоторые раскрытия можно сделать прямо в статьях баланса.

Например, если к слову запасы добавить фразу: "по наименьшей из себестоимости или рыночной стоимости", - то это будет хорошим раскрытием. Использование раскрывающих предложений в скобках приемлемо и часто применяется.

В зависимости от возникающих в хозяйственной жизни целей можно выделить различные классификации бухгалтерских балансов, основными из которых являются:

1) по функциональной роли на различных этапах жизненного цикла организации (срокам составления).

- *Вступительные (организационные) балансы* составляют в момент организации предприятий (регистрация устава). Со вступительного баланса начинается ведение бухгалтерского учета данного хозяйствующего субъекта. Различают вступительные балансы вновь создаваемых предприятий и хозяйственных единиц, образованных на условиях правопреемственности ранее действовавших. В первом случае во вступительном балансе отражается уставный капитал, зарегистрированный в уставе предприятия, и реально внесенное имущество и имущественные обязательства учредителей по взносам в уставный капитал. Во втором случае вступительный баланс может соответствовать заключительному ликвидационному балансу предприятия, правопреемником которого выступает создаваемое предприятие, правда, с уточнением оценки отдельных статей ликвидационного баланса. И, наконец, когда вступительный баланс составляется для предприятия, приобретенного на аукционе по цене, превышающей (занижающей) чистую стоимость иден-

тифицированных материальных и неосязаемых активов, необходимо ввести во вступительный баланс показатель положительной или отрицательной репутации фирмы.

- *Текущие (операционные) балансы.* В отличие от вступительных балансов, которые составляются только один раз, текущие балансы разрабатываются в соответствии с принципом учетного периода периодически в течение всего времени функционирования предприятия и подразделяются на начальные (входящие), промежуточные и заключительные (исходящие). Начальные и заключительные балансы разрабатываются в начале и конце финансового года.

Промежуточные балансы составляются за периоды, находящиеся между началом и концом отчетного периода. При этом каждый промежуточный баланс должен рассматриваться с двух точек зрения: как начальный и как заключительный баланс.

Промежуточные балансы отличаются от заключительных, с одной стороны, набором прилагаемых отчетных форм, раскрывающих отдельные балансовые статьи; с другой - источниками составления баланса (промежуточные балансы строятся по данным текущего учета, а заключительные балансы, кроме того, подтверждаются данными полной инвентаризации всех статей баланса и его трансформацией). Показатели заключительных балансов наиболее адекватно отражают объекты бухгалтерского наблюдения.

Промежуточные балансы могут быть начинательными, заключительными и ликвидационными.

- *Санируемые балансы.* Потребность в такой разновидности балансов возникает только в исключительных случаях, когда предприятие находится на пороге банкротства и необходимо определиться: принять решение о ликвидации путем объявления о банкротстве или убедить кредиторов в целесообразности отсрочки платежей. Для составления санируемого баланса

привлекаются независимые аудиторы, которые еще до окончания финансового года должны выдать заключение о реальном состоянии дел на предприятии, величине понесенного убытка, путях и реальности его покрытия в будущем, возможных сроках реализации мероприятий, направленных на оздоровление финансового состояния предприятия.

- *Ликвидационные балансы* составляются при ликвидации предприятия и разрабатываются неоднократно: на начало периода ликвидации (вступительный ликвидационный баланс); в ходе периода ликвидации предприятия (промежуточные ликвидационные балансы; их количество зависит от длительности ликвидационного процесса, информационных потребностей владельцев и кредиторов); на конец периода ликвидации (заключительный ликвидационный баланс).

- *Разделительные балансы* составляются при реорганизации в форме разделения или выделения (в момент разделения крупного предприятия на несколько более мелких предприятий или при передаче одной или нескольких структурных единиц данного предприятия другому предприятию (в последнем случае баланс называется передаточным)). Оценка передаваемого имущества производится в соответствии с решением о реорганизации: по балансовой стоимости, текущей рыночной или иной.

Этому предшествует, как правило, составление ликвидационного баланса.

- *Соединительные балансы* разрабатываются при реорганизации в форме слияния или присоединения нескольких предприятий в одно предприятие или при присоединении одной или нескольких структурных единиц к данному предприятию. Составляется путем суммирования показателей заключительных (ликвидационных) балансов сливающихся или присоединяющихся организаций.

2) по объему информации баланс делят:

- *Единичные (индивидуальные) балансы* характеризуют деятельность

только одного предприятия.

- *Сводные балансы* разрабатывают министерства и ведомства, рассчитывая агрегированные данные в целом по отрасли или по подведомственным единичным предприятиям путем простого суммирования одноименных показателей и исключения остатков по взаимным расчетам между предприятиями внутри отрасли.

- *Консолидированные балансы* составляет группа, представленная материнской и ее дочерними компаниями, не просто суммированием одноименных показателей, а осуществлением определенных корректировок. Сводный баланс формирует информацию о группе как о едином предприятии и показывает, каким был бы собственный баланс материнской компании, если бы она закрыла все дочерние и сама осуществляла непосредственное управление их деятельностью.

3) *По объекту отражения балансы бывают:*

- *Самостоятельный баланс* имеют только хозяйствующие субъекты, наделенные правами юридического лица.

- *Отдельные балансы* составляют подразделения предприятий. Он не является формой внешней финансовой отчетности, это способ децентрализации бухгалтерского учета и передачи учетных данных в головное подразделение.

4) *По полноте оценки (способу очистки) выделяются:*

- *Балансы-брутто* - это баланс, включающий в себя регулирующие счета бухгалтерского учета, которые предназначены для регулирования (уточнения) оценки имущества и обязательств, учтенных на основных счетах. В балансе-брутто данные счета имеют место и влияют на валюту баланса.

- *Балансы-нетто* - это баланс с вычитанием регулирующих статей и отражением объектов по чистой стоимости. Объекты в данном балансе отражаются только по остаточной стоимости (в нетто-оценке).

5) *По характеру деятельности балансы могут быть основной и*

неосновной деятельности. Основной называется деятельность, соответствующая профилю предприятия и его уставу. Все прочие виды деятельности - неосновные.

6) По формам собственности различают балансы государственных, кооперативных, коллективных, частных, смешанных и других организаций. Они различаются в основном по источникам образования собственных средств.

Можно выделить виды баланса по источникам. Существует три источника данных для построения баланса:

1) Данные инвентаризационной описи (инвентарный баланс). Основан на принципе верификации (контроля). Проводится инвентаризация. Ее итог фиксирует величину актива, а, вычитая кредиторскую задолженность, бухгалтер определяет величину средств, вложенных собственником.

2) Данные счетов главной книги (книжный баланс), который основан на принципе регистрации и представляет перечень сальдо счетов Главной книги.

3) Статистические данные (актуарный баланс). Актуарный баланс представляет следствие использования принципа квантификации, так как и актив, и пассив заполняют по данным, собранным по статистике страховых, торговых и подобных им предприятий.

Таким образом, различная классификация бухгалтерского баланса позволяет наиболее точно отразить текущее финансовое состояние предприятия на определённый период времени его работы.

— 2.3 Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках, характеризует финансовые результаты предприятия за отчетный период. (приложение В)

Получение прибыли является важной целью в любом виде

предпринимательской деятельности. При этом главной функцией бухгалтерского учета является определение и отражение в отчетности успехов и неудач фирмы в достижении этой цели. Понятие *прибыль* имеет множество значений. Одно из них - увеличение капитала в результате ведения хозяйственной деятельности. Бухгалтеры предпочитают использовать термин *чистая прибыль*, так как с профессиональной точки зрения он точно определяется как *разница между доходами и расходами*:

$$\text{Чистая прибыль} = \text{Доходы} - \text{Расходы}$$

Если расходы превышают доходы, то говорят о *чистом убытке*.

Четыре элемента отчета о прибылях и убытках:

Доходы - это увеличения в экономических ресурсах, путем поступления или иного увеличения активов или путем сокращения обязательств.

Расходы - это уменьшение экономических ресурсов, путем оттока или иного использования активов или иного возникновения обязательств.

Прибыль - это увеличение собственного капитала в результате финансово-хозяйственной деятельности, кроме взносов доли владельцев в капитал.

Убытки - это уменьшение собственного капитала в результате финансово-хозяйственной деятельности, кроме изъятий доли владельцев из капитала.

Доходы - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или увеличения активов, либо уменьшение обязательств, что приводит к увеличению капитала, отличные от тех, которые представляют собой вклады владельцев долей собственного капитала. В самом простом случае доходы равны стоимости проданных товаров и оказанных услуг за данный период времени. Когда предприятие оказывает услуги или доставляет товары покупателю (заказчику), оно получает за это либо деньги, либо обещание их уплатить в ближайшем будущем. Полученные деньги

фиксируются на счете "Денежные средства", а обещания уплатить - на счетах дебиторов. Поступившие за определенный период деньги и обещания образуют доход фирмы, увеличивая ее активы. Но существуют операции, которые увеличивают активы, но не являются доходами. Например, заем денег в банке приводит к увеличению одновременно денежных средств (активов) и обязательств, но не оказывают никакого влияния на доходы; погашение дебиторской задолженности увеличивает кассовую наличность и уменьшает счета к получению, но не влияет на размер дохода. Так же, как было сказано ранее, не всякое увеличение капитала бывает следствием роста дохода. Если собственник вкладывает дополнительные средства, то капитал предприятия увеличивается, но это не имеет никакого отношения к доходам.

Расходы - это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов или возникновения задолженности, которые ведут к уменьшению собственного капитала, отличные от тех, которые представляют собой распределение между владельцами собственного капитала. Иначе говоря, расходы - это затраты на производство товаров или оказание услуг, понесенные в ходе получения доходов. Расходы противоположны доходам, ибо они приводят к сокращению капитала. Они уменьшают активы и увеличивают обязательства. Но не все денежные выплаты являются расходами, так же как не все денежные поступления являются доходами. Например, оплата долгов (погашение обязательств) не приводит к расходам. С другой стороны, задолженность может возникнуть в результате ранее понесенных расходов, например на рекламу, которые будут оплачены позже. Точно также уменьшение капитала не всегда связано с расходами, например изъятие собственником принадлежащих ему средств, уменьшая капитал, не увеличивает расходы предприятия. Поэтому для того, чтобы администрация предприятия и другие заинтересованные лица могли узнать причины изменения капитала бухгалтеру удобнее открывать отдельные счета для каждого вида доходов и расходов с целью исчисления итоговых значений.

Так как конечное сальдо по этим счетам относится только к текущему периоду, их называют временными, или номинальными счетами. Временные счета отражают состояние доходов и расходов за определенный отчетный период, по окончании которого сальдо этих счетов переносится через Отчет о прибылях и убытках на счета капитала. Таким образом, номинальные счета начинают следующий отчетный период с нулевого сальдо, и на них накапливается информация о доходах и расходах за данный период.

Доходы и расходы могут быть представлены в Отчете о прибылях и убытках различными способами с тем, чтобы предоставить информацию, необходимую для принятия решений.

В соответствии с МСФО Отчет о прибылях и убытках как минимум должен включать (приложение В):

- доход;
- результаты операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- долю дохода и убытков ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- расходы по налогу;
- прочие доходы (расходы);
- долю меньшинства; и
- чистую прибыль / или убыток за период.

Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в отчете о прибылях и убытках, когда этого требует стандарт бухгалтерского учета, или когда такое представление необходимо для достоверного представления финансовых результатов деятельности организаций.

Статьи расходов далее разбиваются на подклассы для того, чтобы выделить ряд компонентов финансовых результатов деятельности, которые могут различаться по таким характеристикам как стабильность, потенциал

дохода или убытка и предсказуемость. Эта информация представляется одним из двух способов.

Организация должна представлять в отчете о прибылях и убытках или в примечаниях к нему анализ расходов, используя классификацию, основанную на характере расходов (видам затрат – естественный формат), или их функции в рамках организации (функциональный формат). Хотя МСФО приветствует представление предприятиями анализа затрат, основанного на их классификации, непосредственно в отчете о прибылях и убытках, им разрешается также выносить эту информацию в примечаниях к отчету. Первый метод анализа называется методом характера затрат. Расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, износ и амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалование, затраты на рекламу), и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри организации. Этот метод легко применим во многих небольших организациях, где не требуется распределения операционных расходов в соответствии с функциональной классификацией. Пример классификации с помощью метода характера затрат выглядит следующим образом:

Таблица 2 - Отчет о прибылях и убытках (метод характера затрат)

Доход		X
Прочий операционный доход		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырье и расходные материалы	X	
Заработная плата	X	
Расходы на износ и амортизацию	X	
Прочие операционные расходы	X	
Всего операционных расходов		(X)
Доход от операционной деятельности		X

Изменение в готовой продукции и незавершенном производстве в течение периода представляет собой корректировку производственных расходов, призванную отразить то, что производство увеличило уровни

запасов, или что продажи, превышающие производство, уменьшили уровни запасов. В некоторых случаях увеличение готовой продукции и незавершенного производства в течение периода представляется непосредственно как анализ дохода. Однако использованный способ представления не должен подразумевать, что такие суммы представляют собой доход.

Второй метод анализа называется методом функции затрат или «себестоимости реализованной продукции», и классифицирует расходы в соответствии с их функцией, как часть себестоимости реализованной продукции, распределенной или административной деятельности. Это представление часто дает пользователям более уместную информацию, чем классификация расходов по их характеру, но распределение затрат по функциям может быть спорным и предполагает значительную долю субъективности. Пример классификации с помощью метода функции затрат выглядит следующим образом:

Таблица 3 - Отчет о прибылях и убытках (метод функции затрат)

Доход от реализации продукции и оказания услуг		X
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг		(X)
Валовая прибыль (стр.010 – стр.020)		X
Доходы от финансирования		X
Прочие доходы		X
Расходы на реализацию продукции и оказание услуг		X
Административные расходы		X
Расходы на финансирование		X
Прочие расходы		X
Доля прибыли/убытка организаций, учитываемых по методу долевого участия		X
Прибыль (убыток) за период от продолжаемой деятельности (стр.030+стр.040+стр.050-стр.060-стр.070-стр.080-стр.090+/-стр.100)		(X)
Прибыль (убыток) от прекращенной деятельности		X
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.110+/-стр.120)		(X)
Расходы по корпоративному подоходному налогу		X
Итоговая прибыль (убыток) за период (стр.130-стр.140) до вычета доли меньшинства		(X)
Доля меньшинства		X
Итоговая прибыль (убыток) за период (стр.150-стр.160)		(X)
Прибыль на акцию		X

Организации, классифицирующие расходы по функциям должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на износ и амортизацию и оплату труда.

Выбор метода анализа между методом себестоимости реализованной продукции и методом характера затрат зависит как от исторических, так и от отраслевых факторов и характера организации. Оба метода указывают на те затраты, прямое или косвенное изменение которых может предполагаться с изменением уровня продаж или объема производства организации. В силу того, что каждый метод представления выгоден для различных организаций, Стандарт требует делать выбор классификации, основанной на том методе, который достоверно представляет элементы результатов деятельности предприятий. Однако в силу того, что информация о характере расходов полезна для прогнозирования будущих потоков денежных средств, при использовании классификации, основанной на себестоимости реализованной продукции, требует дополнительное раскрытие.

2.4 Отчеты о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств был введен относительно недавно - в конце 1997 года. В мировой практике данный вид отчета также является относительно новым, но, тем не менее, был значительно усовершенствован со времени введения. Он отражает изменения в ресурсах предприятия за период времени, но совершенно в другом виде, нежели отчет о прибылях и убытках. Отчет о движении денежных средств раскрывает важные данные о движениях денежных потоков предприятия по основной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Основная цель отчета о движении денежных средств - обеспечение информации о поступлении и выбытии денежных средств субъекта за отчетный период. Вторичная цель - служить средством анализа

инвестиционной и финансовой деятельности субъекта. Если быть более точным, отчет о движении денежных средств призван помочь инвесторам и кредиторам оценить:

1. Способность субъекта генерировать будущие положительные потоки денежных средств;
2. Способность субъекта оплатить свои обязательства и выплатить дивиденды;
3. Причины разницы между размером чистого дохода и размером поступления/выбытия денежных средств; а также
4. Как наличный, так и безналичный аспекты инвестиционной и финансовой деятельности субъектов.

Отчет о движении денежных средств показывает изменения, произошедшие по статьям бухгалтерского баланса от одного отчетного периода к другому, представляет информацию о поступлении и выбытии денежных средств субъекта в течение отчетного периода и включает:

1. Движение денежных средств от операционной деятельности;
2. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности;
3. Движение денежных средств от финансовой деятельности;
4. Денежные средства на начало отчетного периода;
5. Денежные средства на конец отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств готовится при помощи рабочей таблицы. Для составления отчета о движении денежных средств используются данные представленные в бухгалтерском балансе субъекта и в отчете о прибылях и убытках субъекта. Составление отчета о движении денежных средств предполагает следующие этапы:

1. определение движения денежных средств в результате операционной деятельности;
2. определение движения денежных средств в результате инвестиционной деятельности;

3. определение движения денежных средств в результате финансовой деятельности;

Для подготовки отчета о движении денежных средств следует осуществить следующее:

1. На основании бухгалтерского баланса внести в рабочую таблицу начальное и конечное сальдо каждого счета и сумму изменения или подсчитать чистые изменения.

2. Для каждого счета (кроме счета денежных средств) проанализировать характер операций, вызвавших чистое изменение и классифицировать их как относящиеся к операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Этот анализ потребует обращения к Отчету о прибылях и убытках деятельности субъекта (например, чтобы объяснить изменение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и в некоторых случаях - к другим бухгалтерским документам.

3. После того как изменения по счетам проанализированы и классифицированы, дебетовые и кредитовые обороты суммируются и объединяются для проверки равенства их сумме изменений по счету денежных средств.

В отчете, составленном в соответствии с МСФО № 7 «Отчеты о движении денежных средств», необходимо осуществить классификацию на следующие три категории;

Операционная деятельность - основная деятельность юридического лица по получению дохода и иная деятельность, не относящаяся к инвестиционной и финансовой.

Основная деятельность включает все операции, не относящиеся к инвестиционной или финансовой деятельности. Говоря, в общем, движения денежных средств, которые относятся или являются следствием статей, заявленных в отчете о прибылях и убытках, являются движениями денежных средств от операционной деятельности. Основная деятельность - это главные

операции, приносящие прибыль субъекту, и включающие доставку или производство товаров для продажи, а также оказание услуг. Движение денежных средств от операционной деятельности юридическое лицо раскрывает, используя прямой и косвенный метод:

Прямой метод (приложение Г), по которому раскрывают основные виды денежных поступлений и выплат. Этот метод основан на изучении каждой денежной операции и определении, к какому виду деятельности она относится. Прямой метод подразумевает корректировку каждой статьи отчета о прибылях и убытках. В этом случае начинают с денежных поступлений от реализации продукции, из которых вычитают все денежные выплаты по приобретению товаров, текущим расходам, процентам за кредит и выплатам в бюджет и т.д. В итоге выводят сумму состояния денежных средств от операционной деятельности.

Движение денежных средств от операционной деятельности является ключевым показателем эффективности деятельности субъекта в плане накопления достаточного количества денежных средств для выплаты ссуд, сохранения уровня производительности субъекта, выплаты дивидендов и осуществления новых инвестиций без обращения к внешним источникам финансирования. Информация о специфических компонентах исторического движения средств полезна, наряду с другой информацией, для определения будущих потоков движения денежных средств. Объем потока денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности получают, главным образом, от основной, приносящей доходы, деятельности субъекта. Следовательно, она обычно является результатом сделок и других событий, которые соответствуют определению "чистый доход" или "убыток". Примерами движения денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности при применении прямого метода, являются:

- Поступление денежных средств:
- от продажи товаров и оказания услуг;

- авансы, полученные под поставку товарно-материальных запасов и оказание услуг;

- денежные поступления в виде процентов, дивидендов, роялти, вознаграждений различного характера и других доходов;

- прочие поступления.

- Выбытие денежных средств:

- денежные выплаты поставщикам и подрядчикам за товары и оказанные услуги;

- авансы, выданные под поставку товарно-материальных запасов и оказание услуг;

- выбытие денежных средств в результате выплаты заработной платы и прочих выплат;

- выбытие денежных средств в результате расчетов с бюджетом, с органами социального обеспечения;

- выплата процентов;

- прочие выплаты.

Косвенный метод, по которому чистый доход или убыток корректируется на изменения текущих активов и обязательств, не денежных операций, а также на прибыли и убытки, являющимися результатом инвестиционной и финансовой деятельности в сравнении с предыдущим периодом (приложение Д).

Этот метод основан на информации содержащейся в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

Косвенный метод не предусматривает корректировку каждой статьи отчета о прибылях и убытках. Согласно этому методу корректируется сама сумма чистого дохода (убытка) на сумму изменений в отчетном периоде по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Корректировка чистого дохода (убытка) при применении косвенного метода включает следующие операции, корректирующие чистый доход

(таблица 4).

Инвестиционная деятельность - приобретение и продажа долгосрочных активов. Инвестиционная деятельность включает в себя приобретение и использование долгосрочных активов в виде недвижимой собственности (здания, сооружения), оборудования, а также других долгосрочных активов и средств погашения задолженности других субъектов, которые не являются эквивалентом наличности, используются для обеспечения операционной деятельности, производства услуг, для ведения торговых операций. Инвестиционная деятельность включает в себя кредит в налично-денежной форме и погашение ссуд другим сторонам (за исключением авансов и ссуд финансовых учреждений).

Отдельное раскрытие потока денежных средств, возникающего в результате инвестиционной деятельности, является важным моментом, так как движение денежных средств отражает уровень производственных затрат на ресурсы, предназначенных для получения будущего дохода и движения денежных средств.

Примерами движения денежных средств, возникающего в результате инвестиционной деятельности, являются:

- Поступление денежных средств:

- денежные поступления от реализации нематериальных активов;
- основных средств и других долгосрочных активов;
- денежные поступления от реализации финансовых инвестиций;
- прочие поступления.

- Выбытие денежных средств:

- приобретение нематериальных активов, основных средств и других долгосрочных активов;
- приобретение финансовых инвестиций;
- предоставление кредитов другим юридическим лицам;
- прочие выплаты.

**Таблица 4 - Порядок корректировки чистого дохода при косвенном методе
составления отчета о движении денежных средств**

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: дебиторская 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	- 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.

Инвестиционная деятельность отражается в бухгалтерском балансе в разделе, включающем долгосрочные активы. К ней же относятся операции с финансовыми инвестициями, которые отражаются в разделе бухгалтерского баланса - текущие активы. Инвестиционная деятельность находит отражение в отчете о прибылях и убытках, когда там показываются доходы или расходы от продажи акций, основных средств и др.

Финансовая деятельность юридического лица, результатом которой является изменение в размере и составе собственного капитала и заемных средств. Финансовая деятельность включает в себя получение ресурсов посредством займов (краткосрочных и долгосрочных) и погашение займов. Отдельное раскрытие движения денежных средств вытекающее из финансовой деятельности, важно потому, что оно полезно при прогнозировании претензий по будущему движению денежных средств со стороны лиц,

предоставляющих субъекту капитал.

Примерами движения денежных средств от финансовой деятельности являются:

- Поступление денежных средств:

- денежные поступления, полученные от выпуска акций и других ценных бумаг;

- получение кредитов;

- прочие поступления.

- Выбытие денежных средств:

- погашение кредитов;

- приобретение собственных акций;

- выплата дивидендов;

- прочие выплаты.

Юридические лица могут осуществлять различные неденежные операции инвестиционного и финансового характера - приобретение основных средств за счет долгосрочных кредитов, погашение кредиторской задолженности посредством выпуска и передачи кредиторам дополнительных акций и т.д.

После того как отчет подготовлен, важно знать, как его использовать, как интерпретировать информацию, представленную в нем, что можно узнать о субъекте и его руководстве, изучая Отчет о движении денежных средств.

График движения денег

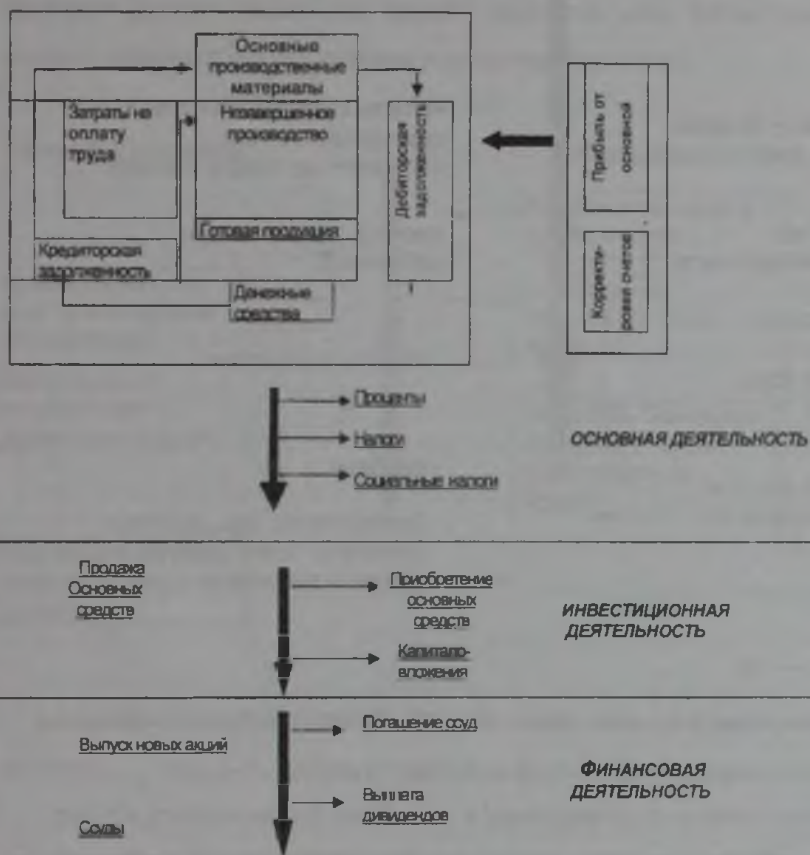


Рисунок 3 Общее движение денег

Движение денежных средств в результате основной деятельности

Включает доход в денежном выражении и расходы, связанные с реализацией основного продукта компании и осуществления производственных функций

Поступления от продажи
товаров и услуг

Расчеты с поставщиками и
субподрядчиками за
поставленные товары и услуги

Продажа ссуд,
долговых обязательств
или акций в
инвестиционных
портфелях

Расчеты с или от имени
работников

Прибыль от ссуд
(проценты)

Расчеты по налогам

Прибыль от акций и
других ценных бумаг
(дивиденды)

Выплаты

Приобретение ссуд, долговых
обязательств или капитала по
торговым портфелям

*Основная деятельность - это основной источник прибыли компании, она
должна генерировать основной источник денежных средств.*

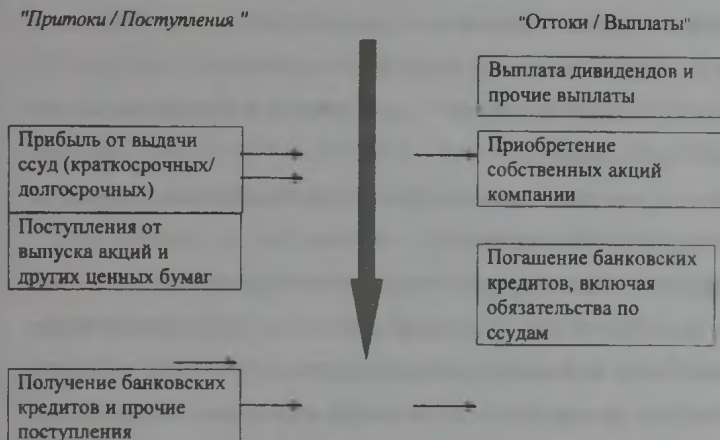
Движение денег в результате финансовой деятельности

Финансовая деятельность включает в себя поступления денежных средств от полученных ссуд, выпуска акций и оттоки денежных средств в результате погашения долгов по ранее полученным ссудам и по выплате дивидендов. Ее результатом всегда является изменение в составе собственного капитала и заемных средств.

Результатом финансовой деятельности должно стать увеличение денежных средств компании, которые могут быть использованы ею для осуществления операций и инвестиций.

Наиболее важным показателем при анализе денежных потоков является

сумма потоков денежных средств от основной деятельности предприятия. Прибыли должно хватать по крайней мере для того, чтобы покрыть все затраты, связанные с производством и реализацией товаров.



Анализ движения денежных средств может дать ответы на следующие вопросы:

•какова разница между прибылью и имеющимися в наличии денежными средствами?

•каковы источники денежных средств, и в каких целях они используются?

•достаточно ли денежных средств для погашения текущих обязательств?

•достаточно ли денежных средств для инвестиционных целей?

Основная цель анализа движения денежных средств - определение источников поступлений и их использование. Анализ проводится *прямым и косвенным методами*.

Основным источником информации, используемым для осуществления анализа движения денежных средств, является *отчет о движении денежных средств*, в котором рассматривается способность погашать свои обязательства (то есть ее платежеспособность), принимать оперативные

решения по управлению движением денежных средств, а также объяснить расхождения между финансовыми результатами и изменениями в сумме денежных средств.

Что показывают результаты анализа движения денежных средств?

Результаты анализа движения денежных средств позволяют сформулировать заключения по следующим вопросам:

- требуемое количество и источники фонда денежных средств, и основные направления использования;
- способность компании покрывать расходы за счет притока средств и насколько стабильна данная способность;
- способность компании погашать текущие обязательства;
- доход компании и насколько достаточен доход для удовлетворения текущих потребностей компании в денежных средствах;
- собственные денежные средства компании и насколько они достаточны для осуществления инвестиционной деятельности; и
- почему существует различие между полученной прибылью и общей суммой денежных средств.

2.5 Отчет об изменениях в капитале

Организация должна представлять, в качестве отдельной формы своей финансовой отчетности, отчет, показывающий:

- (а) чистый доход или убыток за период;
- (б) каждую статью доходов и расходов, дохода и убытков, которая согласно требованиям других Стандартов, признается непосредственно в собственном капитале, и сумму таких статей; и
- (с) кумулятивный эффект изменений в учетной политике и корректировку существенных ошибок, рассматриваемую в основном порядке учета в МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и

ошибки».

Кроме того, должно представлять либо в этом отчете, либо в примечаниях к нему:

(d) операции капитального характера с владельцами и распределения им;

(e) сальдо нераспределенного дохода или убытки на начало периода и на отчетную дату, и изменения за период; и

(f) сверку между балансовой стоимостью каждого класса акционерного капитала, эмиссионного дохода и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

Изменения в собственном капитале организации между двумя отчетными датами отражают увеличения или уменьшение чистых активов или благосостояния в течение периода в зависимости от конкретного принципа оценки, принятого и раскрываемого в финансовой отчетности. За исключением операций с акционерами, таких как внесение собственного капитала и дивиденды, общее изменение в собственном капитале представляет собой суммарные доходы и расходы, возникшие в результате деятельности организации в течение периода. Изменения в собственном капитале организации между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение чистых активов или благосостояния в течение периода в зависимости от конкретного принципа оценки, принятого и раскрываемого в финансовой отчетности. За исключением операций с акционерами, таких как внесение собственного капитала и дивиденды, общее изменение в собственном капитале представляет собой суммарные доходы и расходы, возникшие в результате деятельности организации в течение периода.

МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» требует того, чтобы все статьи дохода и расходов, признанные за период, включались в определение чистого дохода или убытка за период, кроме случаев, когда стандарт бухгалтерского учета требует или разрешает иное. Другие стандарты требуют того, чтобы доходы и убытки, такие как

прирост или снижение от переоценки и определенные курсовые разницы, признавались непосредственно в качестве изменений в собственном капитале вместе с операциями капитального характера с владельцами организации и распределения им. Поскольку при оценке финансового положения организации между двумя отчетными датами важно принимать во внимание все доходы и убытки, Стандарт требует представления отдельной составной части финансовой отчетности выделять суммарные доходы и убытки организации, включая те, которые признаются непосредственно в собственном капитале.

Требование стандарта могут удовлетворяться различными способами. Подход, принятый в Республике Казахстан, предполагает формат в виде столбиков, в котором производится сверка между начальным и конечным сальдо каждого элемента собственного капитала.

Это позволяет пользователям, выводить суммарные прибыли и убытки, возникающие из деятельности организации в течение периода.

2.6 Оценка элементов финансовой отчетности. Информация о учетной политике

Оценка – это процесс определения денежных величин, в которых элементы финансовой отчетности должны признаваться и отражаться в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках. Для этого требуется выработать конкретный метод оценки.

В финансовой отчетности в разной степени и разной комбинации используются различные методы оценки. К ним относятся:

а) *фактическая стоимость приобретения (историческая стоимость)*. Активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости встречного предоставления при их приобретении. Обязательства учитываются по сумме поступлений в

обмен на обязательства или в некоторых случаях по сумме денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел;

б) *текущая стоимость* (восстановительная). Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае приобретения таких же или аналогичных активов в настоящий момент. Обязательства отражаются по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы уплатить в целях исполнения обязательств при нормальном ходе дел.

в) *возможная стоимость продажи*. Активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях. Обязательства отражаются по стоимости их погашения, т.е. по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

г) *дисконтированная стоимость*. Активы отражаются в текущей оценке дисконтированной стоимости будущих чистых платежей денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для исполнения обязательств при нормальном ходе дел.

Наиболее широко распространенной основой измерения является фактическая (историческая) стоимость. Обычно она используется в комбинации с другими методами оценки. Например, товарно-материальные запасы при покупке обычно учитываются по покупной, а остатки в бухгалтерском балансе оцениваются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой цены продаж, рыночные ценные бумаги при покупке учитываются по фактической, а затем – по их рыночной стоимости, а пенсионные обязательства – по дисконтированной стоимости. Более того, некоторые предприятия, учитывая неспособность учетной модели, опирающейся на фактическую стоимость, справиться с влиянием изменения цен на неденежные активы, используют метод учета по восстановительной

стоимости (получается в результате переоценки неденежных активов).

Учетная политика – это конкретные принципы основы, правила и практика, принятые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

Руководство компании должно выбирать и применять учетную политику таким образом, чтобы вся финансовая отчетность соответствовала всем требованиям МСФО. При отсутствии конкретного требования руководство должно вырабатывать политику, обеспечивающую предоставление в финансовой отчетности информации, которая:

- уместна для потребностей пользователей при принятии решений; и
- надежна в том, что она:
 - достоверно представляет результаты и финансовое положение организации;
 - отражает экономическое содержание событий и операций, а не только их юридическую форму;
 - нейтральна, то есть, свободна от предвзятости;
 - осмоторительна; и
 - полная во всех существенных отношениях.

Раздел учетной политики в примечаниях к финансовой отчетности должен описывать следующее:

(а) основу (или основы) оценки, использованную для подготовки финансовой отчетности;

(б) каждый конкретный вопрос учетной политики, который необходим для правильного понимания финансовой отчетности.

В дополнение к конкретной учетной политике, используемой в финансовой отчетности, пользователям важно знать основу (основы) оценки (историческая стоимость, восстановительная стоимость, стоимость реализации, возможная цена реализации, дисконтированная стоимость), так как они формируют основу составления финансовой отчетности в целом.

Когда в финансовой отчетности используется больше одной основы оценки, например, когда переоценке подлежат только определенные долгосрочные активы, достаточно представить указание категории активов и обязательств, которым применяется каждая основа.

При принятии решения о раскрытии конкретной учетной политики, руководство рассматривает вопрос, будет ли раскрытие помогать пользователям в понимании способа отражения операции и события в отчетных финансовых результатах деятельности и финансового положения организации. Учетная политика, которую компания должна рассматривать при представлении, включает (но не ограничивается этим) следующее:

- признание дохода;
- принципы консолидации, включая дочерние и ассоциированные организации;
- объединение организаций;
- совместная деятельность;
- признание и износ/амортизация материальных и нематериальных активов;
- капитализация затрат по займам и других затрат;
- договора на строительство;
- инвестиционная собственность;
- финансовые инструменты и инвестиции;
- аренда;
- затраты на исследования и разработки;
- запасы;
- налоги, в том числе отсроченные налоги;
- провизии;
- затраты на пенсионное обеспечение;
- пересчет иностранной валюты и хеджирование;
- определение хозяйственных и географических сегментов и основу для

распределения затрат между сегментами;

- определение денежных средств и их эквивалентов;
- учет инфляции; и
- правительственные субсидии.

Каждая компания рассматривает характер своих операций и политику, которые пользователь ожидает увидеть представленным для этого типа компаний. Например, предполагается, что все компании должны раскрывать учетную политику для налогов на доход, включая отсроченные налоги и налоговые требования. Когда компания имеет значительную зарубежную деятельность или операции в иностранной валюте, предполагается раскрытие учетной политики для признания положительных и отрицательных курсовых разниц и хеджирование таких разниц. В консолидированной финансовой отчетности раскрывается политика, применяемая в отношении деловой репутации и доли меньшинства.

Помимо раскрытия учетной политики компания в отношении отдельных статей бухгалтерского баланса финансовая отчетность должна содержать дополнительные сведения, позволяющие более полно и точно судить об истинном положении компания.

Дополнительное раскрытие информации, требуемые МСФО, производится в специальном приложении финансовой отчетности. Это приложение обычно состоит из двух больших частей:

- учетной политики;
- примечание (пояснительная записка).

Примечание (пояснительная записка) в финансовой отчетности должны:

(а) представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для значительных операций и событий;

(б) раскрывать информацию, требуемую стандартами бухгалтерского учета, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности; и

(с) обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

Пояснительная записка к финансовой отчетности должны быть представлены в упорядоченном виде. К каждой статье в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках и отчете о движении денежных средств должны делаться перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в примечаниях.

Примечания к финансовой отчетности включают повествовательное описание или более подробный анализ сумм, показанных в бухгалтерском балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете о движении денежных средств и отчете об изменениях в капитале, а также дополнительную информацию, которая полезна пользователям, такую как условные и договорные обязательства. Примечание включает информацию, раскрытие которой требуется и поощряется стандартами бухгалтерского учета, и другие раскрытия, необходимые для достижения достоверного представления.

Примечание обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с отчетностью других компаний:

- заявление о соответствии стандартам бухгалтерского учета;
- информация о принимаемой основе (основах) оценки и учетной политики;
- вспомогательной информации для статей представленных в каждой форме финансовой отчетности в том порядке, в каком представлены каждая линейная статья и каждая форма финансовой отчетности; и
- прочие раскрытия в том числе:
 - условные события, договорные обязательства и прочие финансовые раскрытия; и
 - раскрытие нефинансового характера.

В некоторых случаях необходимо или желательно изменить порядок расположения определенных статей в примечаниях. Например, информация о процентных ставках и корректировках справедливой стоимости может объединяться с информацией о сроках действия финансовых инструментов, хотя первое относится к отчету о прибылях и убытках, а последняя – к балансу. Тем не менее, систематическая структура для примечаний должна сохраняться настолько, насколько это практично.

Информация об основе представления финансовой отчетности может представляться в виде отдельного отчета перед примечаниями финансовой отчетности.

ГЛАВА 3 ПЛАН СЧЕТОВ, УЧЕТНЫЙ ЦИКЛ

3.1 Общее понятие о счетах бухгалтерского учета

В течение определенного периода времени в организации осуществляются тысячи операций, которые должны быть проанализированы и классифицированы. Для текущего учета хозяйственных операций, изменяющих состав средств и источников их формирования, применяются счета.

Счетом называется способ отражения хозяйственных операций по экономически однородным объектам средств и их источников формирования. В каждом счете на основании первичной информации (документов) отражаются лишь те хозяйственные операции, для которых данный счет предназначен, т.е. на счетах бухгалтерского учета прежде всего систематизируются однородные операции. Например, все операции связанные с поступлением и выбытием основных средств на счетах 2400 подраздела "Основные средства", получение и расход материалов - на счетах 1300 подраздела "Запасы", движение денег в кассе - на счетах 1000 подраздела "Денежные средства" и т.д.

Счет является тем бухгалтерским инструментом, при помощи которого можно анализировать и классифицировать факты хозяйственной жизни компании.

Счет основная единица хранения информации в системе бухгалтерского учета.

Счета открывают на каждый вид активов, обязательств, капитала, доходов и расходов компании.

Записи на счетах производятся при помощи различных измерителей (денежного, натурального, трудового) в зависимости от содержания хозяйственных операций и учитываемых объектов. Контрольные проверки наличия отдельных видов запасов со стороны работников бухгалтерии и

сопоставление остатков, выведенных на счетах с фактическим наличием их на складе, проводимые периодически, а также годовые инвентаризации позволяют выявить недостатки или излишки тех или иных материалов.

Таким образом, значение счетов бухгалтерского учета состоит в том, что они, являясь одним из главных элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивают систематизацию и текущий учет хозяйственных операций по экономически однородным объектам.

Простейшей формой счета является так называемый «Т-модель» счет. В таких счетах все увеличения записываются на одной стороне, а уменьшения - на другой. Обычно вместо того, чтобы говорить или писать "поместить в левую часть Т-счета" применяют слово "дебетовать" или «поместить в правую часть Т-счета» применяют слово кредитовать. Дебет означает левую сторону Т-счета, кредит - правую. Эти термины латинского происхождения (debit - "он должен", а credit - "он верит") применяются как условные обозначения частей счета. Счет можно представить таким образом (рисунок 4).

<u>Дебет</u>	<u>Наименование счета</u>	<u>Кредит</u>

Рисунок 4 Строение бухгалтерского счета

Пользуясь этой схемой, мы будем обозначать стороны счета сокращенно Д-т и К-т и указывать только номера хозяйственных операций и сумму.

В активных счетах по дебету отражается остаток (сальдо) и увеличение данного вида средств, а по кредиту - их уменьшение. На счетах капитала и обязательств, наоборот остаток (сальдо) данного источника и его увеличение отражается по кредиту, а уменьшение - по дебету. Это можно представить следующим образом (рисунок 5).

Слово "сальдо" (от итальянского saldo, обозначает остаток, т.е. разницу между дебетом и кредитом). Сальдо на начало отчетного периода называется начальным, а на конец месяца - конечным. Открыть счет - это значит дать ему

наименование (проставить код) и записать начальное сальдо, если оно есть. Общая сумма записей по дебету без этого сальдо называется дебетовым оборотом, а общая сумма записей по кредиту счета без названного сальдо – кредитовым оборотом.

Д-т	Схема строения активного счета	К-т
Сальдо н.	«-»	Уменьшение средств
«+» Увеличение средств		
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот	
Сальдо к		

Д-т	Схема строения счетов капитала и обязательств	К-т
«-»	Сальдо н.	«+» Уменьшение источников средств
	Увеличение источников средств	
Кредитовый оборот	Дебетовый оборот	
	Сальдо к	

Рисунок 5 Схема строения счета актива и счетов капитала и обязательства

Чтобы подсчитать конечное сальдо на счетах актива, следует к начальному сальдо по дебету прибавить обороты по дебету и вычесть обороты по кредиту. Сальдо в активных счетах может быть только дебетовым или равным нулю.

$$C_k = C_n + D_o - K_o; \quad (I)$$

Рассмотрим записи на Т-счете на примере активного счета «Денежные средства в кассе». В левой стороне перечислены поступления денег в кассу, в правой - выплаты.

Д-т		Денежные средства в кассе (в тенге)		К-т	
(увеличение)				(уменьшение)	
Начальное	сальдо 0				
(1)*	500000	(2)		100000	
(3)	700000	(5)		50000	
(7)	300000	(9)		500000	
(10)	400000	(12)		10000	
		(14)		90000	
Оборот	1900000	Оборот		750000	
Конечное сальдо 1150000 (0+1900000-750000)					

* - означает номер хозяйственной операции

Для определения конечного сальдо на счетах капитала и обязательств необходимо к начальному сальдо по кредиту прибавить оборот по кредиту и вычесть оборот по дебету. Сальдо на счетах капитала и обязательств может быть только кредитовым или равным нулю.

$$C_k = C_n + K_o - D_o; \quad (2)$$

Рассмотрим записи на Т-счете на примере пассивного счета "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам".

Краткосрочная кредиторская задолженность
поставщикам и подрядчикам

Д-т		К-т	
(уменьшение)		(увеличение)	
(4)	45000	Начальное сальдо	10000
(5)	36000	(1)	50000
(6)	4000	(2)	40000
		(3)	5000
Оборот	85000	Оборот	95000
		Конечное сальдо	20000 (10000 + 95000-85000)

3.2 Классификация счетов бухгалтерского учета

Систематизированный перечень, принятый для учета операций и других событий в компании называется планом счетов. В Республике Казахстан, организации (кроме банковских и бюджетных) все записи в системе бухгалтерского учета должны вести в соответствии с классификацией счетов, определяемой уполномоченным органом - это Типовой план счетов бухгалтерского учета. Для банковских организаций план счетов утверждается Национальным Банком Республики Казахстан, для бюджетных - Министерство финансов Республики Казахстан.

23.05.07 г. № 185 в соответствии с Приказом Министерства финансов РК, а также в целях реализации подпункта 6) пункта 5 статьи 20 Закона Республики Казахстан от 28 февраля 2007года «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» был утвержден Типовой план счетов бухгалтерского учета для всех организаций.

Типовой план счетов представляет собой систему регистрации и группировки операций в бухгалтерском учете и содержит полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Организация открывает синтетические и аналитические счета, исходя из потребностей деятельности организации в соответствии с законодательством Республики Казахстан и учредительными документами.

Синтетические счета бухгалтерского учета в Типовом плане счетов открываются в порядке уменьшения ликвидности, по форме согласно приложению к типовому плану. В Типовой план счетов включаются синтетические счета, необходимые для отражения деятельности организации.

Номера счетов бухгалтерского учета в Типовой плане счетов содержат четыре знака. Первая цифра номера указывает на принадлежность к разделам, вторая – на принадлежность к подразделам, которые расположены

в порядке уменьшения ликвидности, третья на принадлежность к группам синтетических счетов, четвертая цифра – определяется организацией самостоятельно в порядке ликвидности расположения синтетических счетов (приложение А)

Классификацией называется совокупность правил и распределение счетов на группы и подгруппы в соответствии с установленными признаками сходства и различия. Научно обоснованная классификация счетов бухгалтерского учета обеспечивает понимание содержания счетов, их свойства и особенности, правильное применение их в практической работе.

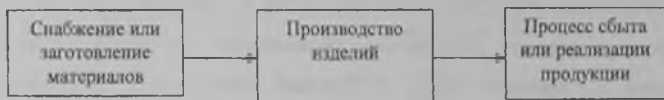
Классификация счетов должна базироваться на тех же признаках, что и классификация средств и источников их формирования хозяйствующих субъектов. Она также должна увязываться с группировкой средств по их видам и источникам образования проводимой в балансе.

Таким образом, классификация счетов строится в следующих разрезах:

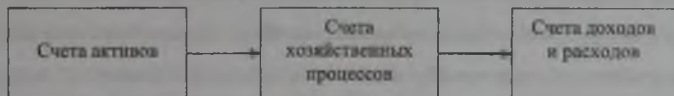
- По экономическому содержанию;
- По назначению и структуре.

I. По экономическому содержанию:

В основе этой классификации лежит принцип экономического содержания учитываемых на счетах хозяйственных операций. Под влиянием хозяйственных операций происходит непрерывный оборот средств, т.е. их постоянное движение и изменение. Различают три процесса кругооборота:



В каждом из этих процессов участвуют затраты, связанные с приобретением предметов труда, производством продукции и ее сбытом. Учет этих затрат ведется при помощи системы счетов обеспечивающей контроль за выполнением производственной программы.



II. По назначению и структуре:

Все счета по назначению и структуре классифицируются на следующие подгруппы:

1. Основные;
2. Регулирующие;
3. Операционные;
4. Забалансовые счета.

Итак, более подробно по каждой подгруппе.

1. Основные счета предназначены для учета принадлежащих хозяйствующему субъекту средств и источников их образования. К ним относятся:

а. Инвентарные (материальные) счета – из названия следует, что сальдо (остаток) этих счетов подтверждается инвентаризацией, например к ним относятся счета 1310 «Сырье и материалы», 1320 «Готовая продукция», 1330 «Товары», 1340 «Незавершенное производство», 1350 «Прочие запасы» и др.

б. Денежные счета – предназначены для учета денежных средств предприятия и контроля за их наличием и движением. Это счета – 1010 «Денежные средства в кассе», 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» и др. Особенностью этих счетов является то, что они не имеют аналитических счетов. По данным этих счетов можно судить о платежеспособности и финансовом состоянии хозяйствующего субъекта.

в. Расчетные счета – на них учитываются расчеты с другими физическими и юридическими лицами, которые могут выступать дебиторами и кредиторами. Например, они делятся на активные – 1210 и 2110 «Краткосрочная и долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков» и т.д., пассивные – 3310 и 4110 «Кратко-долгосрочные задолженности

поставщикам и подрядчикам» и т.д. Активные счета отражают расчеты с дебиторами и могут иметь только дебетовый остаток, на пассивных счетах учитывают расчеты с кредиторами, кредитовый остаток показывает сумму долга данного предприятия другим юридическим и физическим лицам.

г. Счета капитала – обеспечивают учет образования и расходования различных капиталов по целевому назначению. По счетам капитала можно определить правильность образования того или иного капитала, целесообразность и законность расходования средств в соответствии с назначением данного капитала. Это счета – 5010 «Привилегированные акции», 5020 «Простые акции», 5110 «Неоплаченный капитал» и др.

2. Регулирующие счета – предназначены для оценки или уточнения сумм основных счетов. Применение этих счетов связано с тем, что в текущем учете некоторые материальные ценности отражаются в неизменной оценке, хотя их фактическая себестоимость может быть больше или меньше. Регулирующие счета подразделяются на контрарные и дополнительные.

К регулирующим контрарным счетам относятся:

2420 «Амортизация основных средств», 2620 «Амортизация разведочных и оценочных активов» и др.

К регулирующим дополнительным счетам относятся:

5420 «Резерв на переоценку основных средств», 5450 «Резерв на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности» и др.

3. Операционные счета – предназначены для учета хозяйственных процессов и контроля за их осуществлением. Это большая группа счетов, которая подразделяется на следующие подгруппы:

а. калькуляционные;

б. распределительные;

- собирательно-распределительные;

- распределительные по периодам;

в. сопоставляющие.

а. Калькуляционные счета – служат для учета затрат на данный хозяйственный процесс и выявление фактической себестоимости продукции (работ и услуг). Это счета – 8110 «Основное производство», 8310 «Вспомогательное производство», 8210 «Полуфабрикаты собственного производства». На них дебетовый остаток отражает наличие незавершенного производства. Однако в конце отчетного периода данные счета должны быть закрыты.

б. Распределительные счета:

- собирательно-распределительные счета – применяются для обобщения однородных по назначению затрат для текущего контроля за выполнением их сметы. По окончании отчетного периода они обычно закрываются, т.е. вся отраженная на них сумма полностью переносится в дебет калькуляционных счетов. К ним относят – счет 8410 «Накладные расходы».

- распределительные по периодам – предназначены для равномерного распределения доходов и расходов между смежными отчетными периодами. К ним относят: счета 1620,2920 «Расходы будущих периодов»; 3520,4420 «Доходы будущих периодов».

в. Сопоставляющие или операционно-результативные счета предназначены для контроля за конкретным хозяйственным процессом и выявления финансового результата. К ним относят, например счет 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)». По дебету 5610 в конце года отражают расходы и убытки, списываемые со счетов 7 раздела «Расходы», а по кредиту 5610 отражают все доходы, списываемые в конце года с дебета счетов раздела 6 «Доходы». Доходы с расходами сопоставляются и выявляется финансовый результат чистая прибыль или чистый убыток.

4. Забалансовые счета – предназначены для учета наличия и движения ценностей, которые не принадлежат предприятию, но находятся в его распоряжении или на временном хранении. Особенностью этих счетов является то, что они не вступают в корреспонденцию с другими счетами.

3.3 Двойная запись на счетах и ее обоснование

Как отмечалось ранее, каждая хозяйственная операция анализируется с точки зрения своего влияния на активы, обязательства, капитал, доходы и расходы компании. Эти изменения (увеличение или уменьшение) отражаются по дебету и кредиту соответствующих счетов. При этом для каждой хозяйственной операции сумма по дебету должна быть равна сумме по кредиту. Этот метод расположения счетов описал в XV веке монах Лука Пачоли. Он опирался на основное балансовое уравнение, где:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал} \quad (3)$$

Способ двойной записи, являясь одним из важнейших элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивает отражение оборота средств во взаимосвязи с их назначением и источниками формирования. Материальная основа двойной записи -двойственность самого хозяйственного процесса. Сущность двойной записи на счетах обусловлена действием закона стоимости, экономической природой смены форм стоимости в процессе кругооборота хозяйственных средств. Двойная запись вытекает из диалектической сущности каждой хозяйственной операции, ее двойственности. Так, расход определенного материала одновременно с его уменьшением на складе означает увеличение производственных затрат, т.е. стоимости будущего продукта; увеличение стоимости материалов, полученных на склад от поставщиков, означает одновременно и увеличение кредиторской задолженности за эти материалы и т.д.

Рассмотрим на счетах записи изменений в активах, обязательствах, собственного капитала. При отражении хозяйственной операции необходимо помнить о двух основных правилах:

1. Активы = Обязательства + Капитал

2. Дебеты = Кредитам

Допустим, что госп. Искандеров С.И. инвестировал в свою компанию "К" 100000 тенге (операция 1). Это найдет отражение на счетах компании "К" следующим образом:

Денежные средства на текущих банковских счетах		
Д-т	1030	К-т
Сн. 50000		
1) 100000		

Вклады и паи		
Д-т	5130	К-т
		Сн. 500000
		1) 100000

Теперь представим, что госп. Искандеров С.И. взял ссуду в банке для своей компании "К" в сумме 500000 (операция 2). Эта операция найдет следующее отражение на счетах:

Денежные средства на текущих банковских счетах		
Д-т	1030	К-т
Сн 150000		
2) 500000		

Краткосрочные банковские займы		
Д-т	3010	К-т
		2) 500000

Из этих записей мы видим, что активы, расположенные слева от знака равенства, увеличиваются с левой стороны Т-счета, а обязательства и собственный капитал, расположенные с правой стороны знака равенства, увеличиваются с правой стороны Т-счета.

Правила для регистрации хозяйственных операций по доходам и расходам компании выводятся из правила, согласно которому доходы увеличивают капитал, а расходы, наоборот, - уменьшают. Как было установлено, капитал увеличивается на кредитовой стороне счета, то доходы - это кредиты, а расходы - соответственно дебеты. Рассмотрим сказанное на примере. Допустим, что у компании "Сагуал" были произведены следующие

хозяйственные операции:

- 1) Реализовано продукции на 1000000 тенге,
- 2) Начислена заработная плата административному персоналу в размере 500000 тенге,
- 3) Израсходовано материалов на административные нужды на 100000 тенге,
- 4) Были получены счета за различные коммунальные услуги на сумму 200000 тенге,
- 5) Были оплачены счета на сумму 100000 тенге.

1. Реализовано продукции на 1000000 тенге. Это хозяйственная операция увеличивает нераспределенную прибыль (кредит), так как для отражения операций по доходам и расходам открываются транзитные счета, то данная операция отразится на увеличении (кредит) транзитного счета "Доход от реализации продукции и оказания услуг":

«Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков»		
Д-т	1210	К-т
1) 1000000		

«Доход от реализации продукции и оказания услуг»		
Д-т	6010	К-т
		1) 1000000

2. Начислена заработная плата административному персоналу в размере 500000 тенге. Это хозяйственная операция сокращает нераспределенную прибыль (дебет), расходы по выплате заработной платы отражаются на транзитном счете "Административные расходы". Для удобства опустим операцию начисления заработной платы, отразив уменьшение (кредит) денежных средств в кассе компании. Тогда данная операция отразится на счетах следующим образом:

«Краткосрочная задолженность по оплате труда»		
Д-т	3350	К-т
		2) 500000

«Административные расходы»		
Д-т	7210	К-т
2) 500000		

3. Израсходовано материалов на административные нужды на 100000 тенге. Эта операция влияет на состояние запасов - счет актива уменьшается (кредитуется). Потребляемые ресурсы для получения доходов - это расходы, поэтому дебетуется транзитный счет "Административные расходы". На Т-счетах эта операция отразится следующим образом:

«Административные расходы»			«Сырье и материалы»		
Д-т	7210	К-т	Д-т	1310	К-т
3) 100000			<u>Сн. 500000</u>		3) 100000

3. Были получены счета за различные коммунальные услуги на сумму 200000 тенге. Счета еще не оплачены, поэтому счет обязательств "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" увеличивается (кредитуется). В свою очередь коммунальные услуги потреблены и представляют собой расходы (уменьшают нераспределенную прибыль) компании и отражаются на транзитном счете "Административные расходы." (для упрощения принимаем, что данные коммунальные услуги оказаны административному персоналу). На счетах это будет выглядеть следующим образом:

«Административные расходы»			«Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»		
Д-т	7210	К-т	Д-т	3310	К-т
4) 200000					4) 200000

4. Были оплачены счета на сумму 100000 тенге. Оплата счетов уменьшает активы (кредит) - денежные средства и сокращает обязательства компании перед поставщиками (дебет). Эта операция на Т-счетах выглядит так:

«Денежные средства на текущих банковских счетах»			«Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»		
Д-т	1030	К-т	Д-т	3310	К-т
<u>Сн. 200000</u>		5) 100000	5) 100000		<u>Сн. 180000</u>

Таким образом, двойная запись - это способ одновременного отражения хозяйственных операций по дебету и кредиту разных счетов во взаимной логической связи и равновеликой сумме с целью балансового обобщения оборота средств компании.

3.4 Синтетический и аналитический учет

На счетах бухгалтерского учета, которые были рассмотрены ранее, хозяйственные средства и источники их формирования отражены в обобщенном виде. Счета, предназначенные для обобщенного учета отдельных хозяйственных средств и источников их формирования в денежном выражении называются синтетическими, а учет с помощью этих счетов синтетическими. Эти счета необходимы для составления баланса. Но для оперативного руководства и контроля за хозяйственной деятельностью предприятия одних синтетических счетов недостаточно. Чтобы постоянно контролировать процесс заготовления, выполнения плана производства готовой продукции, её реализации по заключенным с покупателями договорам, необходимы детальные сведения, характеризующие состояние и движение каждого объекта учета, как в денежном, так и в натуральном измерителе. Поэтому наряду с синтетическими счетами в системе бухгалтерского учета применяют так называемые аналитические счета.

Посредством аналитических счетов детализируют и получают развитие данных синтетических счетов. Детализация показателей зависит от конкретных условий и потребностей планирования и получение данных для хозяйственного руководства. По данным аналитического учета можно установить состояние по каждому наименованию производственных запасов, состояние расчетов с каждым работником предприятия, с каждым поставщиком и подрядчиком, с каждым подотчетным лицом и т.д. Аналитический учет позволяет составлять отчетные калькуляции

себестоимости выпущенной продукции, используется для составления баланса и в других случаях.

Таким образом, счета, открываемые в развитие счетов синтетического учета и предназначенные для учета составных частей отдельных видов средств и их источников, называются *аналитическими*, а учет с помощью этих счетов называется *аналитическим учетом*.

Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны. Это выражается в том, что аналитические счета ведутся для детализации показателей синтетических счетов; общая сумма, отраженная по данному синтетическому счету, записывается в отдельных аналитических счетах; запись в синтетических счетах производится общей суммой, а в аналитических счетах производится частными суммами, запись в аналитические счета производится на ту же сторону, что и в синтетический счет, к которому открыты эти аналитические счета, т.е. их строение одинаково. Из этого следует, что сальдо и обороты по всем аналитическим счетам, ведущемуся по данному синтетическому счету должны быть равны сальдо и оборотам синтетического счета.

Для получения по синтетическим счетам дополнительных показателей, необходимых для отчетности и анализа хозяйственной деятельности, применяются также субсчета, которые в большинстве случаев вводятся к синтетическим счетам, имеющим большое количество аналитических счетов.

Таким образом, субсчета - это промежуточные счета между синтетическими и аналитическими.

Данные, отраженные на счетах, периодически обобщаются с целью анализа состояния и движения отдельных видов хозяйственных средств и источников их формирования и составления баланса. Одним из способов обобщения данных является оборотная ведомость, которая обычно составляется ежемесячно по счетам синтетического и аналитического учета.

Оборотная ведомость - это сводка оборотов и остатков по счетам.

Из таблицы 5 видно, что из всех синтетических счетов в оборотную ведомость записываются начальные остатки, обороты по дебету и кредиту и конечные остатки.

Оборотная ведомость синтетического учета имеет контрольное значение. Она выражается в том, что по ее данным можно проверить правильность записей на синтетических счетах. Проверка осуществляется по итогам оборотной ведомости. Она основывается на наличии трех равенств.

Равенство итогов начальных остатков по дебету и кредиту объясняется тем, что остатки по дебету и кредиту на начало месяца представляют собой валюту баланса. Итоги оборотов по дебету и кредиту также должны быть равны. Это равенство объясняется принципом двойной записи. Равенство конечных остатков вытекает из равенства начальных остатков и оборотов.

Таблица 5 - Оборотная ведомость по синтетическим счетам

тыс.тенге

Наименование счета	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основные средства	15.000		10.000	5000	20000	
Сырье и материалы	6.000		2000	23.000	3000	
Банковские займы		20.000	500	1.700		21200
Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и		1.000	610	1.410		1800
Итого	21.000	21.000	31.110	31.110	23000	23.000

Отсутствие равенства итогов в графах говорит о том, что при записи на синтетических счетах или при подсчетах допущены ошибки, которые необходимо выяснить.

Тожественность синтетического и аналитического учета определяется с помощью оборотных ведомостей по аналитическим счетам и взаимной сверке их итогов с итогами соответствующих синтетических счетов.

Таблица 6 - Оборотная ведомость аналитического учета к счету

«Сырье и материалы» (тыс. тенге)

Наименова ние счетов	Ед. изм.	Цена (тен ге)	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц				Остаток на конец месяца	
					Приход		Расход			
			кол- во	сумма	кол- во	сумма	кол- во	сумма	кол- во	сумма
Изделие А	шт.	200	20	4000	70	14000	85	17000	5	1000
Изделие Б	шт.	100	20	2000	60	6000	60	6000	20	2000
Итого				6000		20000		23000		3000

На некоторых предприятиях вместо оборотной ведомости по аналитическим счетам составляют *сальдовую ведомость*, в которой отсутствуют обороты, а указываются только остатки на момент сверки данных синтетического и аналитического учета.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам имеют большое значение для установления тождественности синтетического и аналитического учета в деле контроля за сохранностью запасов, за состоянием дебиторской и кредиторской задолженности.

ГЛАВА 4 ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1 Документы - носители исходной информации, их роль и значение

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», «бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов, фиксирующих факт совершения хозяйственной операции». Системы бухгалтерского учета, создаваемые в организациях, должны обеспечивать подкрепление бухгалтерских записей оригиналами первичных документов, хронологическую и своевременную регистрацию хозяйственных операций. Ни одна хозяйственная операция не может быть учтена, если на нее нет надлежащим образом составленного и оформленного документа. Слово "документ" происходит от латинского слова "documentum", что означает доказательство, свидетельство.

Первичным называется документ, который впервые отражает факт совершения хозяйственной операции. Он является формальным доказательством того, что операция действительно выполнена. Примерами первичных документов могут служить требования на отпуск материалов (они составляются при отпуске материалов со склада и свидетельствуют о том, что кладовщик выполнил распоряжение о их выдаче), приходные и расходные кассовые ордера, приемо-сдаточные акты, платежные поручения и требования.

Каждый первичный документ должен быть оформлен так, чтобы в нем содержались все сведения необходимые для получения исчерпывающего представления о совершенной операции. Эти сведения, являющиеся составными элементами документа, называются *реквизитами*. Несмотря на разнообразие содержания и сфер применения первичных документов, в каждом из них должны быть реквизиты, необходимые для отражения любой операции в бухгалтерском учете. Такие реквизиты называются *обязательными*.

В статье 7-2 пункт 3 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой

отчетности» определены обязательные реквизиты. Ими являются:

- наименование документа (формы),
- дата составления,
- наименование организации или фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, от имени которых составлен документ;
- содержание операции или события;
- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении),
- наименование должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- регистрационный номер налогоплательщика.

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

В узком смысле документ - деловая бумага, подтверждающая факт совершения операции. Значение документов заключается в том, что они являются источниками учетных записей - первым этапом учетной регистрации хозяйственных операций. От качества бухгалтерских документов зависит и качество всего учета. Они имеют большое значение в деле управления, контроля и анализа хозяйственной деятельности предприятия.

При помощи документов отдаются распоряжения на совершение хозяйственных операций, производится проверка их выполнения, сравнение с нормами, планами, сметами расходов и т.д.

На основании документов осуществляется контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Они являются письменным доказательством о совершении хозяйственных операций, важнейшим средством оперативного контроля за действиями материально-ответственных лиц. При их помощи не только выявляют, но и

предупреждаются бесхозяйственность, халатность, недостатки и потери товарно-материальных ценностей и денежных средств. Не случайно, проводимые проверки называются документальными, так как они позволяют установить законность совершенных операций, выявить нарушения в финансово-хозяйственной деятельности. Документы имеют правовое юридическое значение, являясь письменным доказательством при спорах, возникающих между предприятиями, организациями и лицами. Они служат основой для разрешения в органах суда и арбитража различных хозяйственных претензий, выполнение договоров и обязательств.

Основными частями унифицированных форм документов являются: заголовочная, содержательная и оформляющая. Главнейший реквизит заголовочной части - это название документа (акт приемки-передачи основных средств, приходный ордер, лимитно-заборная карта, рапорт о выработке и др.), которое печатается на бланке. Кроме того, в этой части отражается краткое содержание и периодичность. Коды располагаются таким образом, чтобы каждый был записан против реквизита, к которому он относится.

Содержательная часть документа состоит из табличной или текстовой. К табличной относятся реквизиты - признаки и реквизиты - основания. Первые включают заголовки таблиц, граф и строк. Они предназначены для характеристики описываемого объекта, а реквизиты - основания - для количественной характеристики. Реквизиты - признаки могут быть постоянными, переменными и смешанными (состоящими из постоянной и переменной части).

Постоянные печатаются при изготовлении бланков документов, а переменные фиксируются на бланке в процессе его заполнения. Графы таблицы должны быть пронумерованы или обозначены буквами русского алфавита. Если реквизиты - основания суммируются, то таблицу надо строить так, чтобы они располагались вертикально, а если сопоставляются - горизонтально. Для контроля в таблично-содержательной части отводятся

специальные графы для записи контрольных чисел.

В содержательной части отражается сущность документа (например, в приходном ордере указывается перечень наименований принятых материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий с указанием № счета их поставщика, их количество в соответствующих единицах измерения - т., кг., шт., и т.д.).

В оформляющей части документа отражается дата составления документа, согласования, виды, наименование должностных лиц, подписавших документы, личные подписи их расшифровка, при необходимости печать. Предусматривается место для записи основания исправления ошибок, допущенных при заполнении документов. Реквизиты, обрабатываемые средствами вычислительной техники, очерчиваются на бланках документов линиями.

4.2 Классификация документов

Документы классифицируются по разным признакам (что облегчает лучшее ее изучение и использование), а именно:

- по назначению;
- функциям управления;
- способу записи или степени охвата хозяйственных операций;
- последовательности (времени) составления;
- позиций (строк);
- месту составления;
- видам;
- форме;
- воспроизведению и срокам хранения.

Итак, более подробно:

1. По назначению документы делятся на распорядительные, оправдательные (исполнительные), бухгалтерского оформления,

комбинированные.

Распорядительные документы содержат письменные приказы и распоряжения на выполнение хозяйственных операций. К ним относятся: приказы и записи о приеме на работу и об увольнении, об отпуске, распоряжения об оприходовании груза, чеки на получение денег в банке, наряды и доверенности на получение товарно-материальных запасов, путевые листы на перевозку груза, заказы на изготовление изделий, выполнения работ и услуг и др.

Эти документы подписываются руководящими лицами. Они имеют важное значение, но не подтверждают факт совершения операции, поэтому не служат основанием для ее отражения в бухгалтерском учете.

- *Исполнительные (оправдательные)* документы удостоверяют факт совершения операции, подтверждают их выполнение. К ним относятся: акты приема - передачи основных средств, их ликвидации, на списание брака продукции, приходные ордера на поступившие материальные ценности, накладные на отпуск товаров, отчеты материально - ответственных лиц, ведомости (дневники) поступления продукции растениеводства, учета надоя молока, реестры отправки зерна с поля и т.п. Эти документы, как правило, составляются в момент совершения операции и используются для первичной ее регистрации и поэтому служат основанием для производства учетных записей.

- Документы *бухгалтерского оформления* создаются внутри бухгалтерии для упрощения и ускорения учетных записей. Это различного рода группировочные и накопительные ведомости поступления и расхода материалов, готовой продукции, расчеты себестоимости продукции, калькуляция, разработочные таблицы распределения материалов и др.

- *Комбинированные документы* объединяют признаки распорядительных, оправдательных и частично, документов бухгалтерского оформления. Они содержат распоряжения на его совершение и подтверждают

его совершение. Эти документы находят широкое распространение. Так как, объединяя признаки ряда документов, сокращается их поток, упрощается работа бухгалтерского аппарата, экономится бумага. Большинство кассовых и банковских документов являются комбинированными. К ним относятся: приходные и расходные кассовые ордера, платежные требования и поручения, требования на отпуск материалов, авансовые отчеты подотчетных лиц и др.

2. По функциям управления подразделяются на:

- плановые;
- бухгалтерские;
- диспетчерские,
- содержащие распоряжения (решения) и предназначенные для контроля за исполнением решений (контрольные карточки и др.).

3. По способу записей (степени охвата операций) классифицируются на:

- разовые;
- накопительные.
- В *разовых* документах отражаются одна или несколько однородных операций (кассовые ордера, акты, накладные)
- В *накопительных* документах отражаются однородные операции в течение определенного периода (дня, декады, месяца). К ним относятся: месячные лимитные карты, наряды на сдельную работу.

4. По последовательности (времени) составления различают:

- первичные;
- сводные;
- производные.
- *Первичные* документы (исполнительные и комбинированные) содержат исходную информацию, они составляются впервые в момент совершения операции.
- *Сводные* составляются позже на основе первичных, например,

авансовый отчет об израсходованных суммах, ранее полученных в подотчет.

• *Производные* документы создаются в результате аналитико-синтетической и логической переработки информации, содержащейся в первичных документах.

5. По количеству позиций (строчек) в документе различают:

- Однострочные;
- Многострочные.

Однострочные - содержится одна позиция (одно наименование материала, продукции), а в *многострочных* отражается несколько наименований.

6. По месту составления общепризнанно деление документов на внутренние составляемые внутри предприятия (приходные, расходные кассовые ордера, накладные, требования и др.) и на внешние, поступающие извне (приемо-сдаточные акты, авизо (извещение), счета-фактуры поставщиков и др.).

7. По видам документы подразделяются на:

- протоколы;
- акты;
- отчеты;
- приказы и т.д.

Под видом документа понимается документ одинакового наименования и выполняющий однородные функции.

8. По форме документы бывают:

- типовые (унифицированные);
- специализированные.

Типовые применяются во всех отраслях, а специализированные - в отдельных отраслях (путевые листы строительных организаций, акты приема выполненных работ и т.п.).

9. По воспроизведению документы делятся:

- на подлинники (оригиналы);

- копии;
- выписки из документов.

• *Подлинник* - это оформленный и подписанный соответствующим образом документ в окончательной редакции.

- *Копия* - воспроизведение всех реквизитов документа.
- *Выписка* - копия части документа.

10. По срокам хранения:

- с текущим сроком хранения (от 1 до 5 лет);
- постоянного хранения (сроком свыше 5 лет).

ГЛАВА 5 ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ, ЕЁ ЗНАЧЕНИЕ И ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ

5.1 Роль и виды инвентаризаций

Все записи в бухгалтерском учете производятся на основании документов. Однако, при ведении учетных записей могут возникнуть расхождения между показателями текущего учета и фактического состояния товарно-материальных ценностей, денежных средств и иного имущества хозяйствующего субъекта, а также расчетов с дебиторами и кредиторами. Так например, остатки средств по данным учета могут не совпадать с их фактическим наличием вследствие изменений, происходящих с запасами, которые в текущей работе не поддаются бухгалтерскому учету и следовательно, не могут быть документально оформлены. К ним относятся так называемые естественные потери (естественная убыль), возникающие под влиянием биологических (в продуктах в первую очередь), физических и химических воздействий внешней среды. Происходит изменение веса или количества средств в результате усушки, утруски, утечки, распыла, порчи грызунами и насекомыми и др.. Фактические остатки могут не соответствовать данным учета в результате потерь при транспортировке товарно-материальных ценностей, пересортице однородной продукции, неисправности измерительных и весовых приборов, арифметических ошибок при оформлении операций и злоупотреблений (хищений, обвесов, обсчетов) материально ответственных или посторонних лиц.

Инвентаризация - это проверка соответствия фактического наличия имущества и обязательств данными бухгалтерского учета.

Инвентаризация обеспечивает достоверность данных бухгалтерского учета, а также реальность всех статей бухгалтерского баланса и отчетности предприятия.

Основными задачами инвентаризации являются:

- установление фактического наличия хозяйственных ресурсов;
- контроль за сохранностью основных средств, материальных ценностей и денежных средств, путем сопоставления их фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей, полностью или частично потерявших свои качества;
- проверка состояния складского хозяйства, условий хранения материальных ценностей и денежных средств, установленных правил содержания и эксплуатации машин, оборудования, зданий и других основных средств;
- проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженностей, незавершенного производства, расходов будущих периодов и других статей баланса.

Инвентаризации могут подлежать принадлежащее предприятию имущество независимо от его местонахождения, а также не принадлежащее ему, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованное согласно договору, полученное для переработки, принятое на комиссию), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам, и виды обязательств.

В зависимости от полноты охвата средств инвентаризации бывают полные и частичные.

• *Полная инвентаризация* охватывает все без исключения средства хозяйства, она является весьма трудоемкой работой и поэтому проводится 1 раз в год, как правило, перед составлением годового отчета на 1 января.

• *Частичная инвентаризация* охватывает отдельные виды средств и расчетов, например, инвентаризация денежных средств в кассе, материальных ценностей, основных средств, расчетов с поставщиками и покупателями, с бюджетом, банком и др.. Она должна проводиться систематически в течение

года, так как обеспечивает сохранность имущества предприятия, дисциплинирует материально - ответственных лиц, позволяет своевременно вскрыть нарушения, злоупотребления и факты хищения. Там, где материально ответственные лица чувствуют жесткий контроль за своей работой со стороны работников бухгалтерской службы, вероятность злоупотреблений и фактов хищений имущества сводится к минимуму.

В зависимости от назначения и характера различают плановые и внеплановые инвентаризации.

• *Плановые инвентаризации* проводятся согласно плану-графику в заранее намеченные сроки.

В целях обеспечения своевременного, полного и качественного проведения инвентаризаций на каждом предприятии должен быть составлен план-график проведения инвентаризаций, в котором обязательно указывается объект инвентаризации (наименование места проведения инвентаризации, склада), наименование инвентаризируемых ценностей, время проведения инвентаризаций и ответственных лиц за проведение инвентаризаций.

• *Внеплановые инвентаризации* проводят в следующих случаях:

- при смене собственника или реорганизации предприятия (организации, учреждения);
- при смене руководителя предприятия (организации, учреждения);
- при смене материально - ответственных лиц (на день приема-передачи дел);
- при установлении фактов хищений, ограблений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- после пожара или стихийных бедствий;
- по решению контролирующих, судебных и других уполномоченных на то органов.

На предприятиях проводятся и так называемые *перманентные инвентаризации*. Постоянно действующая инвентаризационная комиссия

периодически проверяет отдельные виды материальных ценностей в натуре, когда их остаток является минимальным. Такая инвентаризация проводится с наименьшими затратами труда и позволяет оперативно выявить потери материальных ценностей.

5.2 Порядок проведения и оформление результатов инвентаризации

Инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя предприятия.

Для проведения инвентаризации на предприятии создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации предприятия, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.)

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита предприятия, независимых аудиторских организаций. В составе рабочих инвентаризационных комиссий должны быть опытные работники, хорошо знающие инвентаризируемые ценности и способы их количественного определения, а при инвентаризации легковоспламеняющихся, взрывоопасных, ядовитых и других опасных веществ - кроме того, строгое соблюдение правил техники безопасности.

Обязательно должен присутствовать материально-ответственное лицо, отвечающий за проверяемые ценности.

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

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

До проведения инвентаризации членам инвентаризационной комиссии рекомендуется подробно ознакомиться:

- с материалами последней инвентаризации, проведенной по данным объектам;
- с мерами, принятыми по результатам последней инвентаризации.

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия имущества, инвентаризационной комиссии необходимо:

- опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения имущества, имеющие отдельные входы и выходы;
- 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 инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к этим реестрам (отчетам) с указанием "до инвентаризации по состоянию на "..." (дата)", что должно служить бухгалтерии или лицу, осуществлявшему ведение бухгалтерского учета, основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

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, находящиеся у них в подотчете, сданы в бухгалтерию. Аналогичные расписки принимаются от лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

При внезапных инвентаризациях все товарно-материальные ценности подготавливают к инвентаризации в присутствии инвентаризационной комиссии, в остальных случаях заблаговременно. Они должны быть сгруппированы, рассортированы и уложены по наименованиям, сортам, размерам в определенном порядке, удобном для их количества.

Инвентаризацию основных средств, сырья, материалов, готовой продукции, товаров, денежных средств и других ценностей проводят по каждому их местонахождению и ответственному лицу, на хранении у которого эти ценности находятся.

Проверку фактических остатков осуществляют при обязательном участии материально - ответственных лиц (касси́ров, заведующих хозяйствами, торговых предприятий, секций, кладовых, заготовительных пунктов и др.).

Наличие ценностей при инвентаризации определяют путем определенного подсчета, взвешивания, обмера.

По материалам и товарам, хранившимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей в виде исключения может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов, акты обмеров и расчетов прикладывают к описи. При инвентаризации больших количеств весовых товаров ведомости отвесов ведет один из членов рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в инвентаризационную опись. Ведомости отвесов прикладывают к описи.

Наименование инвентаризуемых ценностей и объектов, их количество показывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

Описи подписываются всеми членами рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В конце описи материально - ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией ценностей в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия ценностей в случае смены материально - ответственных лиц в инвентаризационных описях лицо, принявшее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее - в их сдаче.

На ценности, не принадлежащие хозяйству, но находящееся в нем, составляют отдельные описи.

Если инвентаризация ценностей не закончена в течение одного дня, она должна быть закончена в течение последующих дней. В этом случае помещения, где хранятся ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Пломбир инвентаризационной комиссии хранится у председателя комиссии. Во время перерывов работы инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в закрытом помещении, где проводится инвентаризация, в ящике (шкафу, сейфе).

Работу рабочей инвентаризационной комиссии оформляют протоколом, в котором отражают результаты инвентаризации, а также проверки состояния складского хозяйства и обеспечение сохранности запасов.

При наличии не используемых и неполноценных запасов в протоколе указывают время их завоза, наименование поставщика, состояние ценностей на момент инвентаризации и причины понижения их качества. На такие запасы составляют определенные инвентаризационные описи, а сами эти ценности в

местах хранения размещают обособлено.

На ценности, пришедшие в негодность, составляют отдельную инвентаризационную опись. В протоколе комиссии их отмечают отдельно, причем указывают причины порчи и виновных в этом лиц.

В протоколе комиссия отражает свои выводы по результатам инвентаризации ценностей и дает предложения по устранению выявленных недостатков, зачету недостач и излишков по пересортице, а также списанию недостач в пределах норм естественной убыли.

По окончании инвентаризации все материалы по ней и протокол комиссии передают на рассмотрение постоянно действующей инвентаризационной комиссии.

Результаты инвентаризации оформляются инвентаризационными описями или актом, которые составляются по каждому местонахождению материальных ценностей и по каждому ответственному лицу, на хранении у которого эти ценности находятся. Исправление ошибок производится корректуальным способом, т.е. путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально - ответственным лицом. Незаполненные строки в инвентаризационных описях подчеркиваются.

В случае если материально - ответственное лицо обнаружит ошибки в инвентаризационных описях после инвентаризации, он должен немедленно (до открытия склада, кладовой и т.п.) заявить об этом инвентаризационной комиссии. Заявление материально-ответственного лица о том, что недостача или излишек были вызваны ошибкой в наименовании запасов пропуском, просчетом, принимаются до открытия склада или кладовой. Рабочая инвентаризационная комиссия проверяет указанные факты и в случае их подтверждения, производит исправления выявленных ошибок в установленном порядке.

На каждой странице инвентаризационной описи указываются прописью число порядковых номеров запасов и общий итог количества всех ценностей в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности учитываются. В результате этого исключается возможность внесения в опись каких-либо изменений или приписок. Каждая страница описи подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии и материально - ответственным лицом.

В конце инвентаризационной описи комиссия записывает количество порядковых номеров запасов и общий итог количества ценностей в натуральных показателях на последней странице и по всей описи в целом.

На каждой инвентаризационной описи или в акте материально - ответственное лицо дает расписку следующего содержания: "Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи (в акте) с №... по №..., комиссией проверены в натуре, в моем присутствии и внесены в опись (акт), в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности перечисленные в описи (акте), находятся на моем ответственном хранении" (подпись, дата). При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально-ответственного лица, принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший - в сдаче этого имущества.

На имущество находящееся, на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные инвентаризационные описи.

Для выявления результатов инвентаризации (недостач и излишков) составляются сличительные ведомости, в которых отражаются только те материальные ценности, по которым установлены отклонения от учетных данных. Сличительные ведомости подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально - ответственными лицами.

По всем недостачам, потерям и излишкам имущества

инвентаризационной комиссией должны быть получены от материально-ответственных лиц письменные объяснения. На основании представленных объяснений и материалов инвентаризации комиссия устанавливает характер и причины выявленных недостатков и излишков и в соответствии с этим определяет порядок регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

По окончании инвентаризации, оформленные инвентаризационные акты и описи, сдаются в бухгалтерию или лицу, осуществляющему ведение бухгалтерского учета.

5.3 Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете

Завершающим этапом инвентаризации является определение ее результатов и отражение полученных данных на счетах бухгалтерского учета, для чего бухгалтерией составляется сличительная ведомость фактического получения товаров, сырья и материалов в сопоставлении с учетными данными.

Сличительная ведомость составляется по товарно-материальным ценностям, по которым установлены отклонения. Ценности по которым расхождения не установлены, в сличительную ведомость включаются общим итогом. Зачет обнаруженных при инвентаризации недостатков одних материальных ценностей образовавшимися излишками запрещается. Однако, в виде исключения с разрешения руководителя предприятия допускается производить взаимный зачет излишков и недостатков, возникших в результате пересортицы. Если при зачете излишков и недостатков от пересортицы стоимость недостающих ценностей оказывается выше стоимости оставшихся в излишке, разница должна быть отнесена на виновных лиц и взыскана с них.

Кроме этого в процессе инвентаризации выявляется наличие залежалых, малодоходных товаров. На такие ценности составляется отдельная ведомость,

где указывается причина их образования.

На средства, пришедшие в негодность или потерявшие свое первоначальное значение, составляется акт о порче, бое, ломе, где также отражается причина, виновное лицо, сумма, полученная от ценных отходов.

При образовании излишков или недостат материально-ответственное лицо даст письменное объяснение причин возникновения отклонений. Окончательное решение комиссия принимает на основании полученных письменных объяснений от материально-ответственных лиц.

Для осуществления контроля за размерами возникающих на предприятии потерь или недостат и порчи ценностей и борьбы с ними в системе бухгалтерского учета используется счета: 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» и 2180 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность», по которым отражается увеличение недостат и потерь от порчи ценностей, а по кредиту списываются суммы собранные по дебету, т.е. показывается их уменьшение.

Выявленные при инвентаризации неучтенные объекты должны быть оприходованы и отнесены на увеличение прочего дохода, а недостаток, в начет виновному лицу, либо на уменьшение финансовых результатов, т.е. на расходы компании, если недостача произошла в следствии стихийных бедствий и др.

Пример №1 (Оформление результатов инвентаризации кассы)

1. В результате инвентаризации обнаружена недостача денег в кассе:

Д-т 1280,2180

К-т 1010

2. Недостача отнесена в начет материально – ответственному лицу:

Д-т 1250

К-т 1280, 2180

3. Недостача была возмещена кассиром, путем внесения наличных средств в кассу:

Д-т 1010

К-т 1250

4. В кассе выявлен излишек денег:

Д-т 1010

К-т 6280

5. В кассе обнаружена недостача денег, виновное лицо не обнаружено:

Д-т 7470

К-т 1010

Пример №2 (Оформление результатов инвентаризации основных средств)

1. При инвентаризации основных средств выявлены неучтенные объекты:

Д-т 2410

К-т 6280 - по балансовой стоимости

Д-т 2410

К-т 2420 - на сумму накопленной амортизации

2. Сумма недостачи основных средств отражается в учете как выбытие основных средств, с отнесением балансовой стоимости в начет виновному лицу:

Д-т 1280,2180

К-т 2410 - по балансовой стоимости

Д-т 2420

К-т 2410 - на сумму накопленной амортизации

3. Балансовая стоимость основных средств, отнесенное на виновное лицо отражается:

Д-т 1250,2150

К-т 1280,2180

4. На разницу между балансовой стоимостью и суммой подлежащей взысканию:

Д-т 1250,2150

К-т 3520,4420

5. На сумму возмещения ущерба:

Д-т 1010,3350

К-т 1250,2150

6. На сумму потерь в результате стихийных бедствий (пожара, наводнения и т.п.)

Д-т 7470

К-т 2410 - по балансовой стоимости

Д-т 2420

К-т 2410 - на сумму накопленной амортизации

Пример №3 (Оформление результатов инвентаризации запасов)

1. По результатам инвентаризации выявлены излишки запасов:

Д-т 1310

К-т 6280

2. Выявлена недостача запасов:

Д-т 1280, 2180

К-т 1310

3. Обнаружена недостача в пределах норм естественной убыли:

Д-т 7210, 7110, 8410

К-т 1280, 2180

(В зависимости от того, на складе какого назначения обнаружена недостача)

4. Недостача сверх норм естественной убыли, отнесена в наче- т материально-ответственному лицу:

Д-т 1250, 2150

К-т 1280, 2180

5. Виновное лицо не установлено:

Д-т 7210

К-т 1310

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально-ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

По окончании инвентаризации протокол постоянно действующей инвентаризационной комиссии с предложениями о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия имущества и данных бухгалтерского учета утверждается руководителем субъекта не позднее 10 дней после окончания инвентаризации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой финансовой отчетности.

ГЛАВА 6 УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ИХ РОЛЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

6.1 Классификация учетных регистров

Для получения нужной информации о деятельности предприятия все хозяйственные операции после отражения их в первичных документах необходимо зарегистрировать в определенной последовательности и сгруппировать по их экономическому содержанию. Такая регистрация осуществляется с помощью учетных регистров.

Таким образом, учетный регистр - это упорядоченный носитель информации, приспособленный для регистрации данных из первичных бухгалтерских документов или полученный в результате механизированной обработки данных первичного учета, представляющий собой юридический документ, подтверждающий правильность отражения информации в системе бухгалтерского учета. Запись хозяйственных операций в учетных регистрах называется учетной регистрацией. Такая регистрация, кроме группировки в разрезе установленных показателей, дает возможность осуществлять контроль за сохранностью документов.

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах является вторым этапом учетных работ. Трудно переоценить значение учетных регистров. Прежде всего, они предназначены для отражения операций по экономическим однородным объектам, т.е. при помощи регистров производится систематизация учетных данных, которая зависит от применяемых форм учета и степени использования компьютерной техники.

Данные, сгруппированные в учетных регистрах, используются при анализе выполнения плана по объему реализации, прибыли, себестоимости, фондоотдачи и других показателей, характеризующих работу компаний, а также применяются для контроля правильности бухгалтерских записей и

сохранности документов.

В учетных регистрах указывается номер документа и краткое содержание хозяйственной операции, а сам документ прикладывается к учетному регистру, что способствует сохранности документа.

Так, например, в кассовой книге регистрируются все приходные и расходные кассовые ордера, которые прилагаются к отчету кассира. Проверая этот отчет, устанавливают, какого документа не хватает или какая запись лишняя.

Значение учетных регистров состоит в том, что по данным сделанных в ней записей составляются все формы бухгалтерской отчетности, включая баланс и отчетные калькуляции. Отчетность считается достоверной только в том случае, если она вытекает из учетных регистров и базируется на оправдательных документах. Таким образом, регистры предназначены для накопления, группировки и систематизации однородных хозяйственных операций, содержащихся в документах, служат целям контроля, управления и анализа финансово-хозяйственной деятельности компаний и используются для составления установленных форм отчетности.

Учитывая большое значение и роль учетных регистров, необходимо более детально изучить их классификацию, порядок и технику записей, способы исправления ошибок. Рассмотрим классификацию учетных регистров.

Таблица 7 - Классификация учетных регистров

Признаки	Виды учетных регистров
I. По назначению и объему информации	1. синтетические 2. аналитические 3. комбинированные
II. По видам учетных записей	1. хронологические 2. систематические 3. комбинированные
III. По внешней форме	1. свободные листы 2. карточки 3. книги
IV. По строению (форме графления)	1. односторонние 2. двусторонние 3. многографные

I. По назначению и объему информации:

1. Регистры синтетического учета предназначены для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам. В них отражаются хозяйственные операции в обобщенном виде и только в денежном выражении. Записи в этих регистрах ежедневные или ежемесячные и как, правило по данным накопленных ведомостей, но при использовании средств компьютерной техники возможна запись и отдельных операций (без составления накопленных и группированных ведомостей). К синтетическим регистрам относится главная книга, журналы-ордера, журнал регистрации хозяйственных операций (мемориальных ордеров), оборотные ведомости по синтетическим счетам и др.

2 Регистры аналитического учета предназначены и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам. Это необходимо для оперативного руководства и используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам. К аналитическим регистрам относятся карточки учета основных средств, материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий, карточки или ведомости учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, оборотные и сальдовые ведомости и др.. Записи в аналитических регистрах, более подробные, чем в синтетических счетах.

3. Комбинированные регистры. В формах бухгалтерского учета (в частности журнально-ордерной) широко используются регистры, совмещающие синтетический и аналитический учет.

II. По видам учетных записей:

Хронологические используются для регистрации хозяйственных операций в хронологическом порядке, т.е. в порядке их совершения (чаще всего в порядке поступления документов в бухгалтерию) без группировок их по счетам. Они имеют большое контрольное значение для проверки полноты отражаемых операций, выявления общего оборота за месяц и сохранности

документов.

К хронологическим документам относятся кассовая книга, ведомость отгрузки и реализации продукции, журнал приемки документов и др.

В *систематических* регистрах однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции систематизируются на счетах синтетического и аналитического учета. Примером названного регистра может, служит Главная книга, в которой регистрируются обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов.

Применение *комбинированных* регистров приводит к сокращению количества самих регистров, числа записей и делает их более наглядными. В этом заключается их преимущество. Недостаток их в том, что они слабо приспособлены к механизации. К комбинированным регистрам относятся журналы-ордера, ведомости и др.

III. По внешней форме:

Свободные листы (ведомости) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов. Примером таких учетных регистров являются журналы-ордера или ведомости, которые широко применяются при журнально-ордерной форме учета. Они открываются на месяц иногда на квартал. Обычно состоят из одного листа, но некоторые из них имеют вкладыши и хранятся в папках.

Карточки — это тоже свободные листы, но не скрепленные между собой и изготавливаются из бумаги или тонкого картона. Ведение учета на карточках требует, чтобы каждая вновь открываемая карточка регистрировалась в реестре, предназначенном для этих целей. Регистрация открываемых карточек в реестре позволяет проверить их наличие. Карточки хранятся в специальных ящиках-картотеках в определенной системе. В картотеке карточки располагаются по порядку номеров синтетических счетов, а внутри синтетических счетов - по порядку субсчетов; в пределах каждого субсчета карточки располагаются по алфавиту.

Бухгалтерские книги, как правило, открываются на год. Они используются для регистрации хозяйственных операций, как по синтетическим, так и по аналитическим счетам (например, главная книга - регистр синтетического учета, книга остатков материалов (сальдовая книга) - регистр аналитического учета). В книге страницы должны быть пронумерованы, прошнурованы, а на последней странице за подписью главного бухгалтера, скрепленной круглой печатью, указывается количество страниц. На переплете книги указываются наименование предприятия, оглавление, название счетов, которые в ней открыты, и год, на который открыта книга.

IV. По строению (форме графления)

Односторонние - применяются для аналитического учета материалов, денежных средств и расчетов. Примером таких регистров могут служить кассовая книга, карточки складского учета материалов, контокоррентные карточки и др. Контокоррентный счет (итальян. *contocorrente* - текущие счет), т.е. счет, открываемый для учета расчетов. Отсюда и название регистра - контокоррентная карточка.

Применение односторонних регистров позволяет экономить бумагу, так как в них обособлены только графы, а остальные реквизиты (дата, номер записи, текст операции) - общие для дебетовых и кредитовых оборотов.

Двусторонние регистры состоят из двух частей, из которых левая сторона предназначена для дебетовых, а правая - для кредитовых записей. Как правило, они используются для записей операций вручную по счетам синтетического и аналитического учета. Примером такого регистра может служить Главная книга, применяемая при мемориально-ордерной форме учета, книги учета движения скота, затрат на животноводство, растениеводство.

Недостаток регистров в том, что если по дебету счета будет много операций, а по кредиту одна или две и наоборот, то одна из сторон регистров

будет использована неэкономно.

Многографные регистры применяются для детализации дебетовых и кредитовых оборотов (по аналитическим счетам, статьям расходов и др.). В них отводится много граф для дебетовых и одна для кредитовых или наоборот, что обеспечивает расчленение общей суммы оборотов на однородные слагаемые.

Примером многографного регистра служит Главная книга, применяемая при журнально-ордерной форме, ведомости или карточки учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и др.

6.2 Порядок и способы записей в учетные регистры

Порядок и способы (техника) записей в учетные регистры бывают: простые и копировальные, ручные и машинные, линейно-позиционные и шахматные.

Простые записи (с одним оттиском) используются при ведении Главной книги, ведомости или карточки аналитического учета и других регистров.

Копировальные записи позволяют получить оттиск в нескольких учетных регистрах при помощи копировальной бумаги. Принцип копирования широко используется в учете расчетов с рабочими и служащими по заработной плате. Одновременно с записью в карточки аналитического учета по каждому работнику заполняется расчетно-платежная ведомость на заработную плату. В банке одновременно с записью в учетные регистры делаются записи в выписках из расчетных и других счетов для своих клиентов – обслуживаемых компаний, владельцев счетов. Применение копировальных записей сокращает объем учетной работы, уменьшает количество ошибок, возможных при переписывании одних и тех же записей, повышает производительность труда счетных работников.

При *ручном* способе записи применяются лишь простейшие счетные

машины и приспособления, необходимые только для вычислительной работы. Запись производится чернилами или с помощью пишущей машинки.

Машинная запись ведется на клавишных и электронных машинах. Развитие механизации учета - важнейший путь улучшения бухгалтерского учета. Ускоряя учетные работы, обеспечивая более высокую производительность труда по сравнению с ручным трудом, вычислительные машины позволяют не только улучшить качество учета, но и уменьшить число работников, занятых ведением учета.

В зависимости от вида и назначения учетного регистра используется и разная техника его заполнения: линейная (позиционная) и шахматная запись.

При **линейной записи** сумма операции по кредиту счета отражается на той же строке, где записана соответствующая ей сумма по дебету этого же счета. Линейная запись распространена в учете расчетных операций предприятия - с поставщиками и покупателями, с подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами. В этих регистрах, как правило, аналитический учет совмещается с синтетическим.

Шахматная запись производится таким образом, что в один рабочий прием (один раз, а не два, как при линейной записи) делается двойная запись одновременно по дебету и кредиту счетов. Сумма, записанная один раз в одну графу, оказывается в дебете и кредите соответствующих синтетических счетов. Регистры с шахматной формой записи характерны для журнально-ордерной формы учета. Применение этих записей значительно сокращает учетную регистрацию, учет делается более наглядным благодаря тому, что четко видны корреспондирующие счета по каждой хозяйственной операции. Шахматный принцип записи в настоящее время наиболее распространенный способ учетной регистрации.

Совершенствование учетной регистрации выражается в ее сокращении и упрощении. Это достигается разными способами. Наиболее распространенным из них является совмещение синтетических и,

аналитических записей, т.е. применение комбинированных учетных регистров. Сокращение числа записей в синтетическом учете обеспечивается предварительной группировкой однородных хозяйственных операций (с одинаковой корреспонденцией счетов) в отдельных ведомостях. При этом в синтетическом учетном регистре отражаются лишь общие итоги операций с одинаковой корреспонденцией. Применение шахматного принципа записи сокращает количество записей.

Записи в учетные регистры должны быть четкими, без подчисток и помарок.

К ведению учетных регистров предъявляют требования, основными из которых являются: документальность, своевременность, кратность, ясность записей. Записи в учетные регистры делают только на основе достоверных записей, подтвержденных оправдательными документами. В регистрах необходимо кратко указывать дату, номер документа и текст или ссылку на порядковый номер документа.

6.3 Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах

В процессе составления и обработки документов, записи их данных в учетные регистры могут быть допущены различные ошибки, начиная от простых описок и кончая ошибками в корреспонденции счетов.

Проверить правильность отражения хозяйственных операций и обнаружить ошибки можно с помощью оборотных ведомостей по счетам синтетического и аналитического учета в процессе их составления и взаимной сверки. Некоторые ошибки могут быть обнаружены и на стадии осуществления регистрации операций.

В практике часто используются такие методы проверки, как пунктировка и выборка. Сущность пунктировки состоит в том, что проверенные суммы отмечают знаком "V" или точкой (пунктируются). В результате пунктировки

проверяющий видит, какие суммы уже проверены и где может быть еще не найденная ошибка.

Посредством выборки также находят ошибки, вызывающие расхождения между данными синтетического и аналитического учета. Обнаружив при помощи оборотных ведомостей, что итог какого-либо синтетического счета не равен итогам открытых в его развитие аналитических счетов, на отдельном листе делают выборку из аналитических счетов в разрезе статей. Затем итоги выборки по каждой статье сравнивают с соответствующими данными синтетического счета. Это позволит установить, по какой статье при разностке допущена ошибка.

В бухгалтерском учете допускаются ошибки, являющиеся следствием неправильного составления бухгалтерской записи. Такие ошибки можно обнаружить при проверке корреспонденции счетов и ознакомлении с экономическим характером отраженных в них хозяйственных операций.

Все обнаруженные ошибки должны быть немедленно исправлены. Для исправления допущенных ошибок в бухгалтерских записях используют различные приемы.

1. **Корректирный способ:** необходим в тех случаях, когда ошибка обнаружена до выведения итога в регистре и подсчета оборота за текущий период (декада, месяц, квартал, год). Ошибочная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочесть, а правильная сумма надписывается сверху. Исправление оговаривается («исправленному верить») и подписывается.

2. **Способ дополнительной записи:** применяется тогда, когда корреспонденция счетов указана правильно, но запись сделана на меньшую сумму, чем следовало. Для исправления записи делается дополнительная запись той же корреспонденции счетов.

Пример:

На склад оприходована готовая продукция на сумму 98 565 тенге.

Ошибочно при верной корреспонденция счетов была указана сумма 89 565 тенге. Исправленная дополнительная запись будет сделана на сумму 9000 (98565-89565)

Д-т 1320	К-т 8110	89 565	
Д-т 1320	К-т 8110	9 000	Дополнительная проводка для исправления записи

Итого:	98 565	(запись исправлена)
--------	--------	---------------------

3. Способ реверсивной (обратной) проводки: предназначен для корректировки сумм отраженных на счетах.

Пример №1: Акцептован счет поставщика за поступившие на склад материалы (краска масляная) на сумму 132 000 тенге, которые ошибочно были оприходованы как готовая продукция.

Ошибочная запись:

Д-т 1320	К-т 3310	132 000
----------	----------	---------

Исправить запись

Д-т 1310	К-т 1320	132 000
----------	----------	---------

Пример № 2: В компании по результатам анализа дебиторской задолженности был создан резерв по сомнительным требованиям в сумме 75 000 тенге. В конце отчетного года, после проведения инвентаризации, была выявлена сумма неиспользованного резерва 17 000 тенге, т.е. необходимо произвести корректировку в сторону уменьшения.

1. Д-т 7440	К-т 1290	75 000	на сумму образованного резерва по сомнительным требованиям
-------------	----------	--------	--

2. Д-т 1290	К-т 7440	17 000	на сумму корректировки
-------------	----------	--------	------------------------

6.4 Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета представляет собой процесс обработки учетной информации путем последовательной регистрации и группировки (ручным или автоматизированным способом) учетной информации на взаимосвязанных счетах аналитического и синтетического учета в учетных регистрах.

Компания самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета и технологию обработки учетной информации и отражает ее в приказе об учетной политике. Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой являются: внешний вид, назначение и содержание учетных регистров, взаимосвязь и сочетание хронологических и систематических записей, регистров синтетического и аналитического учета, их количество, последовательность учетных записей, степень использования вычислительных машин для учетной регистрации. Применение различных технических средств в учете способствовало возникновению и развитию новых форм бухгалтерского учета. Развитие и рационализация самого бухгалтерского учета характеризуется совершенствованием применяемых форм учета.

Необходимость перехода от одной формы учета к другим, более совершенным, обуславливается развитием хозяйства. В процессе исторического развития в теории и на практике применялось множество разных форм, порой очень сходных между собой, так как они сочетали в себе различные элементы уже ранее существовавших форм.

В настоящее время применяются мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы учета. Основными признаками, определяющими форму учета, является построение регистров, их сочетание и взаимосвязь, последовательность и порядок записей, связь учетных показателей регистров с требованиями к отчетности.

К современным формам бухгалтерского учета предъявляются следующие требования:

- Обеспечение своевременного выполнения задач, стоящих перед учетом (контроль за ходом выполнения плановых показателей, сохранность товарно-материальных ценностей, рациональное и эффективное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов);

- Экономическая эффективность ведения учета, которую можно получить, если улучшать учет, совершенствовать документацию, сократить до минимума переписывание одних и тех же цифр из одного регистра в другой, рационально построить учетные регистры, повсеместно внедрять централизацию и комплексную автоматизацию;

- Совмещение в одном учетном регистре хронологической и систематической записи, а также синтетического и аналитического учета;

- Приспособление учетных регистров целям внутрихозяйственного расчета;

- Эффективное применение средств вычислительной техники;

- Составление необходимой отчетности в самые короткие сроки, не прибегая к выборкам и не обращаясь непосредственно к документам;

- Проведение экономического анализа хозяйственной деятельности субъекта.

Итак, более подробно.

I. Мемориально-ордерная форма учета:

Мемориально-ордерная форма учета возникла в 30-х годах и до настоящего времени в различных вариантах применяется на небольших предприятиях и организациях. В ней используются книжные и карточные учетные регистры. Сущность этой формы заключается в следующем: на каждую хозяйственную операцию, оформленную первичным документом, или несколько хозяйственных операций, сгруппированных в сводном документе (накопительной ведомости) составляется специальный учетный документ - *мемориальный ордер*, в котором указывается корреспонденция счетов.

Например, вместо того, чтобы каждую накладную на отпуск материалов со

склада отражать в учете отдельной записью, несколько таких накладных записывают в накопительную ведомость, а на основании итоговых данных этой ведомости делают одну бухгалтерскую запись в мемориальном ордере. В нем кратко излагается содержание записи или делается ссылка на документ, указывается корреспонденция счетов и суммы. Мемориальный ордер подписывается главным бухгалтером, который указывает дату его составления. К мемориальному ордеру прилагают первичные документы, на основании которых сделаны записи.

Все мемориальные ордера по мере их составления регистрируют в специальном регистрационном журнале. Каждому мемориальному ордеру присваивают порядковый номер.

После записи в регистрационном журнале ежемесячно данные мемориальных ордеров переносят в Главную книгу, которая является систематическим регистром синтетического учета. В Главной книге записи группируют: дебетовые и кредитовые обороты по каждому синтетическому счету отдельно в соответствующих графах по корреспондирующим счетам.

В конце месяца на основании итогов Главной книги составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета обычной или шахматной формы. Данные Главной книги и оборотных ведомостей используют для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

При мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета аналитический учет по некоторым синтетическим счетам ведут в книгах или карточках. Записи в регистры аналитического учета делают непосредственно из документов, приложенных к мемориальным ордерам. В конце месяца на основании записей в аналитических учетных регистрах составляют оборотные или сальдовые ведомости - одна ведомость на группу аналитических счетов, объединяемых соответствующими синтетическим счетом. Данные этих ведомостей служат для сверки итогов оборотов и сальдо аналитических счетов с объединяющими их синтетическими счетами. Схема

учетных записей при мемориально-ордерной форме приведена на рисунке 6.

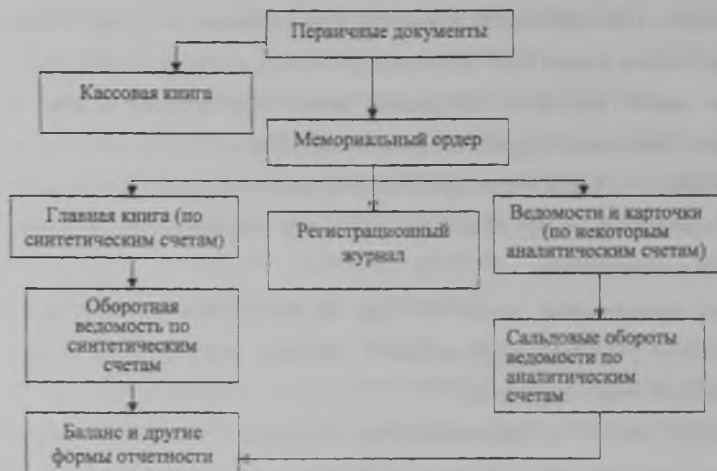


Рисунок 6 Схема записей при мемориально-ордерной системе учета

Мемориально-ордерной форме учета присущи серьезные недостатки. Так, для нее характерна многократность записей и связанные с этим излишние затраты труда. Много времени занимает подсчет итогов и взаимная сверка регистров синтетического и аналитического учета, которые в основном осуществляют в наиболее напряженном периоде - конце учетного цикла. Это создает неритмичность в работе, неравномерность загрузки счетных работников на протяжении месяца, нарушаются сроки представления отчетности. Мемориально-ордерная форма учета не разрешила важнейших проблем бухгалтерской техники - отставание аналитического учета от синтетического, обеспечение непосредственного составления отчетности по данным учетных регистров, сокращение числа рабочих приемов.

Разобщенность аналитического и синтетического учета вызывает отставание аналитического учета. Это приводит к тому, что в некоторых компаниях составлять баланс и другие отчетные таблицы приходится, не

имея разности по аналитическим счетам. Увеличиваются сроки сверки данных аналитического и синтетического учета на неоправданно длительный период.

Серьезным недостатком является то, что мемориально-ордерная форма больше всего рассчитана на ручной труд. Она не приспособлена к комплексной механизации учета, к современной вычислительной технике. Все эти недостатки мемориально-ордерной формы учета существенно снижают эффективность ее применения.

II. Журнально-ордерная форма учета:

Основным принципом регистрации учетной информации при использовании *журнально-ордерной формы* является принцип накопления данных первичных документов в накопительных ведомостях. Основным учетным регистром данной формы является журнал-ордер. В журналах-ордерах сочетаются хронологическая и систематическая записи, которые осуществляют непосредственно либо из первичных документов, либо из накопительных ведомостей. На каждый синтетический счет открывают специальный журнал-ордер, в котором отражают хозяйственные операции, с кредита счета в дебет соответствующих счетов. Для усиления контроля за движением средств журналы-ордера применяют в сочетании с накопительными ведомостями. В некоторых журналах-ордерах ведут и синтетический и аналитический учет. При этом карточки аналитического учета не используют и оборотные ведомости не составляют. В журналах-ордерах может быть проставлена типовая корреспонденция счетов. Это делает регистры более наглядными и уменьшает количество ошибок. Схема записей при журнально-ордерной форме учета приведена на рисунке 7. Данные первичных документов записывают в журналы-ордера или накопительные ведомости по массовым однородным хозяйственным операциям, а итоговые показатели переносят в журналы-ордера. По тем же хозяйственным операциям, по которым аналитический учет в журналах не ведется, данные отражают в

карточках аналитического учета.

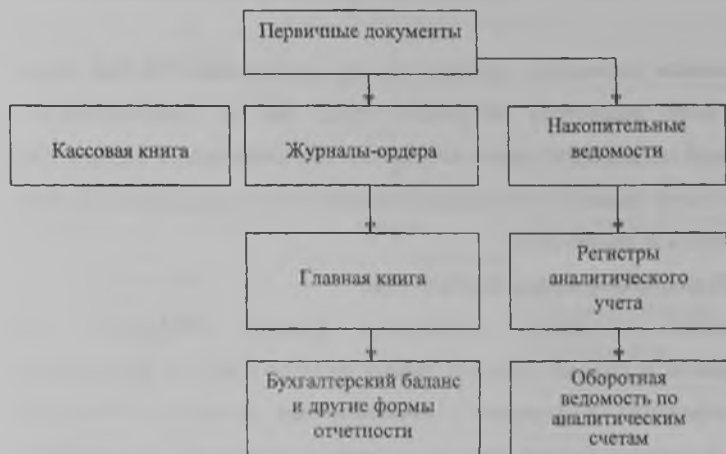


Рисунок 7 Схема записей при журнально-ордерной системе учета.

В конце месяца подсчитывают итоги по всем карточкам, журналам-ордерам и ведомостям к ним. Итоги карточек переносят в оборотные ведомости по аналитическим счетам, а итоги журналов-ордеров и ведомостей сверяют с другими журналами-ордерами, ведомостями по корреспондирующим счетам и документами (товарными и кассовыми отчетами, выписками банка и т.д.)

После взаимной сверки общую сумму кредитового оборота из каждого журнала-ордера записывают на соответствующий счет Главной книги. Обороты по дебету каждого синтетического счета Главной книги в корреспонденции с оборотами по кредиту разных счетов собирают из разных журналов-ордеров. После этого подсчитывают общий итог по дебету каждого счета в Главной книге, выводят остаток на конец месяца и составляют бухгалтерский баланс и другие формы отчетности. До составления баланса необходимо итоги оборотных ведомостей сверить с итогами соответствующих счетов Главной книги.

Преимущества журнально-ордерной формы заключается: в снижении трудоемкости учета, улучшении его качества, ускорении и облегчении составления отчетности, расширении возможностей механизации учета. Благодаря широкому использованию накопительных ведомостей и отказа от составления мемориальных ордеров снижается трудоемкость учета. Этому способствует совмещение хронологической и систематической записей, а также объединение по большинству счетов регистров синтетического и аналитического учета, что значительно сокращает их количество и устраняет необходимость составления по аналитическим счетам оборотных ведомостей. Однократность регистрации оборотов по счетам в текущем учете устраняет дублирование записей и тем самым уменьшает трудоемкость учета.

Четкая регламентация построения журналов-ордеров, а также записей в них, наличие в регистрах кодов корреспондирующих счетов не только облегчает учет, но и устраняет ошибочные и произвольные записи. Приводимая корреспонденция счетов основана на сущности отражаемых хозяйственных операций и обеспечивает правильную группировку записей из первичных документов или ведомостей. Такая, тесная взаимосвязь синтетического и аналитического учета устраняет отставание аналитического учета. Система взаимного контроля итоговых показателей в учетных регистрах повышает достоверность учетных данных.

При журнально-ордерной форме данные, необходимые для отчетности, получаются в течение всего месяца и, как правило, непосредственно из учетных регистров без дополнительных работ, что значительно, сокращает сроки составления отчетности. В связи с наглядностью записей в учетных регистрах журнально-ордерная форма обеспечивает получение сведений для оперативного контроля и анализа хозяйственной деятельности.

Однако **журнально-ордерная форма учета** не лишена недостатков. Сложное строение отдельных регистров.

Таблица 8 - Перечень регистров бухгалтерского учета.

№ п/п	Журнал- ордер №№	Кредит счета	Ведомость №№	Дебет счета
А	1	2	3	4
1	1	1010	№ нет	1010
2	2	1030	№ нет	1030
3	3	1020, 1040, 1050, 1060	1, 2	1020, 1040, 1050, 1060
4	4	3010, 3020, 3050, 4010, 4020, 4030		
5	5	3110, 3130, 3140, 3150, 3160, 3170, 3180, 3190, 4310		
6	6	3310, 4110		
7	7	1250, 2150		
8	8	1610, 2910, 1420, 1270, 2170, 1280, 2180	№нет, ведом. по выдан. аван.	1610, 2910
9	9	3030, 3510, 4420, 4100	№ нет откр. ведом. по получ. аван.	3510, 4410
10	10	1290, 1300, 1620, 2420, 2740, 3350, 3390, 3410, 4210, 4150, 4160, 4170, 8100, 8200, 8300, 8400	1, 2, 3	
11	11	1320, 1330, 1200, 2100, 6000.	Ведомость по учету с покуп. и заказч.	
12	12	1100, 2000, 2200, 2300, 2400, 2700, 6100, 6200, 6300, 6400		
13	13	5000, 5100, 5200, 5300, 5400, 550		
14	14	5600, 6020, 6030, 7000, 7100, 7200, 7300, 7400, 7500, 7600, 7700		

Разные журналы-ордера имеют свою структуру, что вызывается особенностями учета различных объектов, а также необходимостью приспособления регистров для заполнения на клавишных вычислительных машинах. Разная структура журналов-ордеров и ведомостей усложняет их заполнение, затрудняет овладение техникой учетной регистрации.

III. Автоматизированная форма учета:

Это форма появилась в связи с применением в бухгалтерском учете компьютерной техники. Основой этой формы являются данные первичных документов. Группировка и обобщение этих данных с помощью

специальных программ осуществляется непосредственно в компьютере. В результате пользователи получают информацию, аналогичную той, которую содержит регистры синтетического и аналитического учета.

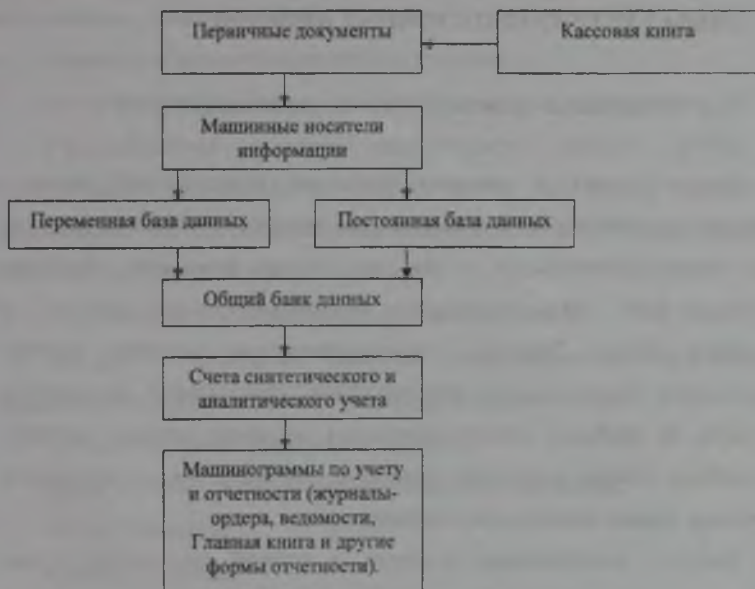


Рисунок 8 Схема записей при автоматизированной форме учета

Компании могут сами определить формы и методы бухгалтерского учета, исходя из объема учетных работ, наличие компьютерной техники и других условий. При этом они могут применять не только рекомендованные формы, но и разрабатывать свои, с учетом своей специфики, включая формы бухгалтерских регистров и программы обработки учетной информации, при соблюдении, разумеется технологии обработки учетных данных и общих методологических принципов.

РАЗДЕЛ II ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

ГЛАВА 7 УЧЕТ КРАТКОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

7.1 Учет денежных средств на текущих банковских счетах

Деньги – один из основных феноменов экономической жизни – выступают в качестве реальной связи хозяйствующих субъектов государства. Нет ничего удивительного в том, что теории денежного обращения посвящали свои труды выдающиеся мыслители прошлого времени и нынешней эпохи. Хорошо функционирующая денежная система способствует максимальному использованию материальных и трудовых ресурсов. И наоборот, разбалансированная денежная система нарушает кругооборот доходов и расходов, парализует силу общества, вызывая резкие колебания уровня производства, занятости, цен.

Деньги - экономическая категория, в которой проявляются и при участии которой строятся общественные отношения; деньги выступают в качестве самостоятельной формы меновой стоимости, средства, платежа и накопления.

Деньги возникают при определенных условиях осуществления производства и экономических отношений в обществе и способствует дальнейшему их развитию. Под влиянием меняющихся условий развития экономических отношений изменяются и особенности функционирования денег.

К непосредственным предпосылкам появления денег относятся:

- переход от натурального хозяйства к производству товаров и обмену товарами;
- имущественное обособление производителей товаров- собственников изготавливаемой продукции.

Сущность денег заключается в том, что они служат необходимым активным элементом и составной частью экономической деятельности общества, отношений между различными участниками звеньев воспроизводственного процесса.

Сущность денег характеризуется их участием в:

- осуществлении различных видов общественных отношений;
- распределении валового национального продукт (ВНП), в приобретении недвижимости, земли. Здесь проявление сущности неодинаково, так как различные возможности денег объясняются разными социально-экономическими условиями;
- определении цен, выражающих стоимость товаров;
- служат средством всеобщей обмениваемости на товары, недвижимости, произведения искусства, драгоценности и др.:
- улучшает условия сохранения стоимости.

Таким образом, деньги выполняют следующие функции:

- меры стоимости;
- средства платежа;
- средства обращения;
- средства накопления;
- мировых денег.

Самостоятельность функционирования денег значительно расширилось при появлении безналичных расчетов, в том числе и расчетов на базе применения электронной техники.

В процессе хозяйственной деятельности предприятия реализует произведенную продукцию, закупают необходимые материальные ценности и осуществляют различного рода расходы. Сроки поступления денежной выручки за реализованную продукцию не совпадают с периодом денежных затрат на покупку материальных ценностей и производственные нужды. Поэтому компании имеют свободные денежные средства, которые хранятся

на текущих банковских счетах. На счетах в банке хранятся денежные ресурсы, предназначенные для выплаты заработной платы, погашения обязательств перед бюджетом, банками и другие временно свободные денежные средства.

Для открытия текущего банковского счета должны быть представлены следующие документы:

- заявление клиента;
- копия приказа или Устава, заверенным органом зарегистрировавшего предприятия;
- карточку с образцами подписей первых руководителей и главного бухгалтера;
- оттиски печатей предприятия заверенных нотариально;
- справки о присвоении РНН и др.

Текущий банковский счет находится в полном распоряжении владельца счета. Платеж по различным формам безналичных расчетов и получение наличных денег с текущего банковского счета производится с согласия первого руководителя и главного бухгалтера предприятия. Без распоряжения указанных лиц с текущего банковского счета могут быть списаны средства в случае:

- взыскания денежных сумм по исполнительным листам суда;
- распоряжения финансовых органов на взыскание просроченных платежей в бюджет;
- обязательствам просроченных ссуд банка и другим бесспорным платежам.

В установленные по согласованию с предприятием сроки банк высылает заказной корреспонденцией или выдает под расписку доверенному лицу выписки с текущего банковского счета. В выписках банк указывает дату, номер документа, кратко излагает содержание каждой операции либо ставит шифр операции и выводит остаток денежных средств.

В подтверждение записей банк прилагает к выпискам копии документов, послуживших ему основанием для списания или зачисления денежных средств на текущий банковский счет.

Получив выписки и копии расчетных документов, предприятие проверяет законность записанных по счету операций и соответствие сумм данным приложенных документов. При чем необходимо помнить, что в выписке банка остаток денежных средств и зачисление указывают по кредиту счета, а списание по дебету счета. Т.е. для банка текущий банковский счет клиента является счетом обязательств.

Если проверкой будут обнаружены ошибочно записанные по счету суммы, предприятие не позднее чем через десять дней после получения выписки в письменной форме уведомляют об этом банк. Неправильно зачисленная или списанная сумма относится на счет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. После получения новой выписки, в которой банк покажет исправление допущенной им ошибки, предприятие делает обратную запись.

Документами для зачисления денежных средств на текущий банковский счет и списания с него служат квитанции и извещения банка, платежные поручения банку, денежные чеки, платежные требования, исполнительные листы и др.

Для обобщения информации о наличии, движении денежных средств на текущем банковском счете предназначен активный, инвентарный счет 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» по дебету, которого отражают остатки на начало и конец периода и поступление денег, а по кредиту списание.

Кредитовые обороты по счету 1030 отражают в журнале-ордере №2.

Кроме того, предприятие по месту открытия текущего банковского счета, для совершения валютных операций могут открыть валютный счет.

Организация учета и контроля о совершенных операциях на валютном

счете, аналогична учету операций на текущем банковском счете в тенге.

Таблица 9 - Корреспонденция счетов по учету денежных средств на текущих банковских счетах.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
I	Поступление денег на текущий банковский счет:		
1.	В счет погашения краткосрочной дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров, работ, услуг	1030	1210
2.	При реализации краткосрочной инвестиции, удерживаемой до погашения на сумму основного долга	1030	1280
3.	По начисленным краткосрочным вознаграждениям полученным	1030	1270
4.	В счет погашения прочей дебиторской задолженности	1030	1280
5.	Относящихся к доходам будущих периодов	1030	3520, 4420
6.	Денежные средства, числящиеся в пути	1030	1020
7.	Со сберегательных счетов в банках	1030	1050
8.	От поступления долгосрочного банковского займа	1030	4010
9.	От поступления краткосрочного банковского займа	1030	3010
10.	От реализации собственных акций	1030	5010, 5020
11.	Поступление от дочерних, ассоциированных и совместных организаций	1030	3320-3340
12.	Поступление краткосрочных авансов	1030	3510
II	Выбытие денежных средств с текущего банковского счета		
1.	Выданы долгосрочные банковские займы		
2.	Выданы краткосрочные банковские займы	3010	1030
3.	Оплата авансом арендных платежей, относящихся к текущей аренде	1260	1030
4.	Выдача краткосрочного аванса под поставку запасов, под выполнение работ, оказанных услуг	1610	1030
5.	Перечислена заработная плата	3350	1030
6.	Погашение задолженности по начисленным дивидендам и доходу участников	3030	1030
7.	Деньги, снятые с расчетного счета, но еще не поступившие по назначению	1020	1030
8.	Погашение задолженности по начисленным процентам. Погашение краткосрочных вознаграждений	3380	1030
9.	Погашение текущей части долгосрочной кредиторской задолженности	3370	1030
10.	Погашена краткосрочная задолженность перед поставщиками	3310	1030
11.	Погашение краткосрочной задолженности перед дочерними, ассоциированными и совместными организациями	3330-3340	1030
12.	Оплачены авансом налоги на имущество и на землю	1430	1030

		Окончание таблицы 9	
13.	Оплачен авансом корпоративный подоходный налог	1410	1030
14.	Оплачен начисленный НДС	3130	1030
15.	Оплачен начисленный социальный налог	3150	1030
16.	Оплачен начисленный налог на транспортные средства	3170	1030
17.	Оплачены начисленные обязательства по социальному страхованию	3210	1030
18.	Оплачены начисленные обязательства по пенсионному обеспечению	3220	1030
19.	Оплачены начисленные обязательства по прочим налогам, таможенным пошлинам и сборам	3230	1030
20.	Оплачены услуги банка	7210	1030

Однако имеется ряд особенностей:

1. Учет операций в иностранной валюте, осуществляют по рыночному курсу, который в соответствии с Постановлением Правительства Национального банка РК устанавливается следующим образом:

- по иностранным валютам, по которым проводятся торги на утренней (основной) сессии Казахстанской фондовой биржи (KASE), рыночный курс обмена валют определяется как средневзвешенный биржевой курс тенге к этим валютам, сложившимся на сессии по состоянию на 11⁰⁰ часов времени г. Алматы;

- по иностранным валютам, указанным в приложении к настоящему приказу / постановлению, по которым проводятся торги на сессии, рыночный курс обмена валют рассчитывается Национальным банком Республики Казахстан с использованием кросс курсов к доллару США сложившихся по состоянию на 15⁰⁰ часов алматинского времени в соответствии с котировками спроса, полученными по каналам информационного агентства «REUTERS», данный курс применяется в день, следующий за днем проведения торгов.

2. По операциям в иностранной валюте может возникнуть курсовая разница. В соответствии с МСФО №21 «Влияние изменений обменных курсов валют»:

Курсовая разница – это разница, возникающая в результате отражения в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности одного и того же количества единиц иностранной валюты в отчетной валюте при изменении

курса.

Курсовые разницы возникают в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета по этой операции или отчетной датой. Они могут быть положительными и отрицательными.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница возникающая:

- по операциям, связанным с полным или частичным погашением дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату расчета отличался от курса на дату отражения этой дебиторской или кредиторской задолженности в системе бухгалтерского учета в отчетном периоде, либо от курса на дату составления финансовой отчетности за предыдущий отчетный период, в котором эта дебиторской или кредиторской задолженности была пересчитана в последний раз;

- по операциям, связанным с пересчетом стоимости остатков денежных средств в иностранной валюте на каждую отчетную дату и перед каждой операцией по движению средств на этих счетах.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата их расчета и за который составлена финансовая отчетность.

Курсовые разницы зачисляются в состав доходов или расходов субъекта и отражаются в системе бухгалтерском учете и финансовой отчетности отдельно от других видов доходов и расходов от деятельности субъекта.

Одним из способов защиты от возможных потерь, возникающих от курсовых разниц может служить хеджирование, выраженная в виде страхования рисков курсовых потерь заключением разного рода срочных валютных сделок, а также включением в контракты и соглашения защитных оговорок. Хедж, хеджирование – страхование или ограждение от потерь – сделки, осуществляемые в целях установления сумм в валюте отчетности, которые требуются или должны быть в наличии на дату расчетов по сделкам

в иностранной валюте.

3. Курсовые разницы признаются в корреспонденции с теми счетами, на которых они возникли.

4. Учет всех производственных валютных операций, независимо от используемых валют, ведут в тенге. Если сделки и другие хозяйственные операции совершаются и оцениваются в иностранной валюте, для целей бухгалтерского учета и отчетности производится пересчет данных показателей в тенговый эквивалент по обменному курсу. Другими словами, каждая операция совершаемая в иностранной валюте, при отражении её в бухгалтерском учете, будет иметь двойную денежную оценку: в иностранной валюте и в тенге.

Для учета операций в иностранной валюте на предприятии открывается счет 1031 «Денежные средства на текущих банковских счетах в валюте.»

Кредитовые обороты по счетам группы 1030 отражаются в журнале-ордере №2, а дебетовые – в ведомости к нему. Положительные курсовые разницы в журнале-ордере №12, а отрицательные курсовые разницы в журнале-ордере №14.

Таблица 10 - Корреспонденция счетов по учету операций в иностранной валюте на текущем банковском счете на территории страны и за рубежом.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Поступление денег на текущий банковский счет в валюте:		
1.	В счет погашения краткосрочной дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров, работ, услуг в валюте	1031	1210
2.	При реализации краткосрочной инвестиции, удерживаемой до погашения на сумму основного долга в валюте	1031	1280
3.	По начисленным краткосрочным вознаграждениям полученным в валюте	1031	1270
4.	В счет погашения прочей дебиторской задолженности в валюте	1031	1280
5.	Относящихся к доходам будущих периодов в валюте	1031	4420
6.	Денежные средства в иностранной валюте, числящиеся в пути	1031	1020

Окончание таблицы 10			
7.	Со сберегательных счетов в банках в валюте	1031	1060
8.	От поступления долгосрочного банковского займа в валюте	1031	4010
9.	В счет оплаты акций (долей участия) от учредителей в валюте	1031	5110
10.	От поступления краткосрочного банковского займа в валюте	1031	3010
11.	От реализации собственных акций в валюте	1031	5010, 5020
12.	Поступление от дочерних, ассоциированных и совместных организаций в валюте	1031	3320-3340
13.	Поступление краткосрочных авансов в валюте	1031	3510
14.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (положительная курсовая разница)	1031	6250
II	Выбытие денежных средств с текущего банковского счета в валюте:		
1.	Погашены долгосрочные банковские займы в валюте	4010	1031
2.	Погашены краткосрочные банковские займы в валюте	3010	1031
3.	Отражение отрицательной курсовой разницы	7430	1031
4.	Выдача аванса под поставку запасов, под выполнение работ, оказанных услуг в валюте	1610, 2910	1031
5.	Перечислена заработная плата в валюте	3350	1031
6.	Погашение задолженности по начисленным дивидендам и доходу участников в валюте	3030	1031
7.	Деньги, снятые с расчетного счета, но еще не поступившие по назначению	1020	1031
8.	Погашение краткосрочных вознаграждений в валюте	3380	1031

7.2 Учет денежных средств в кассе

Осуществляя свою деятельность, предприятия получают наличные деньги со счетов в банке на хозяйственные нужды (операционные и административно-хозяйственные расходы, оплата служебных командировок и др.). В кассу поступают также различные платежи, остатки неизрасходованных подотчетных сумм и др.

Для ведения кассовых операций приказом первого руководителя назначается кассир, который принимает под свою ответственность деньги и ценные бумаги, дает предприятию обязательство о материальной ответственности. В соответствии Законом «О труде» в Республике Казахстан «Письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть

заключены работодателем с работником достигшем 18 лет, занимающим должность или выполняющим работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных ему ценностей».

Первичными документами по движению наличных денег в кассе являются приходные и расходные кассовые ордера, счета-фактуры, платежные ведомости и др.

Наличные деньги принимаются кассиром в кассу на основании приходных кассовых ордеров. Приходной кассовый ордер и квитанция к нему составляются в бухгалтерии с указанием от кого, за что или на какие цели получены деньги и передаются для исполнения кассиру непосредственно бухгалтером. Кассир, проверив в приходном ордере подлинность подписи главного бухгалтера или другого уполномоченного на то работника учета, уточняет правильность оформления приходного кассового ордера и наличие перечисленных в нем приложений. Удостоверившись в надлежащем оформлении документа, кассир получает деньги и расписывается в ордере в их получении. Приходной кассовый ордер кассир до конца дня оставляет у себя, а квитанцию вручает лицу, внесшему деньги в кассу. Приложенные к ордеру документы погашаются штампом «Получено» с указанием даты.

Выдаются деньги по расходным кассовым ордерам или другим заменяющим их документам, переданным в кассу бухгалтером.

Расходный кассовый ордер подписывается руководителем предприятия или другим распорядителем кредита или главным бухгалтером и передается в кассу. Кассир, проверив правильность оформления расходного кассового ордера, требует от получателя денег предъявления паспорта или другого документа удостоверяющего его личность, и отмечает в расходном ордере номер документа, кем и когда он выдан. Затем кассир выдает деньги под расписку на ордере в получении выданной суммы и скрепляет своей

подписью кассовую операцию. Документы, приложенные к расходному кассовому ордеру, погашаются надписью или штампом «Оплачено» с указанием даты.

Проверив записи по платежным ведомостям, бухгалтер выписывает один расходный кассовый ордер на фактически выплаченную по всем ведомостям сумму и передает его кассиру для отчета. По мере совершения кассовых операций кассир регистрирует их в кассовой книге. Эта книга должна быть заранее пронумерована, опечатана сургучной печатью и заверена подписями директора и главного бухгалтера предприятия. Записи в книге производятся под копировальную бумагу в двух экземплярах. В конце каждого рабочего дня в кассовой книге подсчитываются итоги по приходу и расходу и выводится остаток денег на начало следующего дня. Затем кассовую книгу вместе с приходными и расходными кассовыми документами кассир предъявляет в бухгалтерию. В бухгалтерии в присутствии кассира перенос книжного остатка на начало дня сверяется с конечным остатком, выведенным в кассовой книге за предыдущий день, записи по приходу и расходу – с оправдательными документами и проверяется выведенный остаток денег на конец рабочего дня. После проверки кассир под расписку в первом экземпляре кассовой книги сдает главному бухгалтеру или по его поручению другому сотруднику бухгалтерии оправдательные документы и второй отзывной лист книги, являющийся отчетом кассира.

Приказом Министерства финансов Республики Казахстан от 21.06.2007 года №216 утверждена новая форма регистра (кроме кассовой книги) книга учета принятых и выданных кассирам денег (ФКО-5).

Бухгалтерский учет кассовых операций ведут по счету 1010 «Денежные средства в кассе». На дебет этого счета записываются поступления наличных денег, а на кредит – их расход. Разметка корреспондирующих счетов со счетом кассы делается по каждой операции отдельно на втором отрывном листе кассовой книги. С этой целью в отрывном листе предусмотрена

колонка, в которой по кассовым операциям указываются шифры корреспондирующих счетов.

Для учета движения денег в иностранной валюте открывается активный счет 1011 «Денежные средства в валюте» с открытием субсчетов для учета по видам валют.

Таблица 11 - Корреспонденция счетов по учету денежных средств в кассе.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
I	Поступление денег в кассу:		
1.	В счет погашения краткосрочной дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров, работ, услуг	1010	1210
2.	От поступления долгосрочного банковского займа	1010	4020
3.	По начисленным краткосрочным вознаграждениям полученным	1010	1270
4.	В счет погашения прочей дебиторской задолженности	1010	1280
5.	По неиспользованным авансам от работников	1010	1250
6.	Денежные средства в национальной валюте, числящиеся в пути	1010	1020
7.	С депозитных счетов в банках	1010	1060
8.	С сберегательных счетов	1010	1050
9.	В счет оплаты акций (долей участия) от учредителей	1010	5110
10.	От поступления краткосрочного банковского займа	1010	3010
11.	От реализации собственных акций	1010	5010, 5020
12.	Оприходован выявленный излишек денег в кассе при инвентаризации	1010	6280
13.	Поступление краткосрочных авансов	1010	3510
14.	Поступление долгосрочных авансов	1010	4410
15.	В счет погашения долгосрочной дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров, работ, услуг	1010	2110
II	Выбытие денежных средств из кассы		
1.	Выданы из кассы подотчетные суммы	1250	1010
2.	Выданы из кассы краткосрочные займы	1110	1010
3.	Оплата авансом арендных платежей, относящихся к текущей аренде	1260	1010
4.	Выдача краткосрочного аванса на поставку запасов, под выполнение работ, оказание услуг	1610	1010
5.	Выдана из кассы заработная плата и другие выплаты	3350	1010
6.	Погашение задолженности по начисленным дивидендам и доходу участников	3030	1010
7.	Деньги, выданные из кассы, но еще не поступившие по назначению	1020	1010

Окончание таблицы 11			
8.	Выданы из кассы долгосрочные займы	2010	1010
9.	Погашение текущей части долгосрочного обязательства по финансовой аренде	3370	1010
10.	Оплачена краткосрочная задолженность перед поставщиками и подрядчиками	3310	1010
11.	Погашение задолженности перед дочерними, ассоциированными и совместными организациями	3330-3340	1010
12.	Выявлена недостача денег при инвентаризации	7470	1010
13.	Выявленная недостача денег при инвентаризации списана на подотчетное лицо	1250	1010
14.	Погашение краткосрочных обязательств по авансовым отчетам	3390	1010
15.	Оплачена долгосрочная задолженность перед поставщиками и подрядчиками	4110	1010

По каждому виду валюты ведут отдельные кассовые книги.

Кредитовые обороты по учету денег в кассе ведут в журнале-ордере №1, а дебетовые в ведомости к нему.

Таблица 12 - Корреспонденция счетов по учету денежных средств в кассе в иностранной валюте.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
I	Поступление денег в иностранной валюте в кассу:		
1.	В счет погашения краткосрочной дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров, работ, услуг в иностранной валюте	1011	1210
2.	В счет погашения долгосрочной дебиторской задолженности, возникшей при реализации товаров, работ, услуг в иностранной валюте	1011	2120
3.	По начисленным краткосрочным вознаграждениям в иностранной валюте	1011	1270
4.	В счет погашения прочей дебиторской задолженности в иностранной валюте	1011	1280
5.	По неиспользованным авансам от работников в иностранной валюте	1011	1250
6.	Денежные средства в иностранной валюте, числящиеся в пути	1011	1020
7.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (положительная курсовая разница)	1011	6250
8.	С текущих валютных счетов в банке	1011	1031
9.	В счет оплаты акций (долей участия) в валюте от учредителей	1011	5110, 5030

Окончание таблицы 12			
10.	От поступления валютного краткосрочного банковского займа в иностранной валюте	1011	3010
11.	От реализации собственных акций в валюте	1011	5010, 5020
12.	Оприходован выявленный излишек денег в валютной кассе при инвентаризации	1011	6280
13.	Поступление краткосрочных авансов в иностранной валюте	1011	3510
14.	От поступления валютного долгосрочного займа в иностранной валюте	1011	2010
II	Выбытие денежных средств из кассы		
1.	Выданы из кассы подотчетные суммы в валюте	1250	1011
2.	Выданы из кассы краткосрочные займы в валюте	1110	1011
3.	Оплата авансом арендных платежей в валюте, относящихся к текущей аренде	1260	1011
4.	Выдача краткосрочного аванса в валюте на поставку запасов, под выполнение работ, оказание услуг	1610	1011
5.	Выдана из кассы заработная плата и другие выплаты в валюте	3350	1011
6.	Погашение задолженности по начисленным дивидендам и доходу участников в валюте	3030	1011
7.	Деньги в валюте, выданные из кассы, но еще не поступившие по назначению	1020	1011
8.	Погашение краткосрочных займов в валюте	1110	1011
9.	Погашена текущая часть долгосрочного займа в валюте	3370	1011
10.	Погашение текущей части долгосрочного обязательства по финансовой аренде в валюте	3370	1011
11.	Оплачена краткосрочная задолженность перед поставщиками в валюте	3310	1011
12.	Погашение задолженности перед дочерними, зависимыми организациями и совместно контролируемыми юридическими лицами в валюте	3330-3340	1011
13.	Выявлена недостача денег в валютной кассе при инвентаризации	7470	1011
14.	Погашение краткосрочных обязательств по авансовым отчетам в валюте	3390	1011
15.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (отрицательная курсовая разница)	7430	1011

Большую роль в сохранности наличных денег предприятия играет правильно построенная система внутреннего контроля. Внутренний контроль по операциям с деньгами должен выполнять следующие функции:

- отдельный учет и отдельное хранение денег;
- учет всех операций, произведенных за наличный расчет;

- хранение только необходимого остатка денег в кассе;
- периодические проверочные подсчеты остатков денег в кассе.

7.3 Учет операций по другим счетам в банке

Денежные средства в пути отражают информацию о движении денег (переводов) в национальной и иностранных валютах в пути, то есть денег (преимущественно торговая выручка), внесенных в кассы банков или кассы почтовых отделений, для зачисления на текущие, корреспондентские или иные банковские счета организации, но еще не зачисленных по назначению до конца отчетного периода. Основанием для принятия к бухгалтерскому учету денег по счету 1020 «Денежные средства в пути» (например, при сдаче выручки) являются выписки и мемориальные ордера банка, квитанции почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассатором банка и т.п.

Таблица 13 - Корреспонденция счетов по учету операций денежные средства в пути

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
I	Поступление денежных средств		
1.	Деньги в валюте, выданные из кассы, но еще не поступившие по назначению	1020	1011
2.	Выручка, сданная в почтовое отделение через подотчетное лицо, но не зачисленная на расчетный счет	1020	1250
3.	Деньги, снятые с текущего банковского счета, но еще не поступившие по назначению	1020	1030
4.	Деньги, снятые с текущего банковского счета в валюте, но еще не поступившие по назначению	1020	1030
5.	Деньги, снятые с депозитного банковского счета, но еще не поступившие по назначению	1020	1060
II	Выбытие денежных средств		
1.	Денежные средства, поступившие в кассу, числящиеся в пути	1010	1020
2.	Денежные средства в иностранной валюте, числящиеся в пути, поступили в кассу	1010	1020

Окончание таблицы 13			
3.	Денежные средства в национальной валюте, числящиеся в пути, полученные при конвертации, поступили на текущий банковский счет в тенге, в валюте	1030	1020
4.	Денежные средства в национальной валюте, числящиеся в пути, поступили на депозитный банковский счет	1060	1020

Кредитовые обороты по счетам группы 1020 «Денежные средства в пути» отражаются в журнале-ордере №3, а дебетовые - в ведомости к нему.

Денежные средства на сберегательных счетах:

Банки для проведения своих активных операций используют привлеченные ресурсы, образующиеся в результате проведения пассивных операций.

Пассивные операции коммерческих банков могут осуществляться в форме:

- вкладные (депозитные) операции

***Вкладные операции** – это операции банков по привлечению средств юридических и физических лиц во вклады либо на определенный срок, либо до востребования.*

При проведении вкладных операций, любой банк придерживается разработанной им депозитной политики, которая в свою очередь, основана на следующих правилах:

- вкладные операции организуются таким образом, чтобы содействовать получению банком прибыли или создать условия для получения прибыли в будущем;
- в процессе организации вкладных операций следует стремиться к разнообразию субъектов вкладных операций и сочетанию разных форм вкладов;
- при осуществлении вкладных операций следует обеспечивать взаимосвязь и взаимосогласованность между этими операциями и операциями по выдаче ссуд по срокам и суммам вкладов и кредитных вложений;

- особое внимание в процессе организации вкладных операций необходимо уделять срочным вкладам, которые в наибольшей степени обеспечивают поддержание ликвидности баланса банка;

- организуя вкладные операции, банк должен стремиться к тому, чтобы резервы свободных (не вовлеченных в активные операции) средств на вкладных счетах были минимальны.

Для многих мелких и средних по величине банков вклады представляют собой главный источник денежных средств. Банки как финансовые посредники на финансовых рынках мобилизуют крупные суммы временно свободных средств других организаций и населения.

Для учета и обобщения информации о движении денежных средств на депозитных банковских счетах предназначены активные счета группы 1050.

Таблица 14 - Корреспонденция счетов по учету денежных средств на депозитных банковских счетах.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
I	Поступление денег на депозитный банковский счет:		
1.	Со специального банковского счета	1050	1060
2.	Деньги, поступившие на депозитный банковский счет, с текущего банковского счета в тенге	1050	1030
3.	Денежные средства, числящиеся в пути, поступившие на депозитный счет	1050	1020
4.	Поступили начисленные краткосрочные вознаграждения	1050	1270
II	Выбытие денег с депозитного банковского счета:		
1.	Деньги, снятые с депозитного банковского счета, но еще не поступившие по назначению	1020	1050
2.	Деньги, поступившие на текущий банковский счет в тенге с депозитного банковского счета	1030	1050
3.	Деньги, поступившие на текущий банковский счет в валюте с депозитного банковского счета	1031	1050
4.	Оплачены услуги банка	7210	1050
5.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (положительная курсовая разница)	1050	6250
6.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (отрицательная курсовая разница)	7430	1050

Денежные средства на специальных счетах:

Учитывается поступление и расходование средств, получаемых от спонсорской и благотворительной помощи от юридических и физических лиц в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан, а также в виде страховой выплаты осуществляемой страховщиком в случае повреждения или уничтожения имущества предприятия в результате ДТП. Кроме того, учитываются финансовые операции по поступлению и расходованию средств по грантам и др.

Таблица 15 - Корреспонденция счетов по учету денежных средств на специальных счетах.

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Поступление денег на специальный счет:		
1.	С депозитного банковского счета	1060	1050
2.	При реализации краткосрочных инвестиций, удерживаемых до погашения на сумму основного долга	1060	1280
3.	По начисленным краткосрочным вознаграждениям	1060	1270
4.	В счет погашения прочей краткосрочной дебиторской задолженности	1060	1280
5.	Относящихся к доходам будущих периодов	1060	3520,4420
6.	Денежные средства в национальной валюте, числящиеся в пути	1060	1020
7.	От поступления долгосрочного банковского займа	1060	4010
8.	В счет оплаты акций (долей участия) в валюте от учредителей	1060	5020
9.	От поступления краткосрочного банковского займа	1060	3010
10.	От реализации собственных акций	1060	5010, 5020
11.	Поступление от дочерних, ассоциированных и совместных организаций	1060	3320-3340
12.	Поступление краткосрочных авансов	1060	3510
13.	Получена спонсорская помощь от юридических и физических лиц	1060	6220
П	Выбытие денежных средств со специального счета		
1.	Погашены долгосрочные займы	2010	1060
2.	Погашены краткосрочные займы	1110	1060
3.	Оплата авансом арендных платежей, относящихся к текущей аренде	1260	1060
4.	Перечислены денежные средства на текущий банковский счет	1030	1060
5.	От выкупленных собственных акций	5010, 5020	1060

Окончание таблицы 15			
6.	Погашение задолженности по начисленным дивидендам и доходу участников	3030	1060
7.	Деньги, снятые со специального счета, но еще не поступившие по назначению	1020	1060
8.	Погашена задолженность по краткосрочным вознаграждениям к выплате. Погашение краткосрочных вознаграждений	3380	1060
9.	Погашена текущей части долгосрочного займа	3370	1060
10.	Погашение текущей части долгосрочного обязательства по финансовой аренде	3370	1060
11.	Оплачены услуги банка	7210	1060
12.	Погашение краткосрочной задолженности перед дочерними, ассоциированными и совместными организациями	3330-3340	1060

Кредитовые обороты по счету 1060 отражаются в журнале-ордере №3, а дебетовые – в ведомости к нему.

7.4 Учет финансовых инвестиций

Инвестиции – это активы, которыми владеют в целях улучшения финансового положения путем получения доходов (дивидендов, увеличение собственного капитала, процентов и др.)

Инвестиции бывают краткосрочными и долгосрочными, а также долевыми и долговыми.

Совокупность ценных бумаг находящихся во владении предприятия называется инвестиционным портфелем.

Эмитенты – это субъекты, выпускающие бумаги с целью привлечения средств для финансирования реальных производственных или социальных проектов и несущие от своего имени обязательства перед владельцами ценных бумаг. Ценными бумагами являются акции, облигации, производственные ценные бумаги, а также ипотечные свидетельства, коносаменты и другие виды распорядительных документов, имеющих статус ценных бумаг в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Корпоративные ценные бумаги – это ценные бумаги, выпускаемые

субъектом в соответствии с действующим законодательством с целью формирования уставного капитала или привлечения средств для осуществления хозяйственной деятельности.

Инвесторы – это субъекты, осуществляющие вложения своих средств в ценные бумаги с целью формирования активов длительного пользования, сохранения собственных средств от инфляции и получения дохода в виде дивидендов по акциям, вознаграждений по облигациям и др.

Долевые ценные бумаги обычно представлены простыми и привилегированными акциями. Но помимо акций долевой ценной бумагой может служить любой финансовый инструмент, подтверждающий право владения или продажи доли собственности (кроме конвертируемых облигаций, акций, выпущенных и затем вновь выкупленных корпорацией-эмитентом, а также привилегированных акций, которые могут быть предъявлены к погашению).

Довольно часто крупные организации пытаются взять под свой контроль и управление более мелкие, путем приобретения контрольного пакета их акций (более 50% всех выпущенных акций). В некоторых случаях данные попытки являются «дружественными», т.е. не встречают сопротивление со стороны организации, берущийся под контроль, но иногда они носят явно «враждебный» характер. Если попытки по приобретению удаются, то две компании считаются одной хозяйственной единицей с единым бухгалтерским учетом. В этом случае составляется консолидированная финансовая отчетность. Организация, берущая под контроль другую, носит название основного товарищества, а организация, подпадающая под контроль, носит название дочерней.

При покупке акций другой фирмы метод учета таких операций зависит от мотивов компании-инвестора и от размеров осуществляемых вложений.

Компания может вкладывать деньги по следующим причинам:

- временное инвестирование денег;

- долгосрочная покупка определенного процента общего количества выпущенных акций компании с целью гарантированного получения необходимого сырья (например, в случае, когда крупные нефтяные компании вкладывают деньги в акции геологоразведочных фирм);

- долгосрочное инвестирование средств с целью расширения деятельности (в случае, когда намного проще завладеть пакетом акций другой прибыльной компании нежели развивать самим данное направление деятельности).

В бухгалтерском балансе компании первый тип вложений классифицируется как текущие активы, а два последних типа как долгосрочные вложения (инвестиции). Размер вкладываемых в акции средств определяет метод учета данных инвестиций.

Долговые ценные бумаги обычно представлены облигациями, казначейскими векселями, депозитными сертификатами и т.п.

Облигация — финансовый инструмент, представляющий собой форму задолженности эмитента, размещенный среди инвесторов. Облигации должны быть погашены к определенному сроку и требуют периодической выплаты вознаграждений (интереса).

Приобретение ценных бумаг в бухгалтерском учете отражается по стоимости приобретения с учетом расходов, связанных с приобретением. К расходам по приобретению относятся комиссионные услуги фондовой биржи, комиссионные вознаграждения брокера или дилера, независимого регистратора, пошлина.

Суммы комиссионного вознаграждения оговариваются в договоре между покупателем, брокером, дилером.

Пример:

Компания «Сагуал» в течение 2006 года купила:

1) 1000 акций компании «Афины» по цене 50 тенге за 1 акцию.
Брокерская комиссия — 5000 тенге. Значит общая стоимость:

$1000 \cdot 50 + 5000 = 55\,000$ тенге

2) 3000 акций компании «Томирис» по цене 700 тенге за 1 акцию.
Брокерская комиссия –12 000 тенге. Общая стоимость:
 $3000 \cdot 700 + 12000 = 2112000$ тенге.

31 декабря 2006 года портфель ценных бумаг компании «Сагуал» выглядит следующим образом: (тенге)

Компании	Себестоимость	Рыночная цена	Доход (убыток)
Комп. «Афины»	55 000	60 000	5 000
Комп. «Томирис»	2 112 000	2 000 000	(112 000)
Всего:	2 167 000	2 060 000	(107 000)

Таким образом текущая рыночная стоимость портфеля ценных бумаг составляет 2 060 000 тенге.

31 декабря будет сделана следующая бухгалтерская запись:

Дт 7330	107 000
Кт 1140	107 000

Данная запись показывает уменьшение первоначальной стоимости краткосрочных финансовых инвестиций на дату составления финансовой отчетности при уменьшении рыночной стоимости краткосрочных финансовых инвестиций, имеющихся в наличии для продажи.

При отражении операций по приобретению инвестиций необходимо помнить, что приобретение инвестиций в виде облигаций имеют свою специфику отражения в учете. Кроме того, в момент выпуска облигаций объявленные в проспекте эмиссии вознаграждения по ним могут не совпадать с вознаграждениями по облигациям такого класса, которые обращаются на рынке. Поэтому необходимо различать понятия номинальной и рыночной процентной ставки.

Номинальная процентная ставка – это ставка вознаграждений, выплачиваемых держателям облигаций, основанная на номинальной стоимости облигаций.

Рыночная процентная ставка – это ставка, основанная на суммах,

выплачиваемых на инвестиционном рынке по облигациям с похожими условиями займа и риска. Рыночные процентные ставки колеблются изо дня в день. Поскольку компания не контролирует рыночные процентные ставки, очень часто на дату выпуска облигации возникает разница между рыночной и номинальной процентными ставками.

Если рыночная процентная ставка выше номинальной, выпускаемая стоимость облигации будет ниже номинальной стоимости. В таком случае облигации выпускаются **со скидкой**. Если же рыночная процентная ставка меньше номинальной, выпускаемая стоимость облигации будет выше номинальной. В этом случае облигации выпускаются **с премией**.

Если инвестор приобретает инвестиции с вознаграждениями за период до момента приобретения, то при покупке их в дни, не совпадающие с днями выплаты вознаграждения, покупатель и продавец должны разделить между собой соответствующую сумму дохода от вознаграждения по данной инвестиции. Покупатель уплачивает продавцу помимо стоимости инвестиции сумму вознаграждения, причитающуюся за период, прошедшей с момента ее последней выплаты. При наступлении очередного срока выплаты вознаграждения покупатель получает всю сумму вознаграждения за весь период. Полученная сумма вознаграждения распределяется на две части -- выплаченную продавцу и собственную.

Часть вознаграждения, выплаченная продавцу, уменьшает стоимость инвестиции.

Разница между стоимостью приобретения и стоимостью погашения (скидка или премия) ценной бумаги амортизируется инвестором в течение времени владения ею.

Пример №1

Ценные бумаги, выпускаемые со скидкой.

Компания «Сагуал» 1 января 2007 года выпускает 5-летние облигации на 100 000 тенге из расчета 9% годовых. Проценты должны выплачиваться 1

января и 1 июля каждого года. При рыночной процентной ставке 10 % скидка по облигациям с учетом брокерских вознаграждений будет равна:

PV (10 периодов по 4,5 % от 100 000)	64 392.76
Минус: (10 периодов по 5 % от 100 000)	(61 391.32)
Разница основного долга	3 001.44
PVA (10 периодов по 4,5 % от 4 500)	35 607.23
Минус PVA(10 периодов по 5 % от 4 500)	34 747.81
Разница процентов.	<u>859.42</u>
Итого.	3 860.86

Запись о выпуске облигаций со скидкой будет следующей:

1 января

Д ^т Денежные средства	96 139	
Д ^т Непогашенная скидка по облигациям	3 861	
К ^т Облигации к оплате		100 000

Запись инвестора при покупке облигаций будет следующей:

1 января

Д ^т Прочие долгосрочные инвестиции	96 139	
К ^т Денежные средства		96 139

Пример №2

Ценные бумаги, выпускаемые с премией.

Компания «Сагуал» выпустила те же облигации (под 9% годовых) за 104 100 тенге при рыночной ставке 8%.

PV (10 периодов по 4 % от 100 000)	36 500
Плюс PVAД (10 периодов по 4 % от 4 500)	67 600
Итого.	104 100

Запись о выпуске облигаций с премией будет следующей:

1 января

Д ^т Денежные средства	104 100	
К ^т Непогашенная премия по облигациям		4 100
К ^т Облигации к оплате		100 000

Запись инвестора при покупке облигаций будет следующей:

Д^т Прочие долгосрочные инвестиции 104 100

К^т Денежные средства 104 100

Давайте рассмотрим, как будет производиться списание скидки в соответствии с примером №1.

Таблица показывает, что доход по вознаграждению больше, чем предлагал эмитент ровно на сумму дисконта, к дате погашения облигация доведена до номинала, а дисконт самортизировался.

Этот расчет амортизации произведен по методу эффективной процентной ставки.

Таблица 16 - Амортизация облигации со скидкой

Дата	Средства полученные	Доход по % (5%)	Амортизационная скидки	Балансовая стоимость облигации
1.01.07				96 139
1.07.07	4 500	4807	307	96446
1.01.08	4 500	4822	322	96 768
1.07.08	4 500	4838	338	97 106
1.01.09	4 500	4855	355	97 461
1.07.09	4 500	4873	373	97 834
1.01.10	4 500	4892	392	98 226
1.07.10	4 500	4911	411	98 637
1.01.11	4 500	4932	432	99 069
1.07.11	4 500	4953	453	99 522
1.01.12	4 500	4976	476	100 000
Итого:	45 000	48 859	3859	

А теперь рассмотрим как будет амортизироваться премия в соответствии с примером №2.

По данным этой таблицы видно, что покупатели переплатили за облигации, т.к. процентная ставка последних выше рыночной. Облигационная премия не возвращается покупателям при погашении облигаций. По этой причине премия списывается в течение периода облигационного займа на уменьшение доходов по выплате процентов.

Кредитовые обороты по счетам инвестиций отражают в журнале-ордере №12.

Таблица 17 - Амортизация облигации с премией

Дата	Средства полученные	Доход по % (4%)	Амортизационная премия	Балансовая стоимость облигации
1.01.07				104 100
1.07.07	4 500	4164	336	103 764
1.01.08	4 500	4151	349	103 415
1.07.08	4 500	4137	363	103 052
1.01.09	4 500	4122	378	102 674
1.07.09	4 500	4107	393	102 281
1.01.10	4 500	4091	409	101 872
1.07.10	4 500	4075	425	101 447
1.01.11	4 500	4058	442	101 005
1.07.11	4 500	4040	460	100 545
1.01.12	4 500	4022	475	100 000
Итого:	45 000	40 967	4033	

Порядок учета финансовых инвестиций регламентируются МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

7.5 Учет дебиторской задолженности

В процессе расчетных взаимоотношений организаций с другими организациями возникает дебиторская задолженность, которая представляет собой выраженные в денежной форме долговые обязательства других юридических и физических лиц перед данной организацией.

Дебиторская задолженность - это элемент оборотного капитала. Организации и лица, которые являются должниками данной организации, называются дебиторами.

Дебиторскую задолженность можно классифицировать по различным критериям.

1. По причинам образования дебиторская задолженность делится на оправданную и неоправданную.

К оправданной относится дебиторская задолженность, срок погашения которой еще не наступил или составляет менее одного месяца и которая

связана с нормальными сроками документооборота.

К неоправданной дебиторской задолженности относится просроченная задолженность, а также задолженность, связанная с ошибками в оформлении расчетных документов, с нарушением условий хозяйственных договоров и так далее.

Существует еще безнадежная дебиторская задолженность - это счета, которые покупатели не оплатили. Безнадежные долги списываются на убытки по истечении срока исковой давности;

2. Как объект учета дебиторская задолженность по сроку платежа классифицируется на отсроченную (срок исполнения обязательств по которой еще не наступил) и просроченную (срок исполнения обязательств по которой уже наступил);

3. Дебиторская задолженность может возникать:

- по товарным операциям;
- нетоварным операциям.

4. В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность делится по срокам ее образования на две группы:

- краткосрочная - задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- долгосрочная - задолженность, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Дебиторская задолженность является активом предприятия, который связан с юридическими правами, включая право на владение.

В целом под активом понимается имущество, имущественные блага и права субъекта, имеющие стоимостную оценку. Будущая экономическая выгода, воплощённая в активе - это потенциальный, прямой или косвенный вклад в приток денежных средств субъекта. Следовательно, дебиторская задолженность - это будущая экономическая выгода, воплощённая в активе, и связанная с юридическими правами, включая право на владение.

Актив дебиторской задолженности имеет три существенные характеристики:

1. Он воплощает будущую выгоду, обеспечивающую способность прямо или косвенно создавать прирост денежных средств.

2. Активы представляют собой ресурсы, которыми управляет хозяйствующий субъект.

3. К активам не относятся выгода, которая будет получена в будущем, но в настоящее время не находится под контролем предприятия.

В текущие активы дебиторская задолженность может быть включена полностью, если сумма, которая будет получена в течение одного года, раскрыта. Наряду с этим, дебиторская задолженность, числящаяся более года, в составе краткосрочных активов может быть включена в статью «долгосрочная дебиторская задолженность».

Поскольку дебиторская задолженность превратится в денежные средства только по прошествии некоторого времени, ее оценка не может соответствовать сумме, причитающейся к получению по договору, следовательно, все виды дебиторской задолженности должны оцениваться по дисконтированной стоимости денег, которые должны быть получены в будущем. В большинстве случаев величина дисконта незначительна и при расчете годовой чистой прибыли предприятия во внимание не принимается. Поэтому основная часть дебиторской задолженности учитывается в сумме ожидаемого погашения, а задолженность по беспроцентным предоставленным займам - по номинальной стоимости займа.

Если размер дисконта точно не определен, то можно использовать рыночную ставку процента за кредит соответствующего уровня риска. Дисконтирование инвестированного предприятием капитала с использованием рыночной ставки или внутренней нормы рентабельности позволяет получить приблизительную оценку денег предприятия. Для дебиторской задолженности по предоставленному процентному займу в

качестве ставки обычно используется установленная норма процента. Так как дисконтированная оценка дебиторской задолженности, по предоставленному займу обычно равна его номинальной стоимости, дебиторская задолженность отражается в учете по номинальной стоимости. Долгосрочная дебиторская задолженность, например вложения в облигации, учитывается с использованием процентного метода. Если облигации предприятий учитываются как долгосрочные инвестиции, то дисконт или премия амортизируются на протяжении всего периода их учета вплоть до погашения. В этом случае оценка по текущей рыночной стоимости или наименьшей из себестоимости и рыночной цены не применяется, поскольку обращать ценные бумаги в деньги до их погашения не предполагается. Однако, если облигации получены в обмен на иное имущество или предоставленные услуги, которые не имеют установленной рыночной цены, то они должны быть оприходованы по текущей стоимости, дисконтированной на основе текущей рыночной ставки процента на дату приобретения. При этом дальнейшее изменение этой ставки не влияет на оценку, принятую в учете. Такой подход строится на принципе учета по себестоимости и предположении, что прибыли и убытки, обусловленные временными колебаниями курса ценных бумаг и ставок процента, нивелируются, а сами ценные бумаги погашаются фиксированной суммой денежных средств. Однако поскольку амортизация начисляется исходя из неизменной ставки процента, представление текущих рыночных цен или текущей дисконтированной оценки дает более содержательную основу для анализа экономических ресурсов предприятия. Основа для оценки как долгосрочных, так и краткосрочных вложений должна быть единой. Последовательность в формировании отчетных данных одного предприятия и унифицированность в отношении различных предприятий позволяют более реалистично воспринимать их отчетность и принимать более обоснованные управленческие решения.

При необходимости предприятие может получить денежные средства до истечения срока погашения дебиторской задолженности. Прежде всего, она может ее продать. Предприятие может добровольно принимать на себя риск нарушения обязательств дебитором, в этом случае делается оговорка «с оборотом (на продавца)». Если риск переходит к покупателю, то дебиторская задолженность продается «без оборота». Реализация дебиторской задолженности «без оборота» называется факторингом, «с оборотом» - передачей или уступкой.

Продажа векселей полученных (обычно «с оборотом») носит название учета, или дисконтирования. Наконец, предприятие может просто взять ссуду под залог дебиторской задолженности без передачи права собственности на нее.

Одним из существенных факторов балансовой оценки дебиторской задолженности является степень определенности ее погашения. Доход измеряется суммой ожидаемых денежных поступлений. Следовательно, метод прямого списания непогашенной дебиторской задолженности на уменьшение прибыли отчетного периода не имеет теоретического основания. Поэтому доходы отчетного периода корректируются при начислении так называемого резерва на покрытие сомнительных требований. Для расчета величины резерва используются два метода - по оценке дебиторской задолженности и по оценке продажи в кредит.

С одной стороны, оценка резерва по сомнительным требованиям представляется наиболее точной, если она строится на данных о времени просрочки платежей на дату составления баланса и вероятностных прогнозах погашения задолженности дебиторами. С другой стороны, «убытки от списания безнадежных долгов» (сокращающие доход), сопоставляемые с доходами текущего периода, являются более точными, если они определяются с помощью расчетных процентов доли доходов отчетного. В первом случае резерв на покрытие сомнительных требований определяется

прямым путем, а величина потерь выводится как разность между учетной и ожидаемой к погашению величиной дебиторской задолженности.

Во втором случае производным является размер резерва. Теоретически предполагается, что оба метода могут давать результаты, соответствующие реальной перспективе. Для отчета о прибылях и убытках расчет процентной доли прибыли выполняется на основе статистического анализа данных прошлых отчетных периодов с учетом текущих условий. Однако оценка дебиторской задолженности в балансе должна основываться на ожидаемом соотношении компонентов дебиторской задолженности на дату составления баланса. Некоторые различия между этими двумя методами формально представляются корректировкой данных прошлых отчетных периодов. Общепринятая процедура списания в текущем отчетном периоде безнадежных долгов, обусловленная ошибочными оценками предыдущих периодов, не соответствует концепции текущей операционной прибыли.

Доход отражается в отчетности как полученный, если активы, поступившие в обмен на продукцию, имеют достоверные оценки. Так как дебиторская задолженность обычно выражается в деньгах, имеет место проверяемая мера оценки, и доход отражается как полученный во время продажи или ранее; после продажи любое изменение чистого дохода может быть обусловлено только начислением процентов за период ожидания или корректировкой ошибочных оценок не поступления платежей. Выявление таких ошибок, обычно связанное с погашением долга, ранее признанного сомнительным или безнадежным, приводит к отмене списания дебиторской задолженности и возврату средств образованного ранее резерва.

Итак, при учете дебиторской задолженности нам необходимо:

1. Выяснить вопрос о признании дебиторской задолженности, т.е. была ли она своевременно отражена на счетах бухгалтерского учета;
2. Какова сумма дебиторской задолженности, т.е. оценка;
3. Доход и связанная с ним дебиторская задолженность отражается

только тогда, когда есть вероятность её погашения;

4. Если по счетам дебиторской задолженности есть переплаты, то они должны быть переквалифицированы как обязательство;

5. Оценку дебиторской задолженности по торговым операциям (чистая стоимость счетов к получению) можно представить в следующем виде:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Чистая} & = & \text{Доход} & - & \text{Скидки} & - & \text{Возвраты проданных} \\ \text{реализация} & & \text{от реализации} & & \text{с цены и продаж} & & \text{товаров} \end{array} \quad (4)$$

6. Политика предприятия не должна быть чрезмерно консервативной, т.к. это может привести к потерям в реализации. Но и не должна быть либеральной, т.к. это приведет к увеличению дебиторской задолженности.

7. Если мы можем оценить потери по дебиторской задолженности, то её нужно отразить на счете «Резерв по сомнительным требованиям», т.к. в соответствии с принципом «соответствия», они должны быть отражены и признаны в том периоде, когда произошла реализация, данный метод называется резервированием. А если не можем оценить, то когда она наступает списать её на убытки, данный метод будет называться прямым методом списания сомнительной дебиторской задолженности.

8. Резерв по сомнительным требованиям может создаваться двумя способами:

1. Процент от чистой стоимости реализации, который определяется по данным отчета о прибылях и убытках и его суть заключается в точном измерении расходов, возникших в результате сомнительной дебиторской задолженности в данном периоде.

2. Определение дебиторской задолженности по срокам оплаты на основе анализа бухгалтерского баланса. Суть этого метода заключается в измерении чистой стоимости дебиторской задолженности.

При первом методе сальдо на счете «Резерв по сомнительным требованиям» при расчете во внимание не принимается, а при втором методе

счет «Резервы по сомнительным требованиям» корректируется для отражения чистой суммы ожидаемых счетов к получению, которые не будут оплачены.

Рассмотрим это на конкретных примерах:

Исходные данные в тысячах тенге.

Компания «Сагуал» имеет следующие остатки на счетах на 31.12.07 г.

- | | |
|---------------------------------------|---------|
| 1. Доход от реализации | 700.000 |
| 2. Возврат проданных товаров | 30.000 |
| 3. Скидки с продаж | 2.000 |
| 4. Резерв по сомнительным требованиям | 10.000 |

Чистая сумма реализации
 $= 700.000 - 30.000 - 2.000 = 668.000 \text{ тг}$

Предположим, что потери по сомнительным требованиям за последние три года составили:

Таблица 18 – Анализ потерь по сомнительным требованиям

Годы	Реализация, тенге	Потери по сомнительным требованиям, тенге	Процент потерь
2005	800.000	12.000	1,5*
2006	875.000	14.700	1,68
2007	820.000	8.700	1,06
Итого:	2.495.000	35.400	1,4

* $(12.000 : 800.000 \times 100)$

Резерв по сомнительным
 трбованиям на 2008г. $= 668.000 \times 1,4\% = 9.352$

Расчеты по второму методу будут следующие:

Сальдо по счету – Резерв по сомнительным требованиям 2.000
 (кредитовое)

Таблица 19 - Анализ счетов к получению по срокам оплаты на 31.12.07г.
компании «БАК»

тыс. тг

Показатели	Всего к оплате	Срок оплаты не наступил	Просрочка платежа			
			1-30 дней	31-60 дней	61-90 дней	Свыше 91 дня
1. Компания «А»	200		200			
2. Компания «В»	500			500		
3. Компания «С»	2.100	1000	1100			
4. Компания «Д»	400				400	
5. Прочие	50.000	20.000	10.000	10.000	5.000	5.000
Окончание таблицы 19						
Всего	53.200	21.000	11.300	10.500	5.400	5.000
Процент долгов считающийся сомнительным		1%	2%	10%	20%	30%
Резерв по сомнительным требованиям		210	226	1050	1080	1.500

Резерв по
сомнительным = $210 + 226 + 1050 + 1080 + 1500 = 4066$
требованиям

Т. к. Сн. по счету резерва кредитовое 2000 тенге, то необходимо
дорезервировать 2066 тенге.

Д-т 7440 2066 тенге

К-т 1290 2066 тенге

Синтетический учет по сомнительным требованиям ведут на пассивном
счете 1290 «Резерв по сомнительным требованиям», в корреспонденции с
активным счетом 7440 «Расходы по созданию резерва и списанию
безнадежных требований».

**Таблица 20 - Корреспонденция счетов по учету краткосрочной
дебиторской задолженности покупателей и заказчиков**

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Списание краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, признанной сомнительной, за счет резерва по сомнительным требованиям	1290	1210
2.	Погашение списанной дебиторской задолженности в периоде, когда было произведено ее списание:		
2.1	- восстановление списанной дебиторской задолженности	1210, 1240, 1250	1290
2.2	- погашение задолженности	1010, 1030	1210
3.	Реализация услуг		
3.1	- на договорную стоимость	1210	6010
3.2	- на сумму НДС	1210	3130
Окончание таблицы 20			
3.3	Реализация нематериальных активов, основных средств и других активов		
3.4	- на договорную стоимость	1280	6210
3.5	- на сумму НДС	1280	3130
3.6	Увеличение дебиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют	1280	6250
3.7	Поступление платежей от покупателей за реализованные услуги, нематериальные активы, основные средства и другие активы	1010, 1030	1210
3.8	Зачет ранее полученного аванса, полученного под поставку запасов, выполненных работ и оказанных услуг	3510	1210
3.9	Зачет дебиторской задолженности покупателей в пределах и за счет их кредиторской задолженности при наличии акта сверки	3310	1210
3.10	Представление скидок с продаж и цены	6030	1210
3.11	Списание сомнительной дебиторской задолженности за счет резерва по сомнительным требованиям	1290	1210
3.12	Уменьшение дебиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют	7430	1210
3.13	Перенесена краткосрочная дебиторской задолженности на счет долгосрочной дебиторской задолженности	2110	1210

7.6 Учет запасов

Производственные запасы – это различные вещественные элементы, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле, полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции, иногда составляя основу производственного продукта.

Документальное оформление поступления материальных запасов:

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств, собственного производства.

Поступающие на предприятие материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы – платежное требование (в двух экземплярах: один непосредственно покупателю, другой – через банк), товарно-транспортные накладные, квитанцию железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, поступают в бухгалтерию, где проверяется правильность их оформления, после чего их передают ответственному исполнителю по снабжению.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласия на оплату). Кроме того, отдел снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью в отделе снабжения ведут *Журнал учета поступающих грузов*, в котором указывают: регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза,

номер и дату приходного ордера или акта о приемке запроса о розыске груза. В примечаниях дают отметку об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные требования из отдела снабжения передают в бухгалтерию, а квитанция транспортных организаций – экспедитору для получения и доставки материалов.

Для получения материалов со склада поставщиков экспедитору выдают *наряд и доверенность*, в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счетом поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют *приходными ордерами*. Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержится основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет *акт о приемке запасов*, который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют так же при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в

качестве первичного документа применяют *товарно-транспортную накладную*, которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания материалов и грузоотправителя; второй – для оприходования материалов получателем; третий – для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и другое, оформляют одно– или многострочными требованиями – накладными, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах: первый является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании *Акта об оприходовании запасов, полученных при разборке и демонтаже основных средств, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений*.

Подотчетные лица приобретают материалы на предприятиях торговли за наличный расчет.

Документом, подтверждающим факт покупки является товарный чек или счет-справка, которые прилагаются к авансовому отчету.

Документальное оформление расхода материальных запасов:

- ТМЗ могут реализовываться на сторону (излишки, не ликвидные запасы);
- отпускаться со склада в производство;
- использоваться на хозяйственные нужды;

- недостаца ТМЗ выявленная по результатам инвентаризации;
- передаваться на переработку.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, ежедневно оформляют *лимитно-заборными картами*. Их выписывает плановой отдел или отдел снабжения в двух экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на 1 месяц. Могут применяться квартальные и полугодовые лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В них указывают: вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют *одно- или многострочными – накладными на внутреннее перемещение материалов*, которые выписываются цехом – получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя – у кладовщика.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своего предприятия, расположенным за его пределами, оформляют *накладными на отпуск запасов на сторону*, которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов: первый экземпляр остается на складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-

платежных документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют *товарно-транспортную накладную*.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать *карточки учета запасов*. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

На небольших предприятиях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственными за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем предприятия акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию предприятия по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

Учет производственных запасов на складах:

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в *карточках складского учета запасов*. На каждый номенклатурный номер открывают

отдельную карточку, учет ведут только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии, записывают в ней номер склада, наименование материала, марку, сорт, единицу измерения, номенклатурный номер, цену и срок годности. После этого карточки передают на склад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Это позволяет иметь оперативные сведения о состоянии запасов материалов.

В конце отчетного периода все первичные документы по движению материалов передаются в бухгалтерию для обработки.

В соответствии с МСФО №2 «Запасы» дается следующее определение, оценка, классификация и порядок признания запасов в учете.

Запасы – это активы:

- а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- б) в процессе производства для такой продажи; или
- в) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Оценка запасов:

•**Возможная чистая стоимость реализации**- это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности, за вычетом расчетных затрат на доработку и расчетных затрат по продаже актива

•**Справедливая стоимость**- эта та сумма, на которую можно обменять актив или зачесть обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Классификация запасов:

- товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- имущество, предназначенное для перепродажи (земля, здание,

автомобили и др.);

- готовая продукция, произведенная организацией и предназначенная для перепродажи;

- сырье и материалы, предназначенные для производства готовой продукции (или услуг), а также предназначенные для обеспечения самого производства;

- незавершенное производство – продукция, не достигшая стадии готовности, полуфабрикаты, предназначенные для последующей доработки;

- прочие вспомогательные запасы.

Признание запасов в учете:

- Запасы, как и другой любой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания (необходимых характеристик для возможности включения учетного элемента в баланс или отчет о прибылях и убытках организации):

- при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;

- при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

- Запасы признаются в балансе только тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод от использования. Экономические выгоды от использования запасов могут поступать организации разными путями, например:

- запасы могут быть реализованы, при этом выгодой будет получение выручки от реализации запасов;

- сырье и материалы, а также незавершенное производство предназначены для формирования затрат по производству готовой продукции – при этом выгода от использования данных запасов будет поступать организации через будущую реализацию готовой продукции;

- запас может быть использован для обмена на другие активы или в

качестве средства погашения существующих обязательств субъекта, выгода при этом в экономии фактических денежных средств, сокращении обязательств или поступлении новых активов;

- запасы могут быть также использованы для выплаты в качестве дивидендов и др.

•В зависимости от назначения и использования запасов признание их в качестве расходов различно. Так, после продажи запасов сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка, потому что от реализованной части запаса выгода получена, и он не должен быть отражен более в качестве актива. Однако характер и назначение запасов различно: определенная категория их предназначена для продажи (например, товары и готовая продукция), некоторые запасы предназначены для производства (например, сырье и материалы), другая часть запасов предназначена для капитальных затрат (например, строительные материалы для возведения здания хозяйственным способом). При отпуске запасов в производство, сырье списывается со счета его учета, но расход не признается – выгода от использованного материала еще не получена, формируется всего лишь новый актив – затраты на производство (счет «Незавершенное производство»). Использованный материал (сырье) будет признан расходом, но лишь при реализации готовой продукции, на производство которой он был использован, через себестоимость реализованной продукции (расход). Если запас использовался, например, при возведении административного здания хозяйственным способом, он списывается с баланса в качестве материала, но не признается расходом: стоимость использованного материала формирует стоимость нового материального актива «Незавершенное строительство-административное здание». Использованный материал будет признан в качестве расхода, но только после введения в эксплуатацию возведенного

здания через начисление амортизации по нему и в течение срока службы данного здания.

Однако если организация понесла затраты на приобретение запасов, но данный запас не может быть использован или реализован (например, запас с просроченным сроком использования или поврежденный запас, запас украден), то понесенные затраты должны быть отражены в учете как **расходы** (потери запасов). Основание для прекращения отражения в учете запасов в качестве активов – это утрата будущей экономической выгоды, заложенной в нем первоначально.

- В отличие от многих других активов запас может быть отражен в отчетности организации лишь при переходе данной организации *права собственности* на него, хотя для других активов право собственности не является первостепенным при определении актива (например, при финансовой аренде основных средств).

Определение элемента «Актив» включает требование наличия способности организации контролировать выгоду от имеющегося актива.

Определение момента перехода права собственности на запасы и рисков, связанных с этими запасами, является одним из основополагающих моментов при учете запасов. Этот момент определяется, как правило, договором поставки, оговаривающим ее условия.

Товары, переданные на переработку, на ответственное хранение, переданные на консигнацию (под реализацию), должны быть отражены в балансе поставщика (владельца) товаров, поскольку держатель товара (сторона, разместившая запас у себя) при таких условиях размещения запасов не обладает правами на них, не контролирует экономическую выгоду от этих запасов. Право собственности и риски, связанные с этими товарами, при этом остается у поставщика запасов. При условии размещения запасов под консигнацию товар будет отражаться в балансе поставщика до момента фактической продажи товара третьей стороне (покупателю) через держателя

товаров, выступающего по условиям договора на консигнацию в качестве агента по продажам, а не покупателем или владельцем.

Запасы оцениваются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой стоимости реализации. Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, переработку, прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Затраты на приобретение запасов включают затраты:

- на приобретение, за вычетом любых торговых скидок, возвратов налоговых платежей (например, НДС) и прочих аналогичных статей;
- импортные (таможенные) пошлины и прочие налоги, связанные с приобретением;
- затраты, связанные с транспортировкой (доставкой);
- затраты по погрузке и обработке грузов;
- и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Для расчета себестоимости запасов используются следующие способы:

1. Метод средневзвешенной стоимости;
2. Метод ФИФО (First in First out)- первый пришел, первый ушел;
3. Метод специфической идентификации затрат.

Рассмотрим на примере каждый из приведенных методов.

1. Метод средней цены

Согласно данному методу, за основу стоимости товарно-материальных запасов берется средняя стоимость запасов к реализации в течение периода. При расчете средней стоимости общая стоимость товаров к реализации делится на общее количество единиц к реализации. Это дает средневзвешенную стоимость единиц товара, которая применяется к единицам запасов на конец периода. В нашем примере, запасы на конец периода составляют 767 тенге или 17,05 тенге за единицу и определяются

Исходные данные:

№ п/п	Показатели	Количество. (ед)	Цена (тенге)	Сумма (тенге)
А	1	2	3	4
1.	Сальдо на 1.01.07г.	12	10	120
2.	Поступило за январь месяц:			
	I партия	15	12	180
	II партия	20	15	300
	III партия	22	18	396
	IV партия	26	24	624
3.	Итого с остатком	95	x	1620
4.	Израсходовано за январь месяц	50		
5.	Сальдо на 1.02.07г.	45		

следующим образом:

1. Средняя стоимость за единицу = $1620 \text{ тенге} : 95 \text{ ед.} = 17,05 \text{ тенге}$
2. Товарно-материальные запасы на 1.01.07 = $45 \text{ ед.} \times 17,05 \text{ тенге} = 767$

тенге

3. Себестоимость реализованных ТМЗ = $50 \text{ ед.} \times 17,05 \text{ тенге} = 853 \text{ тенге}$
или,

$$1620 \text{ тенге} - 767 \text{ тенге} = 853 \text{ тенге}$$

2. Метод ФИФО

Согласно данному методу, стоимость единиц запасов, приобретенного в первую очередь должна быть отнесена к единицам запасов, также реализованного в первую очередь. Предполагается, что стоимость товара в наличии в конце периода идет из последних покупок, а себестоимость реализованного товара – из ранее произведенных покупок. Метод ФИФО, используемый для определения стоимости запасов, может применяться любой компанией, независимо от реального физического движения, поскольку предположения по стоимости делаются в отношении потока информации о затратах, но не движения товаров.

В нашем примере, запасы на 1.02.07г. составляют 966 тенге, при использовании метода ФИФО, и рассчитываются следующим образом:

- Себестоимость реализованных запасов

1. $12 \times 10 = 120$ тенге

2. $15 \times 12 = 180$ тенге

3. $20 \times 15 = 300$ тенге

4. $3 \times 18 = 54$ тенге

50 ед. 654 тенге

- Запасы на 1.02.07г.

1. $19 \times 18 = 342$ тенге

2. $26 \times 24 = 624$ тенге

45 ед. 966 тенге,

или:

$1620 \text{ тенге} - 654 \text{ тенге} = 966 \text{ тенге.}$

3. Метод специфической идентификации

Если единицы запасов на конец периода могут быть идентифицированы как поступающие за счет определенных приобретений, для назначения цены может быть использован метод специфической идентификации. В нашем примере на 1.02.07г., запасы, входят 45 ед., которые состоят из:

- 5 ед. по 10 тенге = 50 тенге

- 7 ед. из I партии по 12 тенге = 84 тенге

- 4 ед. из II партии по 15 тенге = 60 тенге

- 16 ед. из III партии по 18 тенге = 288 тенге

- 13 ед. из IV партии по 24 тенге = 312 тенге

- 45 ед. в запасах на сумму 794 тенге

Тогда себестоимость реализованных запасов составит:

$1620 \text{ тенге} - 794 \text{ тенге} = 826 \text{ тенге.}$

Каждый из трех методов по назначению цены товарно-материальных запасов применив для использования в опубликованных финансовых отчетах. Широко используются методы ФИФО и метод средней стоимости. У каждого есть свои преимущества и недостатки и ни один из них не может рассматриваться, как наилучший и наиболее подходящий. При выборе метода оценки товарно-материальных запасов должно учитываться то, каким образом данный метод отразится на финансовом отчете, подоходном налоге

и решениях управления.

Основная проблема в определении наилучшего способа оценки для каждого отдельного предприятия заключается в том, что товарно-материальные запасы отражаются как в балансе, так и в отчете о прибылях и убытках.

Читатели финансовых отчетов должны быть осторожны при рассмотрении методов оценки товарно-материальных запасов и должны уметь оценивать их положительные и отрицательные стороны.

Синтетический учет движения запасов:

Синтетический учет запасов ведут на активных, инвентарных счетах подраздела 1300 «Запасы». Данный подраздел включает следующие группы счетов:

- 1310 «Сырье и материалы»;
- 1320 «Готовая продукция»;
- 1330 «Товары»;
- 1340 «Незавершенное производство»;
- 1350 «Прочие запасы»;

Таблица 21– Корреспонденция счетов по счетам подраздела 1300 «Запасы»

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Оприходованы сырье и материалы на склад по фактической себестоимости	1310	1310
2.	Списана стоимость материалов, использованных в административных целях	7210	1310
3.	Списание недостачи материалов, если виновное лицо установлено	1250	1310
4.	Оприходованы излишки материалов, выявленных при инвентаризации	1310	6280
5.	Списание материалов, относимых на стоимость незавершенного строительства	2930	1310
	Возврат поставщику бракованных материалов:		
6.	После оплаты счета поставщика	1280	1310
7.	До оплаты счета поставщика	3310	1310

8.	Списание материалов на проведение подготовительных работ	1620	1310
9.	Безвозмездная передача и реализация материалов по себестоимости	7010	1310
10.	Списание себестоимости материалов до чистой стоимости реализации	1360	1310
11.	Использование материалов на нужды основного производства	8110	1310
12.	Списание материалов на подразделения, обслуживающие основное производство	8310	1310
13.	Себестоимость материалов, услуг, реализованных на сторону	7010	1310
14.	Списание чистой стоимости материалов при реализации	7010	1310

- 1360 «Резерв по списанию запасов».

На счетах группы 1310, 1320, 1330 и 1350 по Д^Т отражают остатки запасов на начало и конец месяца, а также поступления запасов за месяц, а К^Т – расход.

На счетах группы 1310 «Сырье и материалы» учитываются запасы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе.

На счетах группы 1320 «Готовая продукция» учитывается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства и сданной на склад готовой продукции.

На счетах группы 1330 «Товары» отражаются операции, связанные с движением товаров, закупленных и хранящихся для перепродажи.

На счетах 1340 «Незавершенное производство» учитываются затраты по незавершенному производству по местам возникновения в основном производстве, вспомогательном производстве, при производстве полуфабрикатов собственного производства.

На счетах группы 1350 «Прочие запасы» учитываются прочие запасы, не указанные в предыдущих группах.

На счетах группы 1360 «Резерв по списанию запасов» отражаются операции, связанные с созданием и движением резервов на снижение стоимости запасов до чистой стоимости реализации в связи с повреждением или моральным устареванием.

Кредитовые обороты по счетам 1310, 1340 отражают в журнале-ордере №10, а кредитовые обороты по счетам 1320, 1330 в журнале ордере №11.

ГЛАВА 8 УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ

8.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

Недвижимость, здания и оборудование часто составляют главную часть активов компании, действующих во многих сферах предпринимательской деятельности. Информация о них имеет большое значение для характеристики финансового положения и результатов деятельности компании. Особенно это касается организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО). Переход к МСФО предъявляет новые требования к качеству учетной информации о формировании, движении, использовании и сохранности недвижимости, зданий и оборудования (основных средств).

В международной практике учета понятие «основные средства» обозначаются различными терминами: fixed assets (постоянные активы), property, plant and equipment (имущество, здания, оборудование), tangible assets (материальные активы).

Учет недвижимости, зданий и оборудования является одним из важных и сложных разделов бухгалтерского учета. В современных условиях он регулируется МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование».

МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование» применяется при учете всех основных средств, в т. ч. долгосрочно арендуемых, за исключением тех случаев, когда по условиям другого стандарта бухгалтерского учета требуется или разрешается иной порядок учета (например, МСФО 17 «Аренда», МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»). Данный стандарт не применяется в отношении:

- основных средств, классифицированных как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные

для продажи и прекращенная деятельность»;

- биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО 41);

- прав пользования недрами и полезными ископаемыми, такими как нефть, газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Главными вопросами в учете недвижимости зданий и сооружений (основных средств) являются:

- 1) определение момента признания;

- 2) определение себестоимости (первоначальной стоимости), срока полезной службы, порядка начисления амортизации и результатов от их выбытия;

- 3) определение и порядок учета последующих капитальных вложений и прочего изменения стоимости недвижимости, зданий и сооружений (основных средств).

Недвижимость, здания и оборудование (Property, plant and equipment, Fixed assets, Tangible assets) представляют собой материальные активы, которые принадлежат компании с целью использования в процессе производства, реализации товаров, оказания услуг или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Таким образом, в определении выделяются три основных признака:

- 1) наличие материальной формы;

- 2) целевой характер использования в процессе нормальной деятельности компании (не предназначены для продажи);

- 3) длительный срок использования.

Но этого не достаточно, чтобы компания признала актив в качестве объекта недвижимости, здания и оборудования.

Признание объектов означает принятие их к учету для включения в бухгалтерский баланс. Признание объекта недвижимости, зданий и

оборудования активов предусматривает выполнение одновременно двух условий:

1) наличие высокой степени уверенности в том, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды;

2) надежность оценки себестоимости актива для компании.

Если актив не приносит экономические выгоды, то затраты на его приобретение списываются на расходы отчетного периода.

При определении соответствия первому условию признания компания должна:

- оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод от объекта;

- определить, переходят ли к ней риски, связанные с его использованием.

Все это возможно только тогда, когда выгоды и риски, связанные с объектом недвижимости, зданий и оборудования, не перешли к компании. объект не будет признан в качестве актива.

Второе условие признания, надежную оценку стоимости, можно получить из:

- суммы сделки, свидетельствующей о покупке или обмене актива;

- суммы обменной операции, в результате которой произошел равноценный обмен активом, или

- суммы затрат по созданию актива собственными силами (материалы, затраты труда, прочие затраты).

Определение составляющих стоимость объекта применяется в зависимости от конкретных обстоятельств.

К объектам недвижимости, зданий и оборудования относятся активы, включающие недвижимость (земля, здания, сооружения и другие объекты, связанные с землей), транспортные средства (морской и воздушный транспорт, автотранспортные средства), машины и оборудование, мебель и

прочие принадлежности, оборудование административных помещений и другие.

В соответствии с МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование» одним из основных вопросов в учете недвижимости, зданий и оборудования является их оценка.

Различают следующие виды оценки недвижимости, зданий и оборудования:

1) Себестоимость (фактическая или историческая стоимость) это:

- ♦ сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств;

- ♦ справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения;

- ♦ сумма оценки такого актива при его первоначальном признании в соответствии с требованиями других МСФО (например, МСФО 4 «Выплаты на основе долевых инструментов»).

2) Балансовая (учетная) стоимость - сумма, по которой актив признается в бухгалтерском балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

3) Ликвидационная стоимость – это предполагаемая стоимость, которую компания сможет получить в данный момент времени за объект недвижимости, зданий и оборудования (основных средств), если предположить, что он уже находится в конце срока своего полезного использования.

4) Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях.

5) Переоцененная стоимость – это справедливая стоимость на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

6) 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.

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

Как отмечает МСФО, оценка основных средств осуществляется профессиональным оценщиком по методам, предусмотренным Международными стандартами оценки.

Для целей составления финансовой отчетности организация применяет следующую классификацию основных средств по группам и подгруппам:

1) Земля.

2) Здания и сооружения:

2.1) Здания.

2.2) Сооружения.

2.3) Горно-капитальные затраты.

3) Машины, оборудование, передаточные устройства:

3.1) Передаточные устройства.

3.2) Машины и оборудование.

3.3) Измерительные приборы и лабораторное оборудование.

3.4) Информационные машины и оборудование.

4) Транспортные средства:

4.1) Железнодорожный транспорт.

4.2) Автомобильный транспорт.

4.3) Прочие транспортные средства.

5) Офисное оборудование, мебель.

6) Прочие производственные активы (а именно те, которые не могут

быть отнесены к рабочим машинам или оборудованию).

Рассмотрим подробно, какие объекты входят в указанные группы и подгруппы.

1) Земля.

Земля- количество и стоимость земли, приобретенной предприятием на правах собственности или правах постоянного землепользования. Право собственности (пользования) на землю должно быть подтверждено актом на право собственности или правом постоянного землепользования на земельный участок.

Инвентарным объектом является каждый земельный участок, на который выдан Акт на право собственности.

2) Здания и сооружения.

2.1) Здания

К зданиям относятся архитектурно- строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных явлений и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания работников и хранения материальных ценностей.

- Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами.

- Надворные подстройки, ограждения и другие надворные сооружения, обслуживающие здания (сарай, забор, колодец и др.), составляют вместе с тем один инвентарный объект. Если эти постройки и сооружения обслуживают два и более зданий, они считаются самостоятельными инвентарными объектами.

- Наружные постройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, а также капитальные надворные постройки (склады, гараж и пр.) являются самостоятельными инвентарными объектами.

- В состав здания входят: все инвентарные сети и оборудование

отопления, освещение, канализация, водопровод, газопровод, телефонизация, лифты(подъемники), вентиляция общесанитарного назначения, сигнализационные сети противопожарной и сторожевой охраны, проведенные в период ввода здания в эксплуатацию.

Затраты на проведение сигнализационной сети пожарной и сторожевой охраны после ввода здания в эксплуатацию не капитализируются, а относятся на накладные расходы.

Фундаменты под любыми объектами (не являющимися строениями) – котлами, турбогенераторами, станками, машинами и т. п., даже если эти объекты расположены внутри зданий, не входят в состав здания.

Фундаменты этих объектов входят в состав тех инвентарных объектов, которым они служат.

2.2) Сооружения.

К сооружениям относятся инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предметов труда.

Инвентарным объектом считается каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющие с ним одно целое.

К сооружениям относятся:

- склады топлива открытые (включая подъездные эстакады, фундаменты для подкрановых путей, подкрановые пути, разгрузочные ямы и т. п.);
- разгрузочные устройства открытые;
- дымовые трубы (отдельно стоящие на индивидуальных фундаментах);
- эстакады открытые или имеющие навес;
- бункеры, стоящие отдельно от строений;
- мазутные и масляные хозяйства;
- поворотные круги для локомотивов;
- мосты;

- железные пути предприятия (включая земляное полотно, верхнее строение пути, стрелочные переводы и принадлежности);

- переезды;
- шоссейные дороги;
- резервуары, стоящие на индивидуальных фундаментах;
- навесы для хранения материалов и оборудования;
- дамбы, плотины;
- речные причальные сооружения;
- берегоукрепительные, берегозащитные сооружения;
- ограды, заборы;
- водостоки, водосбросы, водосливы;
- другие сооружения производственного назначения.

2.3) Горно-капитальные затраты:

- горно-капитальные сооружения;
- затраты по выводу активов из эксплуатации (демонтаж, снос) и восстановлению участков (рекультивация);
- исторические расходы по контракту;

3) Машины, оборудование, передаточные устройства.

3.1) Передаточные устройства

К передаточным устройствам относятся устройства, при помощи которых производится передача электрической, тепловой энергии от машин к рабочим машинам, а также передача жидких и газообразных веществ от одного инвентарного объекта к другому.

К группе передаточных устройств относятся: электрические и тепловые сети, трансмиссии и трубопроводы.

К электрическим сетям относятся воздушные линии низкого и высокого напряжения, провода которых проложены на специальных опорах или по стенам зданий и сооружений; подземные кабельные линии; телефонные, телеграфные и радиотрансляционные сети.

Инвентарным объектом по электрическим сетям являются линии собственных нужд и наружного освещения, промплощадки, а так же все другие линии электропередачи, состоящие на балансе предприятия.

По линиям электропередачи состав инвентарного объекта входят: опоры и фундаменты под опоры воздушных линий, провода, подвесные изоляторы, все средства защиты, клеммы и другие крепежные материалы.

К трубопроводам, являющимся передаточными устройствами, относятся трубопроводы для передачи от объекта к объекту жидких и газообразных веществ: воды, пара, воздуха и т.д.

Самостоятельными инвентарными объектами считаются трубопроводы, не являющиеся частью какой-либо машины, здания и сооружения, но имеющие самостоятельные значения.

3.2) Машины и оборудование

3.2.1) Силовые машины и оборудование

К силовым машинам и оборудованию относятся машины – генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию.

К силовым машинам и оборудованию относятся:

- паровые двигатели;
- турбины;
- двигатели внутреннего сгорания;
- электродвигатели;
- электрические машины (электрогенераторы, синхронные компенсаторы);
- тракторы и самоходные шасси;
- электроаппаратура (пускатели, измерительные трансформаторы и пр.);
- силовые трансформаторы;
- преобразователи (моторы-генераторы, выпрямители);
- прочее энергетическое оборудование.

Инвентарным объектом по силовым машинам и оборудованию является

каждая отдельная машина (если она не является частью другого инвентарного объекта), включая входящие в ее состав приспособления, принадлежности, приборы, а также индивидуальное ограждение и фундамент.

На тепловой электростанции к силовым машинам и оборудованию, наравне с основным технологическим оборудованием (котельный агрегат, турбоагрегат), относятся так же все вспомогательное оборудование, совместно с ним осуществляющее единый технологический процесс производства энергии.

3.2.2) Рабочие машины и оборудование

К рабочим машинам и оборудованию относятся отдельные самостоятельно работающие машины и оборудование, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда в процессе создания продуктов труда.

3.3) Измерительные приборы и лабораторное оборудование

К этой подгруппе относятся приборы и устройства различного рода измерений (толщины, площади, напряжения, силы тока и т. п.) и для регулирования производственных процессов как ручным, так и автоматическим способом.

К измерительным приборам относятся: дозаторы, амперметры, барометры, вольтметры, манометры, индикаторы, хронометры, термодары, водомеры, фазометры, мосты сопротивления, осциллографы, геодезические приборы, весы, мерники, часы, кассовые аппараты и т.п.

К лабораторному оборудованию относятся: приборы и аппаратура лабораторий предприятия, служащие для испытания материалов производства опытов и исследований (приборы, регуляторы, калориметры, газоанализаторы, микроскопы, термостаты, вытяжные шкафы и т.п.).

Самостоятельными инвентарными объектами по этой группе следует считать предметы, которые не являются составной частью какого-либо другого инвентарного объекта и имеют самостоятельное значение.

3.4) Информационные машины и оборудование

К данному виду относят оборудование систем связи, вычислительная техника, включая средства управления производством (технологическим процессом) и оргтехника, оборудование для хранения визуального и акустического отображения информации.

4) Транспортные средства

4.1) Железнодорожный транспорт

К железнодорожному подвижному составу относятся: паровозы, тепловозы, мотовозы, мотодрезины, вагоны, платформы, цистерны и прочее.

Инвентарным объектом по группе железнодорожного транспорта является каждый отдельный объект с включением всех относящихся к нему приспособлений и принадлежностей.

Например, тепловоз или электровоз, включая экипажную часть, двигатель основной, генератор, вспомогательный двигатель, электрооборудование, тормозное и прочее оборудование.

4.2) Автомобильный транспорт

Подвижной состав автомобильного транспорта: автомобили грузовые и легковые, прицепы, автосамосвалы, автобус.

Инвентарным объектом по автомобильному транспорту является каждое транспортное средство с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей. Например, автомобиль грузовой, включая запасное колесо (с камерой и покрышкой) и комплект инструментов.

4.3) Прочие транспортные средства

4.3.1) Подвижной состав транспорта речного флота: теплоходы, катера, глиссеры, лодки и др.

4.3.2) Производственный транспорт: вагонетки, автокары, электрокары, мотовозы, автодрезины, думпкары, вагоны и платформы узкой колеи, азросани, мотоциклы и прочее.

5) Офисное оборудование и мебель.

5.1) Множительные и копировальные аппараты.

5.2) Столы, диваны, ковры, вешалки, шкафы.

6) Прочие производственные активы

6.1) Производственный инвентарь и принадлежности.

К производственному инвентарю и принадлежностям относят предметы производственного назначения, которые служат для облегчения производственных операций во время работы (рабочие столы, верстаки, прилавки и т.п.); оборудование, способствующие охране труда (групповые ограждения машин и т.п.); вместилища для хранения жидких и сыпучих тел (баки, лари, чаны, закрома и т.п.);

6.2) Предметы технического назначения, которые не могут быть отнесены к рабочим машинам.

Инвентарным объектом по группе производственного инвентаря и принадлежностей могут быть только предметы, имеющие самостоятельное значение и, не являющиеся частью какого-либо другого инвентарного объекта.

Единицей бухгалтерского учета недвижимости, зданий и оборудования является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельной конструктивно обособленный предмет, предназначенны для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие либо общее управление, либо смонтированные на одном фундаменте, в результате этого каждый входящий в комплект предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Отнесение нескольких объектов к одному комплексу должно

осуществляться на основании проектной документации, заверенной техническими специалистами. В случае, если стоимость отдельных компонентов, входящих в один инвентарный объект, существенна по отношению к стоимости инвентарного объекта в целом (свыше 20%) от стоимости инвентарного объекта и срок службы отдельных объектов отличается от срока службы инвентарного объекта начисления амортизации, то такие объекты учитываются как отдельные компоненты инвентарного объекта.

Согласно пункту 43 МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудование» каждый компонент объекта основных средств, первоначальная стоимость которого значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта, в обязательном порядке должен амортизироваться отдельно.

Компонент- это часть объекта основных средств, имеющая различный срок полезной службы и свою стоимость.

На выделение компонента (доли) объекта основных средств влияют три фактора:

- существенность стоимости компонента к первоначальной стоимости объекта основных средств;
- срок полезной службы компонента;
- периодичность замены компонентов в составе основных средств.

Оборудование, предназначенное для замены или демонтажа с целью ремонта, является явным признаком отдельных компонентов.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, разных нормативный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

На предприятиях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам:

- по отраслям;

- по назначению;
- по видам;
- по принадлежности;
- по признаку использования;
- для целей налогообложения.

Группировка основных средств по отраслевому признаку дает возможность получить данные о наличии основных средств в тех или иных отраслях хозяйства.

По экономическому назначению основные средства бывают производственные и не производственные.

По видам основные средства делятся на следующие группы:

- здания;
- сооружения;
- передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- инструмент;
- производственный инвентарь и принадлежности;
- хозяйственный инвентарь;
- прочие основные средства.

В зависимости от принадлежности основные средства могут быть собственными и арендованными.

По использованию в процессе хозяйственной деятельности основные средства могут быть действующими, в запасе и бездействующими.

Для целей налогообложения основные средства разделены на группы, по которым установлены налоговые нормы амортизационных отчислений являющиеся предельными. Основные средства выделены в 4 группы:

1) По характеру участия в процессе производства основные средства классифицируются:

- производственные – это объекты, использование которых направлено

на достижение основной деятельности компании – получение дохода в процессе производства промышленной, строительной, сельскохозяйственных и других видов продукции. Это такие основные средства, которые непосредственно участвуют в процессе производства или создают для него условия. В их состав входят производственные здания и сооружения, машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, инструмент.

- непроизводственные- объекты, не создающие валовой внутренний продукт, а потребляющие его, т.е. это основные средства потребительского назначения. Они не принимают участия в производственном процессе, а предназначены для обслуживания культурно-бытовых потребностей работников предприятия (здания, сооружения, инвентарь жилищно-коммунальных хозяйств, объекты здравоохранения, физкультуры и спорта).

2) По принадлежности основные средства классифицируются на:

- собственные основные средства – объекты, принадлежащие компании.

Они отражаются на его балансе.

- арендованные основные средства – объекты, полученные от другого субъекта по договору аренды на установленный в нем срок или находится в хозяйственном ведении или оперативном управлении;

- временно ввезенные на территорию Республики Казахстан. Эти основные средства подлежат возврату в неизменном состоянии, кроме изменений вследствие естественного износа.

3) По характеру использования основные средства классифицируются на:

- действующие основные средства (находящиеся в эксплуатации), используемые в производственной и хозяйственной деятельности компании;

- бездействующие (законсервированные) – временно неиспользуемые компанией основные средства;

- находящиеся в запасе (в резерве) – основные средства, образующие запас для замены действующих основных средств в случае их ремонта, ликвидации, аварии.

4) По вещественному составу основные средства классифицируются на:

- инвентарные объекты, имеющие вещественное содержание и поддающиеся обмеру и подсчету в натуре (здания, сооружения, машины, оборудование);
- неинвентарные – капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья.

8.2 Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления капитальных вложений, безвозмездное поступление основных средств, лизинг, оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт приемки- передачи основных средств на каждый объект в отдельности. Если поступили несколько объектов однотипных, имеющих одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица, составляется акт приемки - передачи группы объектов основных средств.

В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость,

присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления акта приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи др.).

Поступившее оборудование оформляется актом о приеме (поступления) оборудования, а (приемка) сдача его в монтаж – актом приемки-передачи оборудования в монтаж. Выявленные дефекты в оборудовании отражаются в акте о выявленных дефектах в оборудовании.

На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах – для сдающей и принимающей основные средства организации.

Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют *актом приемки-передачи отремонтированных, реконструированных, (модернизированных) основных средств*. В акте указывают изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией. Акт подписывают работник цеха (отдела), уполномоченный на приемку основных средств, и представитель цеха (предприятия), производящего реконструкцию и модернизацию, и сдают его в бухгалтерию предприятия, которая производит соответствующие записи в инвентарной карточке по учету основных средств. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя организация, то акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру для обеих сторон).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют *накладной на внутреннее перемещение основных средств*. Она должна содержать фамилии, имена, отчества и должности сдатчика и получателя; основания для перемещения основных средств; название, инвентарный номер и краткую характеристику технического состояния объекта; подписи сдатчика и получателя и некоторые другие данные. Накладную выписывают в двух экземплярах работник цеха (отдела) – сдатчика. Первый экземпляр передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается у сдатчика для отметки о выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств.

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом на (выбытие) списание основных средств*, а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа – *актом на списание автотранспортных средств*.

В актах о ликвидации основных средств указывают техническое состояние и причину ликвидации объекта, первоначальную стоимость, сумму износа, затраты по ликвидации, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и др.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от ликвидации, превышение выручки над расходами по ликвидации или расходов над суммой выручки.

Аналитический учет основных средств. Основным регистром учета основных средств являются инвентарные карточки учета основных средств. Обратная сторона инвентарной карточки предназначена для краткой индивидуальной характеристики объекта (например, если предметом учета является здание, то указывают фундамент, основание, стены, колонны, опоры, кровлю, общую полезную и жилую площадь и др.). На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный

номер объекта, год выпуска (рождения, закладки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, полную стоимость, нормы износа, шифр затрат (для отнесения сумм износа), сумму износа на дату приемки или переоценки объекта. Впоследствии в карточке отмечают дату и стоимость каждого капитального ремонта, внутренне перемещение объекта и причину выбытия.

Инвентарные карточки составляют в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Учет однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость и поступивших одновременно в один цех или отдел, может осуществляться в инвентарной карточке группового учета основных средств с указанием в ней отдельных инвентарных номеров по каждому объекту.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и др.), по которым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению (коду) затрат с пометкой «Для начисления износа» в соответствии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между пользователями.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.), которые передают затем под расписку в соответствующий отдел предприятия.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью ведут *инвентарные списки основных средств*. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) – дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах. И второй экземпляр передают по месту нахождения объекта.

Учет объектов основных по мету нахождения осуществляют по лицам, ответственным за сохранность этих средств.

На арендованные основные средства в бухгалтерии арендатора ведется инвентарные карточка учета арендованных (долгосрочно арендованных) основных средств. В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, построенную с учетом классификационных групп по видам основных средств.

8.3 Учет амортизации основных средств

Для начисления амортизации могут применяться следующие методы:

- а) Равномерного (прямолинейного) списания стоимости;
- б) Списание стоимости пропорционально объему выполненных работ (производственный метод);

Ускоренного списания:

- с) Уменьшающегося остатка;
- д) Списания стоимости по сумме чисел (кумулятивный метод).

К различным видам основных средств допускается применение различных методов.

Выбранные субъектом методы начисления амортизации должны определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому.

По бюджетным учреждения право выбора метода начисления износа на основные средства предоставляется уполномоченным органом, т.е. государственным органом, осуществляющим по отношению к учреждениям функции субъекта права государственной собственности.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации, и основных средств, переведенных по решению

руководителя организации на консервацию на срок более 3 месяцев.

По объектам основных средств полученных по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации, жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п. объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, а также приобретенным изданиям (книги, брошюры и т.п.) амортизация не начисляется.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

При начислении амортизационных отчислений по объектам основных средств, приобретенных с использованием бюджетных ассигнований, в расчет берется стоимость объекта за вычетом полученных сумм.

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется:

1) *при линейном способе*- исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования оттого объекта;

2) *при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ от годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений

по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания

3) *при способе уменьшаемого остатка*- исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

4) *при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования*- исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе- сумма чисел лет срока службы объекта.

Метод равномерного списания стоимости является наиболее простым, при котором амортизируемая стоимость объекта ежемесячно списывается в равных суммах. При этом методе сумма амортизационных отчислений определяется исходя из:

- срока полезной службы, для более точного определения которого следует учитывать всю имеющуюся информацию о состоянии объекта на данный момент (вопросы ремонта и тех.обслуживания, современной тенденции в области технологий и производств, опыт работы с подобными активами, климатические условия и т.п.);

- предельные нормы амортизации, установлены Законом «О налогах и других обязательных платежах в бюджет».

Рассмотрим пример определения суммы амортизации исходя из срока службы. Субъектом приобретено оборудование, первоначальная стоимость которого 30,000 тенге, предполагаемая ликвидационная стоимость в конце 12-летнего срока службы 3,000 тенге. Исходя из этих данных, ежегодная сумма амортизации будет определяться следующим образом:

$$\frac{30,000\text{тенге} - 3,000\text{тенге}}{12\text{лет}} = 2,250\text{тенге}$$

Срок полезной службы основных средств как и ликвидационная стоимость при необходимости могут пересматриваться с учетом произведенных последующих затрат, улучшающих состояние основных средств, что приводит к увеличению срока службы, а также с учетом технологических изменений, изменений на рынке сбыта или в результате изменений условий хозяйственной деятельности, что приводит к сокращению срока службы.

Пример: Первоначальная стоимость приобретенного здания – 90,000тенге, ликвидационная – 10,000тенге, срок полезной службы -40лет. При использовании равномерного метода списания стоимости ежегодная сумма амортизационных отчислений составит:

$$\frac{90,000\text{тенге} - 10,000\text{тенге}}{40\text{лет}} = 2,000\text{тенге.}$$

За 15 лет эксплуатации сумма накопленной амортизации составит соответственно 30,000тенге. Через 15 лет, в связи с изменением вида хозяйственной деятельности срок полезной службы и ликвидационная стоимость были пересмотрены – оставшийся срок службы определен в 10 лет (то есть всего 25 лет), а ликвидационная стоимость – 20,000 тенге. Исходя из уточненных данных сумма ежегодных амортизационных отчислений на оставшиеся 10 лет составит:

$$\frac{90,000\text{тенге} - 30,000\text{тенг} - 20,000\text{тенг}}{10\text{лет}} = 4,000\text{тенге}$$

Метод равномерного списания стоимости используется в том случае, когда можно предположить, что доходы, получаемые от использования объекта основных средств одинаковы в каждом периоде на протяжении срока его эксплуатации, то есть уменьшение остающейся полезности объекта происходит равномерно.

Производственный метод начисления амортизации заключается в том, что амортизационные отчисления определяются только в период использования объекта, то есть между суммой амортизации и производственной мощностью существует прямая зависимость. При этом, срок службы для определения амортизации не имеет значения. Производственная мощность может выражаться в единицах выпуска продукции, в часах эксплуатации, в единицах пробега и т.д. Остаточная стоимость актива ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю производственной мощности до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Производственный метод начисления амортизации приемлем в тех случаях, когда срок эксплуатации ограничен преимущественно техническими показателями, либо изменениями в хозяйственной деятельности субъекта.

Пример: Копировальная установка согласно технического паспорта способна отпечатать 500,000 копий или проработать в течение 10,000 часов. Первоначальная стоимость установки – 12,000тенге, ликвидационная-1,000 тенге. Исходя из этих данных, норма амортизации определяется следующим образом:

$$a) \frac{12,000\text{тенге} - 1,000\text{тенге}}{500,000\text{копий}} = 0,022\text{тенге / копия}, \text{ или}$$

$$б) \frac{12,000 \text{тенге} - 1,000 \text{тенге}}{10,000 \text{часов}} = 1,10 \text{тенге / час}$$

В течение отчетного года на копировальной установке было отпечатано 110,000 копий, а время работы установки за этот же период составило 1,900 часов.

Амортизационные отчисления за год в каждом случае составит:

$$0,022 \times 110,000 = 2420 \text{ тенге}$$

$$1,10 \times 1,900 = 2090 \text{ тенге}$$

На практике субъект должен выбрать один из показателей, характеризующих производственную мощность объекта основных средств.

При выборе производственного метода следует учесть, что резкие колебания величины амортизации из года в год, зависящие от использования производственных мощностей объекта не дают четкого представления о тенденции изменения амортизации и оказывают соответствующее влияние на определение себестоимости и финансового результата.

Основные виды основных средств действуют более эффективно именно в начале эксплуатации. Кроме того, в условиях совершенствования технологии оборудование быстро устаревает морально. Поэтому, в целях создания финансовых условий для ускорения внедрения в производство научно-технических достижений и повышения заинтересованности в обновлении основных средств, субъекты могут применять *методы ускоренного начисления амортизации*: метод списания стоимости по сумме чисел – кумулятивный мето, либо метод уменьшающегося остатка.

Метод списания стоимости по сумме чисел (кумулятивный метод) состоит в определении расчетного коэффициента. Знаменатель коэффициента равен сумме лет срока полезной службы, а числитель представляет собой количество лет, остающихся до конца срока службы в обратном порядке. Данный коэффициент различен в разные периоды эксплуатации, но применяется к постоянной величине амортизируемой стоимости. При использовании данного метода сумма амортизационных

отчислений первые годы эксплуатации значительно выше, чем в последующие.

Пример: Предполагаемый срок службы дизельной установки – 5 лет, тогда знаменатель будет равен 15, т.е. сумме чисел – лет эксплуатации ($1+2+3+4+5=15$, где 15- кумулятивное число), расчетный коэффициент для каждого года составит: $5/15$; $4/15$; $3/15$; $2/15$; $1/15$. При условии, что первоначальная стоимость дизельной установки-10,000тенге, ликвидационная-1,000тенге, амортизируемая стоимость составит 9,000тенге ($10,000-1,000$), а сумма ежегодной амортизации будет определяться следующим образом:

Срок службы		Сумма амортизации
в 1-ый год	-	$3,000 = (9,000 \times 5/15)$
во 2-й год	-	$2,400 = (9,000 \times 4/15)$
в 3-й год	-	$1,800 = (9,000 \times 3/15)$
в 4-й год	-	$1,200 = (9,000 \times 2/15)$
в 5-й год	-	$600 = (9,000 \times 1/15)$

Для более быстрого определения кумулятивного числа применяют формулу:

$$S = \frac{N \cdot (N+1)}{2}, \quad (5)$$

где S- сумма чисел, N- предполагаемый срок полезной службы.

В нашем примере это:

$$\frac{5 \cdot (5+1)}{2} = 15 \text{ (кумулятивное число)}$$

При *методе уменьшающегося остатка* норма амортизации,

применяемая при прямолинейном методе, удваивается и применяется всегда только к балансовой стоимости. Сумма амортизации при этом из года в год уменьшается, причем в первые годы она значительно выше. Предполагаемая ликвидационная стоимость при подсчете амортизации не учитывается, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения балансовой стоимости до ликвидационной.

Пример: Обычная норма амортизационных отчислений при прямолинейном методе- 20% (100%:5 лет), тогда для ускоренной амортизации, с учетом коэффициента 2, эта норма составит 40% и будет являться фиксированной ставкой к балансовой стоимости. В этом случае ежегодные амортизационные отчисления на станок, первоначальной стоимостью 10,000 тенге и ликвидационной – 1,000 тенге будут определяться следующим образом:

Годы	Первоначальная стоимость, тг	Сумма амортизации, тг	Балансовая стоимость, тг
1-й год	10 000	4 000 = (40%×10 000)	6 000
2-й год	10 000	2 400 = (40%×6 000)	3 600
3-й год	10 000	1 440 = (40%×3 600)	2 160
4-й год	10 000	864 = (40%×2 160)	1 296
5-й год	10 000	296 = (1 296- 296)	1 000

Последующие капитальные вложения:

На протяжении срока эксплуатации объектов часто возникает необходимость в последующих капитальных и текущих расходах.

Примерами последующих капитальных вложений могут быть затраты на модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение действующих субъектов и капитальный ремонт. При этом, увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате последующих капитальных вложений производится только в случае улучшения состояния объекта , повышающего первоначально оцененные нормативные показатели: срок службы, производственную мощность и т.д.

Пример: Первоначальная стоимость автомашины -200 000 тенге и срок полезной службы – 5 лет. Через 4 года по данному объекту были произведены следующие затраты:

- установлен новый двигатель стоимостью 80 000 тенге , и произведена замена левого крыла автомашины -15 000 тенге. В результате замены двигателя срок службы увеличился на 2 года. Исходя из этих данных, затраты в сумме 80000тенге увеличат первоначальную стоимость автомашины, а затраты в сумме 15 000 тенге будут признаны как текущие расходы.

8.4 Синтетический учет движения основных средств

Синтетический учет основных средств ведут на активных, инвентарных счетах подраздела 2400 «Основные средства», который включает следующие группы счетов: 2410 «Основные средства» и 2420 «Амортизация основных средств», 2430 «Убыток от обесценения основных средств». К каждой группе могут быть открыты счета по видам основных средств (земля, здание, сооружение, машины и оборудование, транспортные средства и др.), а также по амортизации и обесценению. По Д^Т счетов группы 2410 отражаются остатки основных средств на начало и на конец месяца и первоначальная стоимость поступивших объектов, а по К^Т первоначальная стоимость выбывших объектов.

Кредитовые обороты по счетам группы 2410 ведут в журнале-ордере №12.

К счетам группы 2410 «Основные средства» открывают пассивные, регулирующие счета группы 2420 «Амортизация основных средств».

По К^Т счетов группы 2420 «Амортизация основных средств» отражаются остатки накопленной суммы амортизации на начало и конец месяца, а также сумма начисленной амортизации за месяц, а по Д^Т списание

сумм накопленной амортизации по выбывшим объектам.

Кредитовая обороты по счетам группы 2420 отражают в журнале-ордере №10.

Для аккумуляции убытков от обесценения основных средств могут быть открыты регулирующие счета группы 2430 «Убыток от обесценения основных средств». Которые предназначены для обобщения информации всех накопленных убытков от обесценения.

Поступление основных средств:

I. Поступление основных средств от учредителей в счет их вклада в уставный капитал.

Пример:

а) Товарищества:

1. Отражена задолженность учредителей

Д^Т 5110 «Неоплаченный капитал» 400.000 тенге

К^Т 5030 «Вклады и паи» 400.000 тенге

б) А если в АО:

Д^Т 5010 «Неоплаченный капитал» 400.000 тенге

К^Т 5010, 5020 «Привилегированные акции», 400.000 тенге

«Простые акции»

2. Учредители погасили задолженность на сумму 270.000 тенге (машин и оборудование на сумму 230.000 тенге, прочие основные средства на сумму 40.000 тенге)

Д^Т 2410 «Машины и оборудование» 230.000 тенге

Д^Т 2410 «Прочие основные средства» 40.000 тенге

К^Т 5110 «Неоплаченный капитал» 270.000 тенге, а

130.000 тенге – это долг учредителей.

II. Покупка основных средств

Пример:

Предприятие приобрело легковой автомобиль (НДС в зачет не

принимаем), стоимость автомобиля 700.000 тенге, НДС 13%-91000 тенге.

Д^Т 2410 «Основные средства» 791.000 тенге

К^Т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность
поставщикам и подрядчикам» 791.000 тенге

Т.е. сумма НДС, уплаченная поставщику должна быть включена в первоначальную стоимость автомобиля.

Пример:

Предприятие приобрело оборудование, стоимость актива – 100.000 тенге, НДС – 13% - 13.000 тенге. Счет оплачен с текущего банковского счета

Д^Т 2410 «Основные средства» 100.000 тенге

К^Т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность
поставщикам и подрядчикам» 100.000 тенге

Д^Т 1420 «НДС» 13.000 тенге

К^Т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность
поставщикам и подрядчикам» 13.000 тенге

Д^Т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность
поставщикам и подрядчикам» 113.000 тенге

К^Т 1030 «Денежные средства на текущих банковских
счетах» 113.000 тенге

Д^Т 3130 «НДС»

К^Т 1420 «НДС» 13.000 тенге

III. Строительство основных средств

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства – подрядного или хозяйственного.

1. Подрядный способ:

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика – заказчика на счете 2930

«Незавершенное строительство» по договорной стоимости и согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

а) На сумму предъявленного счета подрядной организации:

Д^Г 2930 «Незавершенное строительство»

К^Г 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

б) на сумму первоначальной стоимости основных средств, принятых в эксплуатацию при завершении строительства:

Д^Г 2410 «Основные средства»

К^Г 2930 «Незавершенное строительство».

2. *Хозяйственный способ:*

При хозяйственном способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 2930 «Незавершенное строительство» по статьям расходов:

- Материалы;

- Расходы на оплату труда;

- Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;

- Накладные расходы.

По статье «Материалы» отражают затраты при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

По статье «Расходы на оплату труда рабочих» указывают все расходы по оплате труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате), которые заняты непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым на предприятии системам и формам оплаты труда.

В статью «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов» включают:

- затраты на оплату труда рабочих, занятых управлением строительными

машинам;

- стоимость материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели;
- амортизационные отчисления на полное восстановление строительных машин и механизмов, а также производственных приспособлений и оборудования, учитываемых в составе основных средств;
- арендную плату за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором;
- затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов;
- затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных приспособлений и оборудования;
- прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

По статье «Накладные расходы» отражают:

- административно-хозяйственные расходы (расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды административно-хозяйственного персонала, содержание и эксплуатацию вычислительной техники, почтово-телеграфные расходы и др.);
- расходы на обслуживание работников строительства (затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на социальные нужды от расходов на оплату труда рабочих, которые заняты на строительных работах, а также эксплуатацией строительных машин и механизмов и на некапитальных работах, производимых за счет накладных расходов; расходы по обеспечению санитарно-гигиенических и бытовых условий; расходы на охрану труда и технику безопасности и др.);
- расходы на организацию работ на строительных площадках (износ и расходы, связанные с ремонтом, содержанием и разборкой временных (нетитульных) сооружений, приспособлений и устройств; затраты на

содержание пожарной и сторожевой охраны; расходы, связанные с изобретательством и рационализацией; расходы по геодезическим работам, осуществляемым при производстве строительных работ и по проектированию и др.;

- прочие накладные расходы (платежи по обязательному страхованию; износ по нематериальным активам; расходы, связанные с рекламой);

- затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы (пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм; налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления).

На счетах бухгалтерского учета эти расходы отражаются следующим образом:

а) на сумму понесенных затрат (использование материалов, начисление заработной платы работникам, амортизация машин и оборудования использованного при строительстве и т.п.):

Д^Т 2930 «Незавершенное строительство»

К^Т 1310 «Сырье и материалы»,

3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»,

2420 «Амортизация основных средств».

б) отражение первоначальной стоимости основных средств, принятых в эксплуатацию при завершении строительства:

Д^Т 2410 «Основные средства»

К^Т 2930 «Незавершенное строительство».

Итак, все затраты, напрямую связанные со строительством, капитализируются как часть себестоимости данного актива. Эти затраты включают в себя материальные затраты, затраты на труд, а также накладные расходы. Фактическая стоимость возведенных собственными силами активов необязательно совпадает со справедливой рыночной стоимостью. В соответствии с оценкой других активов, максимальной оценкой является

справедливая рыночная стоимость. Если общая стоимость строительства (включая накладные расходы и проценты во время строительства) *превышает* рыночную стоимость аналогичного актива равной мощности и качества разница признается как убыток. Невыполнение данного условия переносит вперед элементы затрат, не приносящих выгоды в будущем, чем нарушает принцип консерватизма.

В другом случае, когда стоимость возведенного собственными силами актива *меньше* рыночной стоимости аналогичных активов, актив отражается по общей стоимости строительства. Использование в этом случае для оценки рыночной стоимости приводит к возникновению прибыли от строительства. Принцип консерватизма не позволит нам признать доход в данной ситуации.

Актив должен учитываться по наименьшей из себестоимости и рыночной стоимости.

Накопленные затраты по строительству обычно отражаются по счету «Незавершенное строительство». До завершения строительства здание не учитывается как «Здание», потому что оно еще не находится в рабочем состоянии. По завершении строительства и вводе в эксплуатацию актив переносится на счет «Здания» и подлежит начислению износа.

IV. Безвозмездное получение основных средств

Безвозмездное получение основных средств должно признаваться как доход.

Примеры:

а. Предприятие получило от акимата автомобиль на сумму 800.000 тенге
ДТ 2410 «Основные средства» 800.000 тенге

КТ 6230 Доходы от государственных субсидий 800.000 тенге

б. Предприятие получило от другого предприятия безвозмездно токарный станок.

Первоначальная стоимость 40.000 тенге

Сумма накопленной амортизации (15.000) тенге

Балансовая стоимость 25.000 тенге

Д^Т 2410 «Основные средства» 25.000

К^Т 6220 «Доходы от безвозмездного получения активов» 25.000

Д^Т 2410 «Основные средства» 15.000

К^Т 2420 «Амортизация основных средств» 15.000

V. Приобретение земли.

Земля не амортизируется, т.к. считается, что ее стоимость не уменьшается и не истощается в процессе производственной деятельности. В некоторых случаях земля может *уцениваться*, для отражения постоянного снижения ее ценности.

Неиспользуемая земля или земля, удерживаемая в целях перепродажи, должна быть *отделена* от земли, используемой в операционной деятельности.

Когда земля *приобретается* в целях реконструкции или для строительства здания, стоимость устранения существующих конструкций и прочих препятствий *капитализируется* на счет земли. Такие затраты по сносу необходимы для многих видов использования земли. Выручка от реализации материалов, полученных при ликвидации конструкции сокращает эти затраты. Однако, если земля уже *находится* во владении фирмой, а существующие конструкции устраняются для предоставления места новому строительству, затраты по сносу *не капитализируются* на счет земли, а повышает любые убытки или сокращают прибыль при выбытии старой конструкции.

Определенные виды облагораживания и другие виды

усовершенствований включаются в стоимость земли, если они *постоянны*, например, искусственные озера и лесные насаждения.

Когда используемая земля удерживается в целях инвестиций или аренды, затраты по оплате налогов на собственность и страхование капитализируются только в течение периодов, подготовки земли к продаже или аренде.

При покупке земли часто возникают дополнительные расходы, оплачиваемые помимо ее стоимости. Эти расходы, как стоимость земли, следует отразить по дебету счета «Земля». К ним относятся комиссионное вознаграждение агентам по недвижимости, оплата услуг адвокатов, налоги, оплаченные покупателем, стоимость дренажа, очистки и выравнивания земли, геодезические работы.

Пример:

Предположим, что фирма покупает участок земли для новой деятельности. Она оплачивает стоимость покупки земли (чистая цена покупки) в 170.000 тенге, оплачивает услуги брокеру 6.000 тенге и услуги адвокатов 2.000 тенге, за выравнивание земли 1.000 тенге. Ниже приведен расчет суммы, относимой в дебет счета «Земля».

Цена приобретения.....	170.000
Комиссионное вознаграждение брокеру.....	6.000
Гонорар юристам.....	2.000
Оплата за снос старого здания.....	10.000
Минус: Ликвидационная стоимость	(4.000).....6.000
Оплата за выравнивание земли.....	1.000
Итого:	185.000

Облагораживанием земли являются амортизируемые усовершенствования площади, включая подъездные пути, парковки, ограду и другие виды облагораживания, являющиеся постоянными. Несмотря на то, что парковка кажется постоянной и не подлежащей амортизации, со

временем происходит повреждения, требующие ремонта и в конечном итоге, замены. Стоимость облагораживания земли не добавляется на счет земли, вместо этого эти расходы капитализируются на отдельном счете и амортизируются.

VI. Приобретение нескольких активов одновременно на общую сумму (паушальный метод)

Иногда приобретаются несколько активов на общую сумму, т.к. такая цена часто ниже, чем если бы активы приобретались по отдельности. В других случаях активы приобретаются как приложение, как в случае с землей и зданиями. Этот вид приобретения, называемый так же *корзинным, групповым или приобретением за общую сумму*, приводит к проблеме распределения общей суммы на несколько приобретенных активов.

Часть общей стоимости, которую можно соотнести с определенными активами в одной группе полностью, распределяется на эти активы. Например, затраты по оценке земли, распределяются только на счет земли.

Распределение оставшейся суммы (за минусом распределенных сумм) на каждый актив группы необходимо для отражения в учете каждого актива индивидуально. Эта сумма затрат, на приобретение по каждому отдельному активу, является основой для последующей амортизации. Срок полезной службы и остаточная стоимость каждого актива подлежит отдельному расчету, а также, при возможности, по каждому активу желательно начислять амортизацию отдельно.

Каждый актив в группе подвергается оценке, основываясь на соотношении своей рыночной стоимости и общей рыночной стоимости группы. Эта процедура называется *пропорциональным* методом. Если определима рыночная стоимость только одного из двух активов в группе, эта сумма используется для оценки первого актива. Второй актив оценивается по оставшейся к распределению сумме. Этот метод называется *приростным*.

Пример:

а) Чтобы проиллюстрировать пропорциональный метод, предположим, договорная цена на землю, здание и оборудование была 90.000 тенге. Эти активы оцениваются индивидуально следующим образом: 30.000 тенге – земля, 50.000 – здание, 20.000- оборудование. Распределение единой суммы и проводки по отражению операции следующие:

Актив	Рыночная стоимость	Распределение стоимости	Распределение
Земля	30.000	$*0,3 \times 90.000$	27.000
Здание	50.000	$0,5 \times 90.000$	45.000
Оборудование	20.000	$0,2 \times 90.000$	18.000
Итого	100.000		90.000

$$* 0,3 = 30.000 / 100.000$$

Отражение приобретения за общую сумму:

ДТ 2410 «Земля»..... 27.000

ДТ 2410 «Здание»..... 45.000

ДТ 2410 «Оборудование»..... 18.000

КТ 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» 90.000

Приростный метод:

б) Справедливая рыночная стоимость земли составила 50.000 тенге, а стоимость оборудования 10.000 тенге. Данная оценка была проведена оценщиком. Тогда стоимость здания составит 30.000 тенге (90.000-60.000).

Выбытие основных средств:

Выбывают объекты основных средств по следующим причинам:

1. Ликвидация объектов в виду морального и физического износа;
2. Реализация основных средств;
3. Безвозмездной передачи;
4. Вклады в уставный капитал других субъектов.

В связи с выбытием основных средств возникают доходы и расходы. Доходы от выбытия основных средств признаются по К^Т счета 6210 «Доходы от выбытия активов», а расходы признаются по Д^Т счета 7410 «Расходы по выбытию активов». Оба счета в конце года закрываются сопоставляющим счетом 5610 «Итоговая прибыль (итоговой убыток)», а за тем разница списывается на счет 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

Расчеты с покупателями и заказчиками при продаже объектов основных средств учитывают на активном счете 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» или 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность»

1. Ликвидация объектов основных средств.

Пример:

Вследствие физического износа ликвидируется деревянное здание.

1. Первоначальная стоимость 400.000 тенге.
2. Износ на дату ликвидации 399.900 тенге.
3. За разборку здания рабочему начислена заработная плата 50.000 тенге
4. Оприходованы дрова на сумму 55.000 тенге.

1. Д ^Т 7410	К ^Т 2410	100
2. Д ^Т 2420	К ^Т 2410	399.900
3. Д ^Т 7410	К ^Т 3350	50.000
4. Д ^Т 1350	К ^Т 6210	55.000
5. Д ^Т 6210	К ^Т 5610	55.000
6. Д ^Т 5610	К ^Т 7410	50.100
7. Д ^Т 5610	К ^Т 5510 (прибыль)	4.900

Таким образом, финансовый результат от ликвидации деревянного здания прибыль 4.900 тенге.

II. Реализация объектов основных средств.

При реализации основных средств нужно помнить, что некоторые из них приобретались с НДС, который в зачет не был принят, а по некоторым объектам НДС в зачет принимался. Это знание позволяет правильно определить сумму НДС при выбытии таких объектов.

Итак:

1. Если выбывает объект, по которому НДС не принимался в зачет (легковой автомобиль), при реализации НДС рассчитывается с разницы между стоимостью реализации и учетной стоимостью объекта по установленной ставке, путем извлечения.

Пример:

Предприятие купило легковой автомобиль: (у юр. лица).

Стоимость автомобиля 500.000 тенге.

НДС 65.000 тенге (13%)

Первоначальная стоимость 565.000 тенге.

Легковой автомобиль какое-то время находился в эксплуатации.

Сумма накопленной амортизации 520.000 тенге

Балансовая стоимость автомобиля $= (565000 - 520000) = 45000$, а предприятие решило продать данный автомобиль, стоимость реализации определена в сумме 55000 тенге, тогда

$\text{НДС} = (55000 - 45000) * 13\% = 1300$ тенге.

2. Если продаются другие объекты основных средств, по которым НДС в зачет принимался, то при продаже НДС определяется со стоимости реализации.

Предприятие продает оборудование.

III. Безвозмездная передача объектов основных средств.

Пример №1. Предприятие передает безвозмездно легковой автомобиль детскому дому.

Стоимость автомобиля	500.000 тенге
НДС	65.000 тенге (13%)
Первоначальная стоимость	565.000 тенге
Сумма накопленной амортизации	(70.000 тенге)
Балансовая стоимость актива	495.000 тенге

Данная передача объектов основных средств получит следующее отражение на счетах бухгалтерского предприятия.

1. Д ^Т 7410	К ^Т 2410	495.000 тенге
2. Д ^Т 2420	К ^Т 2410	70.000 тенге

Теперь необходимо показать НДС, а поскольку Вы не продаете, то сумма НДС будет отнесен на расходы предприятия, т.е. на убытки.

$$\text{НДС} = 495000 * 13\% = 64350$$

Д ^Т 7410	К ^Т 3130	64350 тенге
Д ^Т 3130	К ^Т 1030	64350 тенге

Пример №2. Компания «А» безвозмездно передает оборудование.

Первоначальная стоимость актива	100.000тенге
Сумма накопленной амортизации	(90.000тенге)
Балансовая стоимость актива	10.000 тенге

Когда данное оборудование приобреталось, НДС принимался в зачет.

Данная операция получит следующее отражение на счетах бухгалтерского учета компании «А».

Д ^Т 7410	К ^Т 2410	10.000 тенге
Д ^Т 2420	К ^Т 2410	90.000тенге
Д ^Т 7410	К ^Т 3130	10.000×0,13=1.300 тенге
Д ^Т 3310	К ^Т 1030	1.300
Д ^Т 5610	К ^Т 7410	11300
Д ^Т 5510	К ^Т 5610	11300 (убыток)

8.5 Учет нематериальных активов.

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы», Нематериальные активы intangible assets - (с латинского tangere – касаться, осязать) – это не денежные активы, не имеющие физической 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 субъектам:

- которые можно определить;
- которые контролируются субъектом;
- от использования которых, субъект ожидает получить экономические выгоды в будущем.

Нематериальный актив представляет собой обособленный (идентифицируемый) нематериальный актив, не имеющий физической формы и содержания.

Для того чтобы объект отвечал определению нематериального актива, он должен отвечать критериям признания нематериального актива, то есть идентифицируемости, контролю над ресурсами и наличию будущих экономических выгод. Если объект не отвечает определению нематериального актива, затраты на его покупку или внутреннее производство признаются как расход тогда, когда они были понесены. Однако если объект приобретен в результате объединения бизнеса, он составляет часть гудвилла признанного на дату приобретения.

Нематериальные активы, которые идентифицируются отдельно от других активов компании и могут быть отдельно проданы, приведены ниже.

Лицензия – разрешение отдельным лицам или организациям использовать изобретение, защищенные патентами, технические знания, опыт, производственные секреты, торговую марку.

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

Торговые марки и/или торговые наименования – это названия, символы или другие определяющие идентификации, данные компаниям, продукции или услугам. Они могут быть зарегистрированы для обоснования владения.

Франшизы - обычно представляются правительственными органами, для владения правом пользования государственной собственностью или оказания коммунальных услуг, и хозяйственными субъектами, для владения правом использовать конкретное назначение и конкретные услуги.

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.

Регистрация промышленного дизайна - аналогична патенту применительно к форме, образцу или модели производимого изделия. Патент защищает функционирование, тогда как регистрация промышленного дизайна защищает внешний вид.

«Ноу-хау»- совокупность различных знаний научного, технического, производственного, коммерческого или иного характера, опыта, практически применяемых в деятельности предприятия, но которые еще не стали всеобщим достоянием.

Программное обеспечение ЭВМ- совокупность системы обработки данных и программных документов необходимых для эксплуатации этих программ, приобретенных предприятием и способных в течение длительного времени приносить доход.

Некоторые нематериальные активы могут быть идентифицируемы отдельно, но не подлежат обмену. К ним относятся:

- отсроченные расходы – это затраты на услуги, которые могут привести к образованию будущих доходов, они отражаются в балансе как долгосрочные предварительно оплаченные расходы. Отсроченные расходы классифицируются как долгосрочные активы, т.к. они влияют на доходы после срока функционирования текущих активов. Примерами отсроченных расходов служат затраты на научные исследования и разработки, затраты на реконструкцию и переустройству оборудования, предварительно оплаченные взносы по страхованию и арендные платежи..

Гудвилл является самым неопределяемым нематериальным активом. Гудвилл представляет собой ценность, возникающую из-за благоприятных характеристик фирмы, что увеличивает доходы вдобавок и тем, которые ожидаются от определенных активов фирмы.

Гудвилл регистрируется только тогда, когда одна фирма приобретает другую т.е. в объединении бизнеса. Гудвилл может существовать и без факта

приобретения, однако, он признается в учете только тогда, когда одна компания приобретает другую т.е. в объединении бизнеса.

Главным образом, гудвилл представляет предполагаемую ценность будущих финансовых показателей фирмы, превышающих обычные показатели. Это предположение возникает из-за того, что нематериальные, благоприятные характеристики или факторы, относящиеся к фирме или ее операционной среде создают вероятность получения таких доходов, которые выше средних для фирмы. К ним относятся:

- Превосходная руководящая команда.
- Отличная организация сбыта.
- Слабое руководство у одного ли нескольких основных конкурентов.
- Особо эффективная реклама.
- Секретный процесс производства.
- Искключительно хорошие трудовые отношения.
- Высокий рейтинг доверия.
- Передовая программа подготовки работников.
- Необычно высокая репутация в обществе.
- Неблагоприятные события в деятельности конкурента.
- Благоприятные связи с другой компанией.
- Преимущественное стратегическое расположение.
- Выявление раннее известных ресурсов или потенциала работников.
- Благоприятные налоговые условия.
- Благоприятное государственное законодательство.

Каждый из этих факторов увеличивает способность фирмы получать больший доход, чем при отсутствии этих факторов. Способствуя увеличению доходов, эти факторы поднимают ценность фирмы выше ценности отдельных активов. Увеличение ценности часто отражается в цене фирмы и называется *гудвилл*.

Характерной чертой факторов, дающих начало гудвиллу является то, что

они образуют ценность, которая связана с другими активами фирмы. Они не могут быть независимыми от фирмы, частью которой они являются, и более того, их нельзя продать отдельно. В свою очередь, эта зависимость создает серьезную проблему в оценке – потому что гудвилл фирмы нельзя отделить от фирмы, а так же купить или продать отдельно; его можно объективно оценить только тогда когда продается сама фирма. Фирма может создать гудвилл в ходе осуществления своих производственных планов, а какого либо рынка или операции с несвязанной стороной, когда можно было бы оценить стоимость гудвилла, не существует. Фирма не признает гудвилл в какой либо сумме только тогда, когда она приобретает вторую фирму по цене, большей чем текущая рыночная стоимость приобретенных идентифицируемых активов.

Для целей учета, гудвилл можно рассматривать как разницу между: (1) фактической ценой приобретения фирмы и (2) справедливой рыночной стоимостью идентифицируемых чистых активов. Приобретение посредством купли является единственным объективным средством измерения стоимости гудвилла, когда она соответствует принципу стоимости.

Компания контролирует актив, если она имеет право на получение будущих экономических выгод, а также может закрепить доступ других к этому активу. Способность компании контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть принудительно осуществлены в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать контроль довольно сложно. Так, субъект контролирует нематериальный актив, если у него есть право на экономические выгоды, ожидаемые к получению от его использования, оформленное юридическими документами – патентом, авторским правом и т.п.

Будущие экономические выгоды, непосредственно связанные с нематериальным активом, будут получены в случае, если:

- определена роль нематериального актива в увеличении будущих экономических выгод;

- есть способность и намерение субъекта использовать данный актив (эта способность и намерение должны быть продемонстрированы технико-экономическими обоснованиями, бизнес-планами);

- существуют адекватные технические, финансовые и другие ресурсы, позволяющие субъекту получить ожидаемые будущие экономические выгоды.

Признание и оценка нематериального актива.

Нематериальный актив признается (регистрируется в учете) в качестве актива, когда:

- высока вероятность того, что субъект получит в будущем ожидаемые экономические выгоды, непосредственно связанные с данным активом;

- можно достоверно определить стоимость актива.

Стоимость нематериального актива может быть определена достоверно только при существовании активного рынка:

- товары, продаваемые на рынке, однородны;

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

- цены и подобные продаваемые и покупаемые товары доступны для населения.

Согласно принципу стоимости нематериальные активы должны отражаться при приобретении по стоимости их приобретения. Стоимость приобретения включает все затраты, понесенные в связи с приобретением актива, в том числе цену покупки, затраты по перевозке, юридические расходы и любые другие затраты, связанные с приобретением.

Стоимость приобретения – это текущая рыночная стоимость всех выплат или полученного актива (в зависимости от того, что наиболее достоверно определено).

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного в обмен на ценные бумаги другого субъекта, оценивается по текущей стоимости этих ценных бумаг. Если эта стоимость не может быть определена достоверно, то используется рыночная стоимость приобретенного нематериального актива. Например, если товарный знак приобретается корпорацией за счет эмиссии акций (2000 простых акций, номинальной стоимостью 100 тенге и рыночной стоимостью 130 тенге за акцию) в качестве возмещения, стоимость этого знака должна быть определена как текущая рыночная стоимость выпущенных акций ($2000 \times 130 \text{ тенге} = 260\,000 \text{ тенге}$). Если выпущенные акции не имеют установленной рыночной стоимости, соответствующей количеству акций, выпущенных для приобретения товарного знака, доказательство рыночной стоимости знака должно быть использовано в качестве показателя стоимости операции (если рыночная стоимость аналогичных активов составляет 205 000 тенге, то эта стоимость будет принята в качестве первоначальной при оприходовании товарного знака).

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

- реализации на дату совершения сделки, которая достоверна только при наличии активного рынка для данного вида нематериальных активов;
- установленной продавцом на основании последней операции купли (продажи) нематериального актива аналогичного вида, если до даты совершения данной сделки экономические условия, существовавшие в момент последней операции купли (продажи) такого вида нематериальных активов, не изменились.

К нематериальным активам не относятся, а признаются расходами периода:

- 1) затраты на исследование;
- 2) затраты, понесенные до открытия нового цеха или производства,

связанные с запуском завода, понесенные до начала производства, если эти затраты не включены в стоимость основных средств;

3) расходы, понесенные при создании юридического лица на оформление юридической регистрации, юридических документов (устав, учредительный документ, печать, штампы и т.п.);

4) затраты на обучение специалистов, которые будут задействованы в действующем производстве;

5) расходы на рекламу и сопутствующие им расходы;

6) расходы, понесенные при реконструкции, передислокации, связанные с реорганизацией цеха или юридического лица;

7) созданные самим субъектом: торговый знак, фирменное наименование и т.п.;

8) государственные лицензии на осуществление определенных видов деятельности (срок действия до одного года);

9) патенты, установленные налоговым законодательством (срок действия до одного года).

Затраты на создание или приобретение нематериального актива, первоначально признанные как расход, не могут составлять часть его стоимости на более позднюю дату.

Последующие затраты, связанные с нематериальным активом, признаются как расходы того отчетного периода, в котором они понесены, и только в редких случаях увеличивают их балансовую стоимость. Такие расходы сложно отнести к конкретному нематериальному активу и, как правило, невозможно установить, будут ли они способствовать увеличению будущих экономических выгод от актива.

Учет движения нематериальных активов.

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов ведется на счетах подраздела 2700 «Нематериальные активы». По дебету этих счетов отражаются остатки нематериальных активов на начало и конец

месяца, операции по их поступлению; по кредиту – выбытие нематериальных активов.

Поступление и выбытие нематериальных активов оформляют актом приемки-передачи нематериальных активов. В акте должно указываться точное наименование вида нематериальных активов и дата его передачи предприятию (дата создания на предприятии), характеристика объекта, его первоначальная стоимость, норма амортизации и другие необходимые данные.

При оприходовании нематериальных активов акт составляется в одном экземпляре на каждый объект. Допускается составление общего акта, оформляющего приемку нескольких однотипных нематериальных активов. Акт после его оформления с приложенной документацией, описывающей сам объект нематериальных активов или порядок его использования, или документы, подтверждающие те или иные имущественные права предприятия, относящиеся к данному объекту, передается в бухгалтерию, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем предприятия или лицами, на то уполномоченными.

При передаче (продаже, безвозмездной передаче) нематериальных активов другому предприятию, акт составляется в двух экземплярах для предприятия, сдающего и принимающего нематериальные активы.

Аналитический учет по счетам подраздела 2700 «Нематериальные активы» ведется в «Карточках учета нематериальных активов». Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших на предприятие. 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 присмки-передачи нематериальных активов.

Гудвилл, созданный внутри субъекта, не признается в качестве нематериального актива, так и расходы субъекта по неденежным нематериальным статьям, которые предположительно увеличивают будущие экономические выгоды, не приводят к созданию определяемого нематериального актива, отвечающего критериям их признания. Такие расходы включаются в гудвилл, созданный внутри субъекта, который может быть оценен только при объединении организаций.

Операции по движению нематериальных активов отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Приобретение нематериальных активов:

1. Приобретение за плату у других юридических и физических лиц:

а. на договорную стоимость

Д^Т 2710 «Гудвилл», 2730 (Прочие нематериальные активы)

К 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

б. на сумму НДС

Д^Т 1420 «НДС»

К^Т 3310, 4110 «Кратко-долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»,

2. Оприходованы (прочие) нематериальные активы, внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал предприятия:

а. на согласованную стоимость между учредителями

Д^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К^Т 5110 «Неоплаченный капитал»

3. Оприходованы (прочие) нематериальные активы, полученные безвозмездно от юридических и физических лиц:

Д^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К^Т 6220 «Доходы от безвозмездно полученных активов»

или К^Т 6230 «Доходы от государственных субсидий»

4. Оприходованы (прочие) нематериальные активы, созданные самой компанией:

а. оплата труда работников, участвующих в создании нематериального актива

Д^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К^Т 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»

б. отчисления от оплаты труда (социальный налог)

Д^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К^Т 3150 «Социальный налог»

в. услуги, потребляемые при создании нематериального актива

Д^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К^Т 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»

г. материалы, потребляемые при создании прочих нематериальных активов

Д^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

К^Т 1310 «Сырье и материалы»

Выбытие нематериальных активов:

1. Ликвидация всех видов нематериальных активов (на основании актов приемки-передачи).

а. на балансовую стоимость ликвидируемых объектов

Д^Т 7410 «Расходы по выбытию активов»

К^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

б. на сумму накопленной амортизации за время эксплуатации

Д^Т 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов»

К^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

2. Реализация нематериальных активов (на основании актов приема-передачи)

а. на балансовую стоимость реализуемого объекта нематериального

актива

Д^Т 7410 «Расходы по выбытию активов»

К^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

б. на сумму ранее начисленной амортизации за время эксплуатации объекта

Д^Т 2740 «Амортизация прочих нематериальных активов»

К^Т 2730 «Прочие нематериальные активы»

в. на договорную стоимость реализации

Д^Т 1210,2110 «Кратко - долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков», 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность».

К^Т 6210 «Доходы от выбытия активов»

г. На сумму НДС

Д^Т 1210,2110 «Кратко - долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков»

К^Т 3130 «НДС»

д. на текущий банковский счет получено от покупателей

Д^Т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

К^Т 1210,2110 «Кратко - долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков»

е. НДС перечислен с текущего банковского счета в бюджет

Д^Т 3130 «НДС»

К^Т 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

ж. в конце года расходы по реализации списываются на уменьшение итогового дохода

Д^Т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года»

К^Т 7410 «Расходы по выбытию активов»

з. в конце года доходы от реализации списываются на увеличение итогового дохода

Д^Т 6210 «Доходы от выбытия активов»

К^Т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года»

и. на отрицательный (положительный) финансовый результат

Д^Т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К^Т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года»

Д^Т 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток) отчетного года»

К^Т 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Учет амортизации нематериальных активов.

Стоимость нематериального актива должна систематически списываться в течение срока действия актива или предполагаемого срока службы актива согласно принципу соответствия. Этот процесс называется *амортизацией нематериальных активов*. Всегда трудно установить экономический срок службы нематериального актива. Поэтому должны быть учтены следующие факторы при определении срока службы нематериального актива:

- юридические, регулятивные, договорные положения, которые могут ограничить максимальный срок службы;

- условия для обновления или продления, которые могут изменить предполагаемый срок службы;

- износ, спрос и другие экономические факторы, которые могут уменьшить срок службы;

- ожидаемые действия конкурентов и других субъектов, которые могут ограничить существующую конкурентоспособность нематериального актива;

- нематериальный актив может быть составляющей частью многих отдельных активов с различными сроками службы.

Срок полезной службы нематериального актива устанавливается субъектом самостоятельно на основе наиболее приближенной оценки руководства, но не более срока деятельности субъекта с момента готовности нематериального актива к использованию, если иное не предусмотрено

законодательством (патент, авторское право) или договором (лицензионное соглашение).

По нематериальным активам, по которым нет возможности точно определить срок их полезного использования, такой срок устанавливается в течение 10 лет, но не более срока действия самого хозяйствующего субъекта.

В соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» принято допущение о том, что срок полезного использования нематериального актива не превышает двадцати лет. В редких случаях могут иметься убедительные свидетельства того, что срок полезной службы нематериального актива будет конкретным периодом, составляющим более двадцати лет. В таких случаях предположение о том, что полезный срок службы нематериального актива не будет превышать двадцати лет, является опровержимым и компания:

- амортизирует нематериальный актив на протяжении наилучше оцененного срока его полезной службы;

- оценивает возмещаемую величину нематериального актива, по меньшей мере, ежегодно для того, чтобы установить любой убыток от обесценения;

- раскрывает причины опровержения допущения и фактор, который сыграл значительную роль при определении срока полезной службы актива.

Для начисления амортизации нематериальных активов используются различные методы: прямолинейный (равномерный) метод, метод уменьшающегося остатка. Выбор метода зависит от ожидаемой модели потребления экономических выгод от актива.

Начисление амортизации производится с момента готовности нематериального актива к использованию по назначению.

Сумма амортизации обычно признается как расход, если она не включена в себестоимость другого актива.

Выбранный метод начисления амортизации применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, если только не

произошли изменения в ожидаемой модели потребления экономических выгод от актива.

В силу своих характеристик, нематериальные активы редко имеют ликвидационную стоимость. *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:

- 1) нет соглашения с третьей стороной о его покупке в конце срока полезной службы; или
- 2) 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.

Ликвидационная стоимость не равна нулю, если субъект ожидает выбытие нематериального актива до конца установленного им срока полезной службы или имеется вероятность реализации актива в конце срока службы.

Срок полезной службы и используемый метод начисления амортизации актива пересматриваются на каждую дату составления финансовой отчетности. Если ожидаемый срок службы актива значительно отличается от предыдущих оценок, срок начисления амортизации должен быть собственно изменен. Если происходит значительное изменение в ожидаемой модели потребления экономических выгод от использования актива, необходимо изменить метод начисления амортизации для отражения произошедшего изменения.

9.1. Понятие, оценка и классификация обязательств.

Задолженностью организаций называются обязательства, предусматривающие будущие платежи с его стороны или выполнение им определенных видов услуг. Не всякая предполагаемая в будущем выплата может быть отнесена к категории обязательств. Для этого необходимо, чтобы в результате прошлой операции должник в настоящий момент был обязан произвести подобную выплату в будущем. Поскольку обязательства являются результатом прошлых операций, они, как правило, представляют собой юридически правомочные требования к предприятию.

В бухгалтерском учете выделяют моменты возникновения, оценки и классификации обязательств.

Момент возникновения обязательств. Обязательство регистрируется в учете только тогда, когда возникает задолженность по нему. Это правило применять труднее, чем, кажется, ибо значительная часть краткосрочных обязательств представляет собой накопленные суммы типа начисленной заработной платы, вознаграждений (интереса) и подлежащие выплате налогов. С другой стороны, организация может заключать соглашения о дальнейших (будущих) сделках. Например, компания может договориться о выплате 100 тыс. тенге в год в течении 3 лет или дать другие обещания. Эти подлежащие исполнению обязательства не являются задолженностью, т.к. их исполнение относится к будущему, а не к прямым сделкам.

Оценка обязательств. Обязательства (кредиторская задолженность) обычно оцениваются суммой денег, необходимой для оплаты долга, или, в условиях рынка стоимостью товаров и услуг, которые необходимо представить. Для большинства обязательств сумма всегда известна, но для некоторых она должна быть рассчитана. Например, торговец автомобилями,

продающий автомобиль с годичной гарантией, должен поставлять запчасти и обеспечивать обслуживание в течение года. Обязательство существует, потому что продажа состоялась, но сумма его должна быть подсчитана.

Классификация обязательств. Организация обычно имеет несколько видов обязательств, которые классифицируются либо как краткосрочные, либо как долгосрочные. Краткосрочными являются долги и иные обязательства организации, выполнение которых, как ожидается, потребует использования в этих целях имеющихся на данный момент оборотных средств организации. Под оборотными средствами понимаются наличность и другие активы, которые могут быть обращены в нее, реализованы или использованы в производстве в течение года или одного хозяйственного цикла, в случае, если цикл продолжается менее года.

Срок выполнения краткосрочных обязательств наступает в течение одного года с даты бухгалтерского баланса или момента начала хозяйственного цикла в зависимости от того, какой из них имеет большую продолжительность. Под хозяйственным циклом понимается период времени между приобретением используемых в производстве исходных товаров и услуг и конечным получением наличности в результате продуктов производства и последующей их оплаты.

Примерами краткосрочных обязательств являются:

краткосрочные финансовые обязательства, обязательства по налогам, обязательства по другим обязательным и добровольным платежам, краткосрочная кредиторская задолженность, краткосрочные оценочные обязательства и прочие краткосрочные обязательства.

Обязательства, погашение которых не требует использование имеющихся оборотных средств организации, т.к. срок их погашения не наступает в течение одного года (или одного хозяйственного цикла, в зависимости от того, какой из периодов имеет большую продолжительность), относятся к категории долгосрочных. Примерами долгосрочных обязательств

являются долгосрочные финансовые обязательства, долгосрочные оценочные обязательства, отложенные налоговые обязательства и прочие долгосрочные обязательства.

Однако следует отметить, что любое данное обязательство, например, векселя к оплате, могут быть как краткосрочными, так и долгосрочными. Основным критерием здесь является срок погашения обязательства (в течение одного года одного хозяйственного цикла или более).

9.2 Учет труда и заработной платы

В соответствии со статьей 1 Закона «О труде» в РК: Заработная плата- вознаграждение (доход) за труд в соответствии с его сложностью, количеством и качеством.

Заработная плата — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Заработная плата - это цена рабочей силы, формируемая на основе объективной оценки вклада работника и результаты деятельности предприятия. Ее размер зависит от установленного минимума заработной платы, сложности труда и квалификации рабочей силы, спроса и предложения на рабочую силу, условий выполнения работы, результатов деятельности предприятия и т.д.

В условиях рыночной экономики заработная плата рассматривается как объем поступающих в распоряжение работника жизненных благ обеспечивающих объективно необходимое воспроизводство, рабочей силы и включаемых в издержки производства. Поэтому все расходы на оплату труда должны гарантировать не только воспроизводство рабочей силы, но и поощрять более эффективное использование материальных и трудовых

ресурсов, в результате чего предприятие может получить прибыль в объеме, необходимом для расширения производства, модернизации и замены применяемых техники и технологии.

Различают два вида заработной платы: *основную и дополнительную*.

Основная заработная плата начисляется за фактически отработанное время или фактически выполненную работу, а дополнительная — за неотработанное время в соответствии с законодательством о труде. К дополнительной заработной плате относятся:

- оплату очередных отпусков;
- оплату льготных часов подростков;
- компенсации за не использованный отпуск;
- оплату времени, в течение которого выполнялись государственные и общественные обязанности и т.п.

Формы и системы оплаты установлены Приказом Министерства труда и социальной защиты населения, «Методические рекомендации по вопросам оплаты труда работников» и определяют различные способы начисления заработной платы работника. Они зависят от условий производства и категории работающего персонала, которые разделом 5 Инструкции по статистике численности и заработной платы, работающих по найму (дополненной и переработанной), утвержденной постановлением Национального статистического агентства Республики Казахстан, распределяется на две группы: рабочие и служащие. Из группы служащих выделяются следующие категории: руководители, специалисты, и другие работники, относящиеся к служащим.

Труд работников оплачивается повременно, сдельно или по иным системам оплаты труда. Оплата может производиться за индивидуальные и (или) коллективные результаты труда.

Формы, системы и размеры оплаты труда, а также другие виды доходов работников устанавливаются предприятиями самостоятельно. Предприятия

могут использовать государственные тарифные ставки, оклады в качестве ориентиров для дифференциации оплаты труда, в зависимости от профессии, квалификации работников, сложности и условий выполненных ими работ.

Бестарифная система - основана на применении критериев оценки квалификации, сложности и результативности труда работников и использовании их для распределения между ними средств на оплату труда, рассчитанных тем или иным способом. Эта система позволяет более тесно увязать уровень оплаты труда каждого работника и коллектива в целом с конкретными результатами работы.

Тарифная система - это совокупность государственных нормативов, посредством которых осуществляются дифференциация и регулирование оплаты труда различных групп работников в зависимости от сложности и условий труда, особенностей значения отдельных отраслей и районов страны.

Основными элементами тарифной системы являются: единый тарифно-квалификационный справочник, тарифная сетка, тарифные ставки, тарифные коэффициенты.

Единый тарифно-квалификационный справочник предназначен для тарификации рабочих, классификации работ по разрядам и распределения рабочих по профессиям и разрядам. В нем содержатся подробные производственные характеристики различных видов работ, указывается, что рабочий должен знать и что он должен уметь.

Тарифная ставка определяет размер оплаты труда рабочего за единицу времени (час, смена, месяц).

Тарифная ставка служит для установления соотношений в оплате труда рабочих в зависимости от их квалификации. Каждому разряду присвоены определенные тарифные коэффициенты, показывающие во сколько раз тарифная ставка данного разряда выше ставки 1-го разряда.

Существует две основные формы заработной платы повременная и

сдельная (поштучная).

При *повременной заработной плате* размер заработной платы устанавливается в зависимости от количества отработанного времени (в часах или днях) и тарифной ставки (часовой или дневной)или установленного оклада.

При *сдельной заработной плате* размер заработной платы определяется в зависимости от количества произведенной продукции (работ, услуг) и расценок за единицу продукции (работ, услуг).

Расценки рассчитываются в соответствии с тарифной ставкой, соответствующей разряду данного вида работ, и установленной нормой времени (выработки):

При сдельно-премиальной системе рабочий сверх заработной платы по прямым сдельным расценкам дополнительно получает премию за определенные количественные и качественные показатели, предусмотренными действующими на предприятии условиями вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием основных технологических процессов.

При аккордной системе расценки устанавливаются на весь объем работы, а не на отдельную операцию. Обычно при данной системе оплаты рабочие премируются за сокращение сроков выполнения заданий.

При сдельно-прогрессивной системе труд рабочего в пределах выполнения норм оплачивается по прямым сдельным расценкам, а при выработке сверх этих исходных норм - по повышенным.

При коллективной форме оплаты труда применяются либо индивидуальные расценки по конечным результатам работы, либо коллективные сдельные расценки. Эффективность коллективной сдельной оплаты зависит от материального стимулирования результатов коллективного труда с учетом индивидуальных показателей работы каждого рабочего.

При повременной - премиальной системе оплаты труда работник помимо заработной платы по тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время дополнительно получает премию за достижение определенных количественных и качественных показателей.

Существует ряд условий, при которых целесообразно применять ту или иную форму оплаты труда.

Так, *сдельная форма оплаты труда* применяется, если:

существуют количественные показатели. Которые непосредственно зависят от конкретного работника; возможен точный учет объемов выполненных работ;

Сдельную оплату не рекомендуется применять в том случае, если ее применение ведет к ухудшению качества продукции и обслуживания оборудования, нарушению технологических режимов и требований техники безопасности, перерасходу сырья и материалов.

Повременная форма оплаты труда применяется при следующих условиях:

производственный процесс строго регламентирован; функции рабочего сводятся к наблюдению за ходом технологического процесса; увеличение выпуска продукции может привести к браку или ухудшению ее качества; поточные и конвейерные типы производства функционируют в строго заданном ритме.

В соответствии с Законом «О труде в Республике Казахстан» рабочим считается время, в течение которого работник в соответствии с условиями индивидуального трудового договора обязан выполнить трудовые обязанности. Нормальная продолжительность рабочего времени не должна превышать 40 часов в неделю. В индивидуальных трудовых договорах может предусматриваться меньшая продолжительность рабочего времени по согласованию сторон.

Для отдельных категорий работников законодательством

устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени.

Учет использования рабочего времени всех категорий работающих ведется в «Табеле учета рабочего времени», который служит для контроля за соблюдением установленного режима работы, получения информации об отработанном времени, расчета заработной платы, а также составления статистической отчетности по труду.

Для учета трудового исполнения рабочего времени и выработки работников применяются табеля учета рабочего времени. Бланки этого табеля могут быть созданы с помощью средств компьютерной техники и с частично заполненными реквизитами. К таким реквизитам относятся: структурное подразделение предприятия, цех (отдел), фамилия, имя, отчество работника, профессия (должность), табельный номера т.д. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

При применении табеля учитывается только использованное рабочее время. В этом случае оплату труда начисляют на лицевом счете или расчетно-платежной ведомости.

Табель открывается 1-го числа каждого месяца, составляется в одном экземпляре лицом, уполномоченным на его ведение. После соответствующего оформления табель передается в бухгалтерию, где используется для расчета заработной платы работникам предприятия.

Табельные номера устанавливаются на предприятии в" целом по порядково - серийной системе, причем каждому производственному подразделению отводится своя серия номеров. В табель заносятся фамилии всех работников независимо от формы оплаты труда.

Учет использования рабочего времени осуществляется в табелях либо сплошной регистрации (каждодневный) явок или неявок на работу, либо путем регистрации только отклонений (простои, неявки, сверхурочные, опоздания). Выбор метода табельного учета обуславливается только

удобством для предприятия.

Отметки в табелях о причинах неявок на работу или о работе неполный рабочий день, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справки о выполнении государственных или общественных обязанностей и т.п.).

Учет времени, потраченного на сверхурочные работы, может осуществляться и на основании списков лиц, выполнявших эти работы. Списки составляются и выписываются начальником структурного подразделения. Затем руководитель сверхурочных работ делает отметку о количестве фактически отработанных часов. На основании списков с такой отметкой вносятся данные в табель.

Если в работе были допущены простои, то время простоев также может учитываться в табеле. Соответствующие данные в табель записываются на основании листков о простое, выписанных руководителем структурного подразделения.

Так же табельный учет ведется с применением математических жетонов, карточным методом - при использовании контрольных часов; пропускным методом - путем сдачи и выдачи пропусков; с помощью контрольно-пропускных устройств и т.д.

Отметку о неявке или опозданиях делают в табеле на основании соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, суд, листках о временной нетрудоспособности и других, которые работники сдают в бухгалтерии.

Учет личного состава работников ведет отдел кадров или специально назначенное лицо. На каждого принятого на работу (постоянно, временно) заполняется личная карточка и ему присваивается табельный номер. На основании приказов или распоряжений руководителя предприятия

бухгалтерия открывает на каждого работника лицевой счет. В нем указываются справочные данные работника и накапливаются все сведения о начисленных суммах и удержаниях из заработной платы.

Учет выработки призван обеспечить получение своевременных и точных данных о количестве произведенной продукции, незавершенном производстве и допущенном браке; правильное и своевременное определение размера оплаты труда каждого работника в соответствии с его выработкой. Оплата труда начисляется в расчетно-платежной ведомости.

МСФО 19 «Вознаграждение работникам» устанавливает правила учета и раскрытия информации о вознаграждении работникам. Компания должна признавать:

- **Обязательство**, если работник выполнил работу в обмен на вознаграждение, которое подлежит выплате в будущем;
- **Затраты**, если компания получает экономическую выгоду от работы, которая выполнена работником за вознаграждение.

Вознаграждение работникам - это все формы вознаграждений и выплаты сотрудникам за выполненную ими работу.

Вознаграждения работникам включает:

- Текущие вознаграждения (заработную плату, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск, оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли компании и премии, а так же вознаграждения в неденежной форме — медицинское обслуживание после окончания трудовой деятельности);
- Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание после окончания трудовой деятельности);
- Прочие долгосрочные вознаграждения (оплачиваемый отпуск работникам, имеющим длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск);

- Выходные пособия;
- Долевые компенсационные выплаты.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на пассивном счете 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» при начислении оплаты труда кредитуют счет 3350 и дебетуются счета 7210 «Административные расходы», где учитываются управленческие и хозяйственные расходы, не связанные с производственным процессом; 8110 «Основное производство», где учитывается заработная плата рабочих основного производства, 8310 «Вспомогательное производство», где учитывается начисленная заработная плата работникам вспомогательных производств, 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг», где учитывается начисленная заработная плата работникам сферы сбыта продукции и оказания различного рода услуг.

Удержание отчислений в накопительный пенсионный фонд осуществляется по дебету счета 3350 и кредиту счета 3220 «Обязательства по пенсионным отчислениям», где отражаются операции, связанные с отчислением и уплатой пенсионных отчислений.

Удержание индивидуального подоходного налога отражается по дебету счета 3350 и по кредиту счета 3120 «Индивидуальный подоходный налог».

Отчислений по социальному страхованию относятся на затраты предприятия и отражаются по дебету счетов 7110, 7210, 8410 и кредиту счета 3210 «Обязательства по социальному страхованию».

При начислении социального налога кредитуют счет 3150 «Социальный налог», где отражаются операции, связанные с начислением и уплатой социального налога, и дебетуются счета 7110, 7210, 8410.

14 декабря 2006 года Председателем Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан подписан приказ № 641 «Об утверждении Правил исчисления и удержания индивидуального подоходного налога и исчисления социального налога, который зарегистрирован в Реестре

государственной регистрации нормативных правовых актов 29 декабря 2006 года за № 4501.

Приказ вводится в действие со дня официального опубликования и распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 года.

Рассмотрим на примерах применение нового порядка исчисления индивидуального подоходного и социального налогов.

Расчет по исчислению и удержанию индивидуального подоходного налога.

С 1 января 2007 года доходы физических лиц у источника выплаты облагаются по единой ставке 10%. При этом, в соответствии со статьей 152, при определении дохода работника за каждый месяц в течение налогового года вычету подлежит сумма в размере минимальной заработной платы, установленной законодательными актами Республики Казахстан, а не месячного расчетного показателя, как было ранее.

В соответствии с Правилами исчисление индивидуального подоходного налога производится отдельно за каждый месяц получения дохода.

Рассмотрим исчисление индивидуального подоходного налога на примере.

В графе 2 строки В указана сумма дохода начисленного экономисту, которая составляет 11400 тг.

В графе 3 строки В указана сумма обязательных пенсионных взносов за месяц, которая определена по ставке 10% и составляет 1140 тг.

В графе 4 строки В указана сумма налоговых вычетов, которые предусмотрены в п. 1 ст. 152 Налогового Кодекса Республики Казахстан. В данном случае указана сумма налогового вычета в размере минимальной заработной платы. В соответствии с Законом Республики Казахстан «О республиканском бюджете на (соответствующий) год».

В графе 5 строки В указана сумма дохода, облагаемого индивидуальным подоходным налогом. В данном случае она составляет 508

тг. (11400-1140-9752).

В графе 6 строки В указана сумма индивидуального подоходного налога, определенная по ставке 10%, которая составляет 50,8 тг.

Таблица 22 - Расчет по исчислению ИПН

№	Доходность	Начислено доходов	Сумма обязательных пенсионных, 10%	Налоговые вычеты	Сумма доходов облагаемого ИПН	Сумма ИПН (гр.5*10%)
	1	2	3	4	5	6
В	Экономист	11400	1140	9752	508	50,8

Расчет по исчислению социального налога.

Рассмотрим исчисление социального налога на примере:

В графе 2 строки В указана сумма дохода начисленного сторожу Кооператива, которая составляет 11400тг.

В графе 3 строки В - сумма обязательных пенсионных взносов.

В графе 4 строки В указаны расходы работодателя облагаемые социальным налогом за март месяц, которая составляет 10260 тг (11400-1140).

В графе 5 строки В указан коэффициент перерасчета в марте, который равен 4 (12/3).

В графе 6 строки В указана расчетная сумма дохода, облагаемого социальным налогом, которая составляет 41040тг (10260×4).

В графе 7 строки В указана сумма соц.налога с расчетной суммы дохода, облагаемого социальным налогом. В данном случае она составляет 2052 тг (410400/4×20%).

В графе 8 строки В указана сумма социальных отчислений в государственный фонд социального страхования, (далее - ГФСС), которая в соответствии с Законом Республики Казахстан «Об обязательном социальном страховании» в 2007 году определяется по ставке 3% и

составляет в данном случае 308 тг.

В графе 9 строки В указан социальный налог к уплате в бюджет, который составляет 1744 тг. (2052-308) - в соответствии с п. 1 ст. 318 Налогового кодекса сумма социального налога уменьшается на сумму социальных отчислений. Социальные отчисления направляются в Государственный фонд социального страхования.

Подобным образом начислен социальный налог (таблица 23).

Таблица 23 - Расчет по исчислению социального налога

№	Доходность	Начисл. доходов за отчетн. месяц	Сумма обязат. пенсион. Взносов отчетн. месяц.	Расходы работодателя, облаг. соц. налогом за отчетн. месяц (гр.2-гр.3)	Козф-т перерасчета (март)	Расч. сумма дохода облаг. соц. налогом (гр.4×гр.5)	Социальный налог	Соц. отчисления (гр.4×3%)	Соц. н. к уплате (гр.7-гр.8)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
А	Экономист	11400	1140	10260	4	41040	2052	308	1744

Заработная плата выдаваемая работникам = начисленная з/п – ИПН - обязательные пенсионные взносы

Экономист 11400-1140-50,8=10209,2

А теперь рассмотрим на примерах технику подсчета заработной платы при разных системах оплаты:

а) Простая повременная:

Рабочий повременщик V разряда отработал в течение месяца 142 часа, часовая тарифная ставка 110 тенге.

1) Заработная плата = 142 часа × 110 тенге = 15620 тенге,

б) Повременно – премиальная:

2) За перевыполнение плана = 15620 × 0,15% = 2343 тенге

3) Общее начисление – 15620+2343 = 17963 тенге

в) Повременная:

Бухгалтер, оклад которого 37 300 тенге, фактически отработал за месяц 18 рабочих дней. По календарю в этом месяце 25 рабочих дней.

1. Среднедневная заработная плата $= 37300 / 25 \text{ дней} = 1492 \text{ тенге}$

2. Заработная плата

за фактически $= 1492 \times 18 \text{ дней} = 26856 \text{ тенге}$

отработанное время

г) Сдельно-премиальная:

Рабочий сдельщик изготовил 220 деталей при норме 200 деталей. Расценка за 1 деталь 30 тенге. За каждый процент перевыполнения нормы он премируется на 3-мя процентами сдельного заработка. Необходимо начислить заработную плату и премию.

1. Заработная плата

за фактическое количество $= 220 \text{ деталей} \times 30 \text{ тенге} = 6600 \text{ тенге}$
изготовленных деталей

2. Процент перевыполнения $= 220 / 200 \times 100\% = 110\%$.

3. Премия за перевыполнение $= 6600 \times 0,3 = 1980 \text{ тенге}$

4. Общее начисление $= 6600 + 1980 = 8580 \text{ тенге}$

д) Косвенно – сдельная:

Оплата труда по тарифной ставке рабочего - наладчика, который обслуживает цех основного производства составляет 18000 тенге. План выработки участка составляет 500 изделий, фактически изготовлено за отчетный период 550 изделий.

1. Коэффициент перевыполнения нормы $= 550 / 500 = 1,1$

2. Заработная плата рабочего $= 18000 \times 1,1 = 19800 \text{ тенге}$

е) Аккордная заработная плата:

Бригада из трех человек выполнила объем работ по наряду. Затрачено было 360 часов, общая сумма оплаты за весь объем выполненной работы 100000 тенге. Члены бригады имеют разные часовые тарифные ставки соответственно уровню их квалификации и каждый рабочий отработал не одинаковое количество часов.

Ф.И.О.	Тарифная ставка (тенге)	Количество отраженных часов
Абишева Г.	60 тенге	100 часов
Сыздыкова А.	50 тенге	120 часов
Блялова С.	40 тенге	140 часов

1. Тарифный заработок членов бригады:

1. 60 тенге x 100 час. = 6000 тенге Абишева Г.
2. 50 тенге x 120 час. = 6000 тенге Сыздыкова А.
3. 40 тенге x 140 час. = 5600 тенге Блялова С.

Итого: 17600 тенге

2. Коэффициент распределения фактического заработка:

$$R = \frac{100000 \text{ тенге}}{17600 \text{ тенге}} = 5,6818$$

3. Фактическая заработная плата каждого члена бригады:

1. 6000 x 5,6818 = 34.090,91 тенге Абишева Г.
2. 6000 x 5,6818 = 34.90,91 тенге Сыздыкова А.
3. 5600 x 5.6818 = 31.881.18 тенге Блялова С.

Итого: 100000 тенге

ж) Работа выполненная в ночное и сверхурочное время в оплачивается не ниже чем в 1,5 размере. Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра.

Пример: Рабочий за месяц отработал ночью 25 часов, при часовой тарифной ставке 112 тенге.

Заработная плата рабочего = 25 час. × 112 тенге × 1,5 = 4200 тенге.

Работа, выполненная в выходные и праздничные дни оплачивается в двойном размере, а компенсация работ в праздничные и выходные дни по желанию работника может быть заменена дополнительным днем отдыха.

Пример: Рабочий-сдельщик отработал: 1 мая изготовил 15 деталей и 9 мая изготовил 12 деталей. Расценка за 1 деталь 342 тенге. За 1 мая рабочий взял отгул.

1) заработная плата за 1 мая — $15 \times 342 = 5130$ тенге

2) заработная плата за 9 мая = $12 \times 342 \times 2 = 8208$ тенге

Общее начисление за праздничные дни 13338 тенге

з) Пособия по временной нетрудоспособности, а также по беременности и родам оплачивается работодателем. Размер пособия зависит:

- от среднедневного заработка;
- продолжительности болезни;
- 126 дней по беременности и родам (70 дней до родов и 56 дней после родов);
- размер пособия в течение месяца ограничивается 10-кратным МРП (с 1.01.03г. размер пособия по беременности и родам не ограничивается).

Пример: Работник болел 9 дней. Заработная плата за проработанное время в расчетном периоде составило 250000 тенге, число рабочих дней (отработано фактически) - 292 дня.

1. Среднедневная заработная плата = $250000 \text{ тенге} / 292 \text{ дня} = 856^{16}$

2. Пособие по временной нетрудоспособности = $856^{16} \times 9 \text{ дн} = 7705^{44}$ но не более 10-кратного МРП.

и) По истечению года работы на предприятии, работающим должен быть предоставлен ежегодный оплачиваемый отпуск с сохранением места работы (должности) и средней заработной платы, продолжительностью не менее 24 календарных дня.

Пример: Продолжительность отпуска 56 календарных дней, число календарных дней отработанных работником 212 дней, сумма начисленной за отработанное время заработной платы 315700 тенге.

1. Среднедневная заработная плата = $315700 \text{ тенге} / 212 \text{ дней} = 1489 \text{ тенге}$

2. Отпускные = $1489 \times 56 \text{ дней} = 83384 \text{ тенге}$.

9.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и материалы, товары, оказывающие различные виды услуг (отпуск воды, электроэнергии, газа и т.п.), а также выполняющие разные работы (строительство, текущий и капитальный ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляется после отгрузки ими ТМЦ, выполнения работ и оказание услуг.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию и оказанные услуги. В соответствии с Правилами «Использования платежных документов и осуществления безналичных платежей и переводов денег на территории Республики Казахстан», утвержденным постановлением Правления Национального Банка Республики Казахстан от 25 апреля 2000 г. №179 предложена форма расчетов, основанная на использовании выписываемого поставщиком платежного требования-поручения (раздел II, пункт 13). Оно выписывается банком покупателя к исполнению только при наличии средств на текущие банковском счете покупателя и при его письменном согласии оплатить полностью или частично платежное требование-поручение.

Синтетический учет с поставщиками и подрядчиками ведут на счетах групп 3310 и 4110 «Кратко-долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам». По Кт отражают остатки задолженности на

начало и конец периода, и акцептованные счета поставщиков (принятые к оплате, но не оплаченные, т.е. увеличение задолженности). По Д¹ отражают оплату счетов поставщиков, т.е. уменьшение задолженности перед ними.

Учетным регистром по К^т счетов 3310 и 4110 является журнал-ордер №6. В левой стороне регистра отражают наименование поставщика, номер приходного номера. При принятии материалов на склад даются корреспонденции по Д^т соответствующих счетов (в зависимости от видов полученных ценностей) в корреспонденции со счетами 3310 или 4110. В особую графу выделяют общую сумму задолженности по данной поставке. По мере поступления выписок банка с текущего счета в банке, либо какого-то другого счета против каждого поставщика дается отметка об оплате.

В конце месяца журнал-ордер закрывается и кредитовые обороты, т.е. сумма акцепта (а это графа 15), переносится в Главную книгу и делается накопление дебетовых оборотов по всем корреспондирующим счетам с счетом 3310 или 4110.

Если материальные ценности поступают без сопроводительных документов поставщика (неотфактурованные), то в журнале-ордере №6 их записывают по учетным ценам отдельно по каждой поставке. Затем при поступлении сопроводительных документов, ранее записанная сумма по учетным ценам аннулируется путем исправительной записи (реверсивная проводка), а на основе счетов-фактур производится верная запись по фактической себестоимости.

Существует и противоположный случай, когда документы поставщика имеются в наличии, а ТМЦ находятся в пути. По данным документов они записываются в журнал-ордер №6 в обычном порядке как поступившие (без оприходования на склад).

Если к концу месяца материальные ценности не поступили, то их стоимость записывают в специальную графу «За не прибывший груз», а при поступлении, ранее произведенную запись исправляют (реверсивной

проводкой) и по фактическому наличию ценностей делают бухгалтерскую запись.

Таблица 24 - Корреспонденция счетов по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Отражены документально подтвержденные затраты по принятым к оплате счетам подрядчиков	7110, 7210, 8110	3310
2.	Отнесен НДС в зачет на основании счета-фактуры	1420	3310
3.	Оплачены услуги подрядной организации	3310	1010, 1030
4.	Отражены документально подтвержденные затраты по приобретению запасов	1310, 1330	3310
5.	Приняты к оплате счета поставщиков за выполненные работы и оказанные услуги по незавершенному строительству, относимые на стоимость незавершенного строительства	2930	3310
6.	Погашение задолженности перед поставщиками, подрядчиками и прочими кредиторами филиалом	3310	1030
7.	Отражение курсовой разницы при изменении рыночного курса иностранной валюты (отрицательная курсовая разница)	7430	3310, 3390, 4110
8.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (положительная курсовая разница)	3310, 4110	6250
9.	Оплата расходов по реализации административных расходов	7110, 7210	1010, 1030
Окончание таблицы 24			
10.	Штрафы, пени и неустойки, подлежащие уплате по хозяйственным договорам	7110, 7210	3310
11.	Возврат запасов, не соответствующих условиям поставки	3310	1310, 1330
12.	Уменьшение кредиторской задолженности за счет ранее оплаченного аванса	3310	1610
13.	Списание невостребованной суммы кредиторской задолженности, в том числе по истечении срока исковой давности	3310	7470, 7440
14.	Краткосрочная задолженность переведена на счет долгосрочной задолженности	3310	4110

9.4 Учет займов

В соответствии с Гражданским кодексом РК (Особенная часть) кредитные взаимоотношения предприятия с банковским учреждением (кредитным учреждением) строятся на основе договора банковского займа, определяющего взаимные права и обязательства сторон. Согласно ст. 727 ГК РК по договору банковского займа заимодатель обязуется передать займы деньги заемщику, а заемщик, согласно ст. 722, обязан возвратить предмет займа в порядке и сроки, предусмотренные договором.

Заем предоставляется на основе принципов платности, возвратности, срочности и целевой направленности. Принцип **платности** заключается в уплате предприятием процентов за пользование займом. Основным принцип кредитования - **возвратность** - подразумевает возврат полученных кредитных средств в определенный срок. Под срочностью понимается возврат займа в определенный срок, указанный в договоре банковского займа. **Целевая направленность** выдачи займа предполагает предоставление займа на определенные цели.

Наряду с банками банковскую деятельность могут осуществлять на основании лицензии Национального банка РК и кредитные товарищества.

Кредитное товарищество — юридическое лицо, не являющееся банком и образованное в целях кредитования и обслуживания своих участников.

Кредитные товарищества наряду с некоторыми видами банковских операций вправе осуществлять следующие операции:

- ссудные операции — предоставление кредитов в денежной форме участникам кредитного товарищества;
- факторинговые операции — приобретение прав требования платежа покупателя товаров (работ, услуг) с принятием риска неплатежа;
- форфейтинговые операции — оплата долгового обязательства покупателя товаров (работ, услуг) путем покупки векселя без оборота

на продавца;

- сдачу в аренду имущества, с сохранением права собственности арендодателя на сдаваемое в аренду имущество на весь срок действия договора (лизинг).

Банковские и иные операции кредитные товарищества осуществляют в тенге.

Гражданским законодательством предусмотрены особенности договора банковского займа. Так, в качестве законодателя может выступать банк, или иное юридическое лицо, имеющее лицензию Национального банка РК на предоставление займов в денежной форме. К таким лицам относятся кредитные товарищества, ломбарды. Предметом договора банковского займа являются деньги.

Согласно Гражданского Кодекса Республики Казахстан договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность договора банковского займа. Национальным банком РК установлены требования по оформлению договора, который в обязательном порядке должен содержать следующие сведения:

- цель займа;
- общую сумму выдаваемого займа;
- валюту займа;
- сроки погашения займа;
- способ погашения займа;
- обеспечение (вид, сумма);
- размер ставок вознаграждения (интереса).

Банковское учреждение вправе запросить у заемщика представление дополнительной информации, необходимой для ведения документации по займам в соответствии с правилами, установленным Национальным Банком РК и внутренними документами банка.

Правилами ведения документации по кредитованию банками второго

уровня, утвержденными Нацбанком РК, предусмотрено по каждому предоставленного займа ведение кредитного досье. Кредитное досье открывается в день подписания или утверждения кредитного договора и закрывается только в момент прекращения действия договора. Основная документация должна содержать:

- заявление, подписанное заемщиком, содержащие указание цели использования займа и опись имущества, предоставленное для залогового обеспечения возврата кредита, с указанием балансовой стоимости;
- копии учредительных документов заемщика (юридического лица), заверенные в установленном порядке;
- подтверждающие полномочия лица на подписание договора от имени заемщика документы, в случае, если это лицо является законным представителем заемщика;
- оригинал договора на предоставление займа (оригинал);
- финансовую отчетность по состоянию на день подачи заявления, заверенную заемщиком и аудитором, в т.ч. отчет о прибылях и убытках - и бухгалтерский баланс;
- расчеты, подтверждающие способность заемщика обеспечить поток денег, необходимых для возврата займа;
- решение банка о согласии выдачи займа по срокам и другим условиям;
- документы, подтверждающие целевое назначение займа;
- бизнес-план юридического лица, финансовую отчетность и отчет о движении денежных средств на момент получения займа;
- справку налогового органа об отсутствии задолженности по налогам и другим обязательным платежам в бюджет на момент выдачи займа;
- сведения об открытых банковских счетах в других банках. Указанный перечень документов может быть расширен в зависимости от вопросов, возникающих в процессе рассмотрения заявки конкретного заемщика.

Займы, предоставленные на срок не более года и направляемые в

оборотные средства, относятся к краткосрочным. Учет краткосрочных и долгосрочных кредитов, предоставляемых одному предприятию, осуществляется на отдельных ссудных счетах.

Режим ссудного счета определяется в договоре. Сумма выданного займа может быть перечислена на текущий банковский счет заемщика, или банк может оплачивать расходы предприятия по кредитуемой сделке по мере поступления соответствующих расчетных документов. При этом размер ссудной задолженности предприятия постепенно увеличивается, но не более суммы, определенной в договоре.

В зависимости от потребностей интересов заемщика и банка предприятию может быть открыт счет, который может функционировать как обычный ссудный счет или как *контокоррентный* счет.

Ссудный счет открывается тогда, когда ссуды используются на оплату товарно-материальных запасов и услуг. С этого счета кредитование осуществляется по конкретным операциям.

Кредитование предприятия по *контокоррентному счету* заключается в открытии банком счета для предприятия - *контокоррента*. В этом случае текущий банковский счет предприятия закрывается, и все операции по оплате *контокоррента* и выручка от реализации направляются не на текущий банковский счет, а на *контокоррентный* счет. Особенность этого счета состоит в том, что он может иметь кредитовое и дебетовое сальдо. Если рассматривать выписку банка, то дебетовое сальдо представляет собой задолженность клиента банку, кредитовое сальдо означает, что предприятие меньше расходует выручку, поступающую от реализации. Кредитование по *контокорренту* осуществляется на основе кредитной линии. Кредитная линия представляет собой разницу между прогнозируемой величиной потребности предприятия и источниками формирования его оборотных средств.

Разновидностью *контокоррента* является *овердрафт*. Кредитование по *овердрафту* позволяет клиенту банка оплачивать расчетные документы при

отсутствии денежных средств на текущем банковском счете. В результате на текущем банковском счете образуется дебетовое сальдо (в бухгалтерском учете предприятия-клиента банка на счете денежных средств будет числиться кредитовое сальдо).

Понятно, что рассчитывать на овердрафтное кредитование могут только наиболее надежные клиенты банка с солидными денежными оборотами на счете.

Как правило, овердрафтное кредитование оговаривается в дополнительном соглашении к договору банковского счета. Это соглашение является разновидностью договора банковского кредита. В нем определяются лимит средств, предоставляемых в кредит, срок из предоставления, размер процентов за пользование кредитом и комиссии банка.

Банк выдавая овердрафтный займ, не требует залога имущества предприятия -клиента или гарантийного письма третьего лица. Единственным обеспечением такого займа являются обороты на текущем банковском счете. Как правило, этот показатель определяет лимит средств, предоставляемых в кредит.

Выдавая краткосрочные и долгосрочные займы на основе кредитного договора, банк требует предоставления залога. Залогом могут выступать товарно-материальные запасы, продукция и другое свободное от залога имущество предприятия. Банк в соответствии с действующим законодательством вправе обратить взыскание на залоговое имущество в случае непогашения займа.

Залог оформляется договором залога имущества. Договор залога оформляется в письменном виде (договор о залоге жилого здания требует нотариального заверения). В залог могут предоставляться вещи, имеющие денежную оценку, включая ценные бумаги. Имущество, предоставленное в залог, как правило, остается у заемщика, который может использовать его по

прямому назначению. Однако такие обстоятельства должны оговариваться с банком. В случае нарушения условий кредитного договора банк вправе обратиться взыскание на заложенное имущество заемщика на основании решения суда.

Предоставление займов в иностранной валюте разрешается только при условии наличия в банке копий контрактов предприятий-заемщиков с иностранными компаниями. При этом необходимо их предварительное согласование с банком. Сроки использования кредитов должны соответствовать сроком заключения контрактов и периодов расчетов по ним.

Факторинг представляет собой один из видов банковского займа и заключается в инкассировании дебиторской задолженности клиента с выплатой суммы счетов немедленно или по мере погашения задолженности. Самой распространенной формой факторинга является краткосрочное кредитование. Различают такие **виды факторинга**, как *срочный, экспортный, конвенционный, традиционный*.

В практике финансовых операций между казахстанскими предприятиями осуществляется так называемый традиционный факторинг, представляющий собой вид соглашения, при котором фактор производит уплату за приобретенные счета дебиторов авансов, до взыскания задолженности. При внешнеэкономических операциях факторская компания освобождает экспортера от кредитных рисков, что в свою очередь, снижает уровень издержек за счет отсутствия необходимости страхования займа.

Преимущества при осуществлении факторинга является и то, что к фактору переходит обязательство по ведению бухгалтерского учета и возможность взимания долга с плательщиков, нарушающих установленные соглашения.

Синтетический учет по полученным займам ведут на счетах групп:

3010 «Краткосрочные банковские займы»; 3020 «Краткосрочные займы, полученные от организаций, осуществляющих банковские операции без

лицензии уполномоченного органа и (или) Национального банка»; 4010 «Долгосрочные банковские займы»; 4020 «Долгосрочные займы, полученные от организаций, осуществляющих банковские операции без лицензии уполномоченного органа и (или) Национального банка»». По К^т этих счетов отражают остатки задолженности на начало и конец периода, а также суммы полученных займов. А по Д^т - отражают погашение займов, т.е. уменьшение задолженности.

Кредитовые обороты по счетам займов отражают в журнале — ордере №4, записи в него осуществляют на основании выписок банка.

В пояснительной записке к балансу необходимо отразить процентные ставки, сроки погашения займов, очередность выплат и другие особенности кредитных договоров и условий предоставления займов.

Таблица 25 — Корреспонденция счетов по учету займов

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1.	Поступили краткосрочные займы от банка и небанковских организаций	1010, 1030, 1050, 1060	3010, 3020, 4010, 4020
2.	Погашены ранее полученные займы от банка и небанковских организаций	3010, 3020	1010, 1030, 1050, 1070
3.	Отражение курсовой разницы в результате изменения рыночного курса иностранной валюты (положительная)	3010, 3020, 4010, 4020	6250
4.	Выделена текущая часть долгосрочной задолженности по займу	4010, 4020	3370
5.	Начислено вознаграждение за пользование займом	7310	3380, 4160

ГЛАВА 10 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ, ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

10.1 Учет капитала и резервов

Собственный капитал – это активы субъекта после вычета его обязательств. Основным элементом собственного капитала является уставный капитал, представляющий собой совокупность вкладов, первоначально вложенных в предприятие его участниками (учредителями). Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами.

Так уставный капитал государственных предприятий отражает сумму средств, выделенных государством из бюджета в момент вступления предприятия в эксплуатацию для осуществления его деятельности (стоимость всех затрат строительные, монтажные, наладочные работы, стоимость оборудования, оборотных и денежных средств).

Уставный капитал негосударственных коммерческих структур, формируется за счет средств (денежных, материальных и др.), внесенных акционерами (участниками), и потому представляет собой коллективную собственность нескольких юридических или физических лиц – учредителей акционерного общества, товарищества и предприятий других организационно – правовых форм.

Уставный капитал товарищества с ограниченной ответственностью образуется путем объединения вкладов учредителей (участников). Первоначальный размер уставного капитала равен сумме вкладов учредителей и не может быть менее суммы, эквивалентной ста размерам месячного расчетного показателя на дату представления документов для государственной регистрации товарищества.

Вкладом в уставный капитал товарищества с ограниченной

ответственностью могут быть деньги, ценные бумаги, вещи, имущественные права, в том числе право землепользования и права на результаты интеллектуальной деятельности и иное имущество (за исключением специальных финансовых компаний, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Казахстан и секьюритизации, уставный капитал которых формируется исключительно деньгами).

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 случаях, когда в качестве вклада товариществу передается право пользования имуществом, размер этого вклада определяется платой за пользование, исчисленной за весь срок, указанный в учредительных документах.

Без согласия общего собрания досрочное изъятие имущества, право пользования которым служит вкладом в уставный капитал товарищества, не допускается.

Если иное не предусмотрено учредительными документами, риск случайной гибели или повреждения имущества, переданного в пользование товариществу, возлагается на собственника имущества.

Всякое изменение размера уставного капитала, связанное с принятием в товарищество с ограниченной ответственностью новых участников или выбытием из товарищества кого-либо из прежних участников, влечет соответствующий перерасчет долей участников в уставном капитале на момент принятия или выбытия.

Выдел земельного участка в натуре, право на который передано в качестве вклада в уставный капитал товарищества (в том числе право на

условную земельную долю), осуществляется в соответствии с земельным законодательством Республики Казахстан.

Участники товарищества с ограниченной ответственностью обязаны внести до момента регистрации товарищества не менее 25 процентов общей суммы уставного капитала, однако, не менее минимального размера уставного капитала.

В срок, установленный решением общего собрания, все участники должны полностью внести вклад в уставный капитал товарищества. Такой срок не должен превышать одного года со дня регистрации товарищества.

При невыполнении участником товарищества обязанности по внесению доли в установленный срок товарищество должно внести не внесенную участником часть доли за счет собственного капитала (своих чистых активов) либо произвести уменьшение уставного капитала до его внесенной части.

Участник, не внесший в срок свою долю, обязан возместить товариществу убытки, а также, если иное не предусмотрено учредительным договором или уставом товарищества, уплатить товариществу неустойку в соответствии со статьей 353 Гражданского кодекса Республики Казахстан (общая часть).

По решению общего собрания товарищества доля или ее часть, не внесенная участником в установленный срок, может быть распределена между остальными участниками, либо предложена для приобретения третьим лицам. При невозможности продажи невнесенной части вклада в срок, на эту сумму уменьшается уставный капитал товарищества и соразмерно изменяются доли участников в уставном капитале.

Если вклад участника составляет имущество, которое может быть использовано лишь через некоторое время, такой вклад по решению общего собрания может признаваться внесенным со дня получения от участника нотариально удостоверенного долгового обязательства, где указаны характер вклада, его денежная оценка и сроки внесения. Такой срок не может

превышать трех лет.

Участник товарищества с ограниченной ответственностью, полностью внесший свой вклад, вправе получить от товарищества свидетельство, удостоверяющее его участие в товариществе.

Для оплаты до создания товарищества с ограниченной ответственностью его уставного капитала путем внесения денег, учредители товарищества могут в учредительном договоре указать того из учредителей, который должен открыть на свое имя накопительный счет в банке для перечисления на этот счет соответствующих средств.

После создания товарищества и открытия им собственного счета в банке учредитель, на имя которого открыт накопительный счет, обязан в течение 5 (пяти) рабочих дней осуществить перечисление денег с этого счета на счет товарищества. При несвоевременном выполнении учредителем обязанности по перечислению денег он должен уплатить товариществу неустойку с суммы, задержанной на накопительном счете, в размере, установленном статьей 353 Гражданского кодекса Республики Казахстан (общая часть), если учредителями не определены иные последствия такой просрочки.

Если уставом товарищества с ограниченной ответственностью предусмотрено внесение его учредителями в счет вкладов в уставный капитал товарищества не денег, а иного имущества, учредители товарищества могут в учредительном договоре указать того из учредителей или то третье лицо, которому соответствующее имущество должно быть передано в доверительное управление на период до и после создания товарищества.

В договоре о доверительном управлении должны быть предусмотрены:

1) обязанность доверительного управляющего осуществлять управление соответствующим имуществом в интересах всех учредителей, а после создания товарищества с ограниченной ответственностью - в интересах товарищества;

2) наделение товарищества с ограниченной ответственностью с момента его создания правами лица, в пользу которого заключен договор и к которому с этого момента переходит в собственность переданное в доверительное управление имущество.

Увеличение уставного капитала товарищества с ограниченной ответственностью может осуществляться путем:

1) дополнительных пропорциональных вкладов, производимых всеми участниками товарищества;

2) увеличения размера уставного капитала за счет собственного капитала товарищества, в том числе за счет его резервного капитала;

3) внесения одним или несколькими участниками дополнительных вкладов при согласии на это всех остальных участников;

4) принятия в состав товарищества новых участников

При увеличении размера уставного капитала в порядке, предусмотренном подпунктами 1)- 3) размеры долей участников не изменяются.

При увеличении уставного капитала путем внесения дополнительного взноса кем-либо из участников товарищества с ограниченной ответственностью либо вновь принимаемым участником (подпункты 4) и 5)), размер такого вклада определяется с учетом размера их предыдущего взноса в собственный капитал товарищества и необходимостью перерасчета долей всех участников в уставном капитале.

Решение принимается по общему согласию всех участников. Товарищество с ограниченной ответственностью обязано известить орган, осуществивший его государственную регистрацию, об увеличении уставного капитала в течение трех месяцев со дня принятия общим собранием решения об увеличении уставного капитала. К моменту извещения должны быть внесены вклады на сумму не менее половины суммы, на которую увеличивается уставный капитал.

Если товарищество не известит орган, осуществивший его государственную регистрацию, увеличение уставного капитала признается несостоявшимся.

В случае, если увеличение уставного капитала не состоялось, участник или третье лицо, намеревавшееся вступить в товарищество с ограниченной ответственностью, внесшее свой вклад, вправе требовать от товарищества возврата вклада и уплаты неустойки в соответствии со статьей 353 Гражданского кодекса Республики Казахстан (общая часть) либо с возмещением убытков, в том числе упущенной выгоды вследствие невозможности использовать внесенное в качестве вклада имущество.

Уменьшение уставного капитала товарищества с ограниченной ответственностью может осуществляться путем пропорционального уменьшения размера вкладов всех участников товарищества либо путем полного или частичного погашения долей отдельных участников.

При уменьшении уставного капитала путем погашения доли участника, доли остальных участников соразмерно изменяются.

С момента принятия общим собранием участников товарищества с ограниченной ответственностью решения об уменьшении уставного капитала товарищество обязано сообщить об этом решении кредиторам по обязательствам, возникающим после принятия решения.

В двухмесячный срок со дня принятия общим собранием участников товарищества с ограниченной ответственностью решения об уменьшении уставного капитала товарищество обязано направить всем своим кредиторам письменные уведомления об уменьшении уставного капитала либо поместить соответствующее объявление в официальном издании, в котором публикуются сведения о товариществах. Кредиторы товарищества вправе в месячный срок со дня получения уведомления или публикации объявления потребовать от товарищества дополнительных гарантий либо досрочного прекращения или исполнения товариществом соответствующих обязательств

и возмещения убытков. Требования направляются товариществу в письменной форме, а их копии могут быть представлены в орган, осуществивший государственную регистрацию товарищества.

Минимальный размер уставного капитала акционерного общества составляет 50 000 – кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом Республики Казахстан о республиканском бюджете на соответствующий финансовый год.

Уставный капитал акционерного общества формируется посредством оплаты акций учредителями (единственным учредителем) по их номинальной стоимости и инвесторами по ценам размещения и выражается в национальной валюте Республики Казахстан.

Размер предварительной оплаты акций, вносимой учредителями, должен быть не менее минимального размера уставного капитала общества и полностью оплачен учредителями в течение 30 дней с даты государственной регистрации акционерного общества как юридического лица.

Увеличение уставного капитала АО осуществляется посредством размещения объявленных акций общества.

В некоторых случаях права владения и пользования пакета акций осуществляет государственный орган, который представляет интересы государства как акционера.

Национальной компанией является созданное по решению Правительства Республики Казахстан акционерное общество, контрольный пакет акций которого принадлежит государству или национальному Холдингу, и осуществляющее деятельность в стратегически важных отраслях, составляющих основу национальной экономики.

Перечень национальных компаний утверждается Правительством Республики Казахстан.

Исполнительный орган общества с участием государства в уставном капитале обязан представлять прогнозные показатели размера дивидендов на

государственный пакет акций государственному органу, осуществляющему права владения и пользования указанными акциями.

Вклад казахстанского участника в уставный капитал совместного предприятия оценивается по договоренности с иностранными участниками в национальной валюте с учетом цен мирового рынка. Вклад иностранного участника оценивается в том же порядке с пересчетом стоимости вклада в тенге по рыночному курсу на день договора о создании СП или иную дату, согласованную его участниками.

Для обобщения и учета информации о состоянии и движении капитала предназначены счета подраздела 5000 «Уставный капитал», который включает в себя три группы счетов: 5010 «Привилегированные акции», 5020 «Простые акции», 5030 «Вклады и лан».

При формировании, увеличении или уменьшении уставного капитала, осуществляемых в установленном порядке, записи по указанным счетам производятся после внесения соответствующих изменений в учредительные документы субъекта.

По кредиту счетов 5010 «Привилегированные акции» и 5020 «Простые акции» отражается сумма задолженности учредителей, участников по вкладам в уставный капитал акционерного общества – в корреспонденции со счетом 5110 «Неоплаченный капитал», который является активным, контрарным, регулирующим счетом. По дебету счета 5110 «Неоплаченный капитал» отражается сумма задолженности учредителей, участников по вкладам, а по кредиту отражается фактическое поступление сумм вкладов учредителей, участников в корреспонденции с разными счетами (1010 «Денежные средства в кассе», 1310 «Сырье и материалы», 1330 «Товары» и др.).

По дебету счетов 5010 «Привилегированные акции» и 5020 «Простые акции» отражается уменьшение уставного капитала акционерного общества на стоимость изъятых из обращения акций в корреспонденции со счетом

5210 «Выкупленные собственные долевые инструменты».

Аналитический учет ведется по учредителям предприятия. Акционеры общества регистрируются в специальном реестре АО. Аналитический учет расчетов по вкладам с акционерами ведется с каждым из них в карточках или ведомостях, в которых отражаются сумма задолженности по вкладам в уставной капитал, дата ее погашения, суммы внесенных активов в погашение задолженности. Основанием для ведения аналитического учета служат учредительные документы, акты приемки-передачи основных средств, нематериальных активов, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

Таблица 26 – Корреспонденция счетов по учету капитала

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
1.	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	5110	5010, 5020, 5030
2.	Поступление денежных средств от учредителей в качестве уставного капитала	1010, 1030, 1060	5110
3.	Поступление запасов от учредителей в качестве уставного капитала	1310, 1330	5110
4.	Поступление основных и нематериальных активов от учредителей в качестве уставного капитала	2410, 2730	5110
5.	Выкуп у акционеров собственных акций по покупной стоимости	5210	1010, 1030, 1060

Резервный капитал создается в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами.

Таблица 27 – Корреспонденция счетов по учету резервов

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дт	Кт
	1	2	3
1.	Образован резервный капитал в пределах сумм, утвержденных учредительными документами	5510	5410
2.	Использован резерв на покрытие убытков отчетного года предыдущих лет	5410	5510, 5520

3.	Переоценка основных средств и нематериальных активов: - на увеличение стоимости активов - корректировка накопленного износа по результатам переоценки активов	2410, 2730 5420, 5430	5420, 5430 2420, 2740
4.	Уценены финансовые инвестиции	5440	1120, 1140, 1150, 2030, 2040

Он создается для покрытия непредвиденных потерь, переоценки основных средств, нематериальных и финансовых активов, пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторами, когда не хватает прибыли на эти цели.

Обязательным условием для создания резервов является то, что порядок и размеры их образования должны быть отражены в приказе (распоряжении) по учетной политике предприятия.

Учет резервного капитала ведется на пассивных счетах группы 5400 «Резервы», по кредиту отражают остатки и образование резерва, а по дебету – использование резерва.

10.2 Учет доходов и расходов

Доходы – это увеличение экономических ресурсов, либо путем притока или роста активов, либо путем уменьшения обязательств, как результат обычной деятельности предприятия, как например реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов предприятия, приносящих проценты (арендная плата, дивиденды или привилегии).

Определение дохода на практике должно связываться с отдельными методами учета, конкретными способами измерения стоимости и правилами установления времени (периода), в котором доход должен быть признан в учете как полученный.

Иногда доход определяется исходя из его влияния на собственный капитал.

Доход представляет собой увеличение активов или уменьшение кредиторской задолженности, признанные и измеренные в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета, которые имели место в результате деятельности предприятия, которые увеличивают капитал, кроме взносов участников.

Прибыль – это увеличение капитала в результате сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются взносом в собственный капитал.

Доход, лучше всего измерять ценой обмена продукции или услуг предприятия. Эта цена представляет собой денежный эквивалент или текущую дисконтированную стоимость прав на деньги которые должны быть окончательно получены в результате операции. Во многих случаях эта величина представляет собой просто цену, установленную договором.

Доход должен быть признан предприятием, если:

- он является частью продукта;
- может быть измерен и оценен;
- и если эта оценка надежно подтверждена.

Доход не должен быть признан до тех пор, пока он:

- не заработан;
- не реализован (не реализуем).

В соответствии с МСФО № 18 «Доход», выручка от продажи товаров должна признаваться, когда удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

- компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товары;
- компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует

проданные товары;

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в компанию;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

Общепринятые принципы бухгалтерского учета определяют признание как процесс включения статей в финансовые отчеты предприятия. Признание состоит в отражении задействованной суммы в итоговых показателях отчета.

Таблица 27 - Четыре момента признания дохода

Время отражения	Критерий	Примеры
В течение процесса производства	Установление цены, основанной на договорных или общих деловых условиях, или существование рыночных цен для различных стадий производства	Начисления; аренда; проценты; долгосрочные договоры; прирост активов
На момент завершения производства	Существование определенной цены продажи или стабильной рыночной цены. Никаких существенных затрат на подготовку к продаже	Драгоценные металлы; сельскохозяйственные продукты; услуги
На момент продажи	Установленная цена на продукт. Обоснованный метод оценки суммы, которую можно получить. Оценка всех существенных расходов	Продажа большей части товаров
На момент получения денег	Невозможность оценить полученные активы с разумной степенью точности. Вероятны дополнительные существенные расходы, которые не могут быть оценены с разумной степенью точности на момент продажи	Продажа в рассрочку; обмен на основные средства без достоверно установленной стоимости

Признание доходов от оказания услуг, также включает в себя четыре основных момента:

- 1) конкретное выполнение,
- 2) пропорциональное выполнение,
- 3) завершенное выполнение, и
- 4) инкассация.

Метод конкретного выполнения используется для учета доходов за услуги, которые были получены при выполнении одного действия. Например, брокер по недвижимости получит доход от комиссионных по продаже как только он завершит сделку с недвижимостью; стоматолог получит доход после того, как закончит операцию по удалению зуба; прачечная получит доход после того, как будет завершен процесс стирки.

Метод пропорционального выполнения используется для признания дохода от услуг за более чем один этап выполнения услуг. Метод пропорционального выполнения применяется, только если выполнение услуги выходит за пределы учетного периода. В соответствии с этим методом доход признается на основе пропорционального выполнения услуг за период. Пропорциональное измерение дохода от услуг производится по разному для разных видов услуг:

1. Одинаковые этапы выполнения услуг - признается равная сумма дохода от услуг по каждому такому этапу. Пример: обработка ежемесячных платежей по ипотечным банком.

2. Неодинаковые этапы выполнения услуг - признается доход от услуг пропорционально прямым издержкам субъекта, оказывающего услуги по каждому этапу. Пример: проведение занятий, экзаменов, учеба в заочной школе.

3. Сходные этапы с фиксированным сроком выполнения - применение обычного метода признания дохода от услуг является более приемлемым. Пример: предоставление услуг по обслуживанию оборудования при установленной периодической оплате.

Метод завершенного исполнения применяется для учета дохода от услуг, заработанного производством серии одинаковых или неодинаковых этапов исполнения, заключительный акт из которой настолько важен в связи с общей операцией по оказанию услуги, что доход по оказанию услуги считается заработанным только после того, как произойдет заключительный

этап. Например, компания по грузоперевозкам, выполняющая упаковку, погрузку, транспортировку и доставку груза, признает доход от только после доставки груза.

В соответствии с методом инкассирования доход признается при получении наличных денежных средств. Метод инкассирования применяется для учета дохода от услуг, когда неопределенность так велика или смета расходов по отношению к доходам настолько ненадежна, что требование надежности не удовлетворяется. Такой метод схож с методом покрытия издержек по реализации товаров.

Расходы - уменьшение экономических ресурсов вследствие расходования или сокращения активов, или возникновения обязательств в результате обычной деятельности хозяйствующего субъекта по получению доходов.

Убытки - это уменьшение капитала, посредством сделок и событий затрагивающих предприятие, а также посредством всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются результатом расходов или распределения акционерного капитала.

После того, как доход за отчетный период измерен и признан в соответствии с принципом дохода, применяется принцип соответствия для измерения и признания расходов за этот же период. Это второй этап в процессе признания дохода. Все изложенное по поводу доходов в равной степени относится к определению расходов.

Принцип соответствия требует, чтобы за любой отчетный период, согласно критериям признания, доходы определялись в соответствии с принципом дохода; затем за этот период определяются расходы, возникающие в ходе получения доходов за период. Суть метода соответствия состоит в том, что поскольку зарабатываются доходы, определенные активу должны потребляться (например, сырье), продаваться (например, готовая продукция) или использоваться услуги (например, зарплата). Затраты на

использование активов и услуг должны признаваться и учитываться в отчете как расходы за период, в течение которого признается относящийся к нему доход.

Расходы можно классифицировать следующим образом:

1. Прямые расходы - себестоимость реализованных товаров соответствующая доходу. Такие расходы признаются по признании доходов возникающих непосредственно и совместно в результате проведения тех же операций или событий.

2. Расходы периода - расходы, связанные с процессом реализации и административные. Эти расходы признаются в течение периода, в котором они возникли.

3. Распределенные расходы - это такие расходы, как амортизация и страховка. Эти расходы распределяются систематически и на периоды в течение которых ожидается, что соответствующие активы принесут прибыль.

Расходы, относящиеся непосредственно к реализации продукции. Расходы напрямую связанные с продажей продукции в течение периода обычно включают следующие:

- Себестоимость материалов и труда, используемого на производство, или расходы на приобретение запасов товаров, сырья, которые реализуются в течение отчетного периода (себестоимость реализованных товаров).

- Расходы связанные с процессом реализации, такие как комиссионные по продаже, заработная плата, аренда, издержки по перевозке груза.

- Расходы по гарантийным обязательствам на проданную продукцию.

Цель оценки доходов состоит в том, чтобы определить суммы, которые относятся к текущему периоду, и отложить на будущие периоды те суммы, представляющие собой преобразования товаров и услуг, которые должны быть использованы в будущих периодах.

Расходы возникают тогда, когда товары или услуги используются в процессе создания дохода.

Если же активы утратили свою полезность, они должны быть отнесены на убытки, как только становится очевидным, что активы потеряли свою полезность и что эта потеря вряд ли будет возмещена в будущем.

Счета доходов и расходов - это счета отчета о прибылях и убытках, остальные счета являются счетами бухгалтерского баланса.

Счета доходов и расходов часто называют *временными счетами*, так как они используются для аккумуляирования данных только за текущий отчетный период. Закрывающие проводки служат двум целям: (1) перенести чистую прибыль (или убыток) в нераспределенную прибыль и (2) установить нулевой остаток в каждом из временных счетов для того, чтобы начать следующий отчетный период. Таким образом, счета Отчета о прибылях и убытках снова готовы к выполнению своей функции временного аккумуляирования данных на следующий год.

В отличие от этого, счета бухгалтерского баланса (активы, обязательства и собственный капитал) не подвергаются периодическому закрытию; поэтому их часто называют *постоянными счетами*. Например, конечное сальдо на счете денежных средств одного отчетного периода должно быть начальным сальдо этого счета в следующем отчетном периоде. Нулевое сальдо на постоянном счете может быть только тогда, когда представленный объект (например оборудование) больше не находится в собственности предприятия. Остаток на конец периода по каждому счету баланса переносится в Главную книгу как начальный остаток следующего периода.

Выполнение закрывающих проводок в конце отчетного периода, для переноса остатков со всех счетов отчета о прибылях и убытках является только канцелярской фазой. Закрывать счет - это значит перенести остаток с этого счета на другой счет путем проводки. Например, счет, имеющий кредитовое сальдо (такой, как счет дохода) закрывается дебетованием этого счета на сумму, равную остатку на этом счете, и кредитованием счета на который этот остаток переносится. В процессе закрытия кредитовое сальдо

всегда переносится на другой счет по кредиту, а дебетовое сальдо всегда переносится на другой счет по дебету. Закрывающие проводки датируются последним днем отчетного периода, вносятся в журнал в обычном "Дебет = Кредит" формате и немедленно регистрируются в Главной книге.

Специальный сводный счет, называемый у нас 5610 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)» используется в процессе закрытия. Все счета доходов и расходов закрываются на этот счет. Разница между итоговыми суммами по кредиту и по дебету является суммой чистой прибыли или чистого убытка, которая потом закрывается на счет 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

ПРИЛОЖЕНИЕ А

ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ВСЕХ ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ, (Утвержден приказом Министерства финансов РК от 23 мая 2007 года № 185)

Раздел 1. Краткосрочные активы		Раздел 2. Долгосрочные активы	
1000	Денежные средства	2000	Долгосрочные финансовые инвестиции
1010	Денежные средства в кассе	2010	Долгосрочные представленные займы
1020	Денежные средства в пути	2020	Долгосрочные инвестиции, удерживаемые до погашения
1030	Денежные средства на текущих банковских счетах	2030	Долгосрочные финансовые инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи
1040	Денежные средства на карт - счетах	2040	Прочие долгосрочные финансовые инвестиции
1050	Денежные средства на сберегательных счетах	2100	Долгосрочная дебиторская задолженность
1060	Прочие денежные средства	2110	Долгосрочная задолженность покупателей и заказчиков
1100	Краткосрочные финансовые инвестиции	2120	Долгосрочная дебиторская задолженность дочерних организаций
1110	Краткосрочные представленные займы	2130	Долгосрочная дебиторская задолженность ассоциированных и совместных организаций
1120	Краткосрочные финансовые активы, предназначенные для торговли	2140	Долгосрочная дебиторская задолженность филиалов и структурных подразделений
1130	Краткосрочные инвестиции, удерживаемые до погашения	2150	Долгосрочная дебиторская задолженность работников
1140	Краткосрочные финансовые инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи	2160	Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде
1150	Прочие краткосрочные финансовые инвестиции	2170	Долгосрочные вознаграждения к получению
1200	Краткосрочная дебиторская задолженность	2180	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность
1210	Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков	2200	Инвестиции, учитываемые методом долевого участия
1220	Краткосрочная дебиторская задолженность дочерних организаций	2210	Инвестиции, учитываемые методом долевого участия
1230	Краткосрочная дебиторская задолженность ассоциированных и совместных организаций	2300	Инвестиции в недвижимость
1240	Краткосрочная дебиторская задолженность филиалов и структурных подразделений	2310	Инвестиции в недвижимость
1250	Краткосрочная дебиторская задолженность работников	2320	Амортизация и обесценение инвестиций в недвижимость
1260	Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде	2330	Убыток от обесценения инвестиций в недвижимость
1270	Краткосрочные вознаграждения к получению	2400	Основные средства
1280	Прочая краткосрочная дебиторская задолженность	2410	Основные средства
1290	Резерв по сомнительным требованиям	2420	Амортизация и обесценение основных средств
1300	Запасы	2430	Убыток от обесценения основных средств
1310	Сырье и материалы	2500	Биологические активы
1320	Готовая продукция	2510	Растения
1330	Товары	2520	Животные
1340	Незавершенное производство	2600	Разведочные и оценочные активы
1350	Прочие запасы	2610	Разведочные и оценочные активы
1360	Резерв по списанию запасов	2620	Амортизация и обесценение разведочных и оценочных активов
1400	Текущие налоговые активы	2630	Убыток от обесценения разведочных и оценочных активов
1410	Корпоративный подоходный налог	2700	Нематериальные активы
1420	Налог на добавленную стоимость	2710	Гудвилл
1430	Прочие налоги и другие обязательные платежи в бюджет	2720	Обесценение гудвилла
1500	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи	2730	Прочие нематериальные активы
1510	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи	2740	Амортизация и обесценение прочих нематериальных активов

1520	Группа на выбытие, предназначенная для продажи	2750	Убыток от обесценения прочих нематериальных активов
1600	Прочие краткосрочные активы	2800	Отложенные налоговые активы
1610	Краткосрочные авансы выданные	2810	Отложенные налоговые активы по корпоративному подоходному налогу
1620	Расходы будущих периодов	2900	Прочие долгосрочные активы
1630	Прочие краткосрочные активы	2910	Долгосрочные авансы выданные
3000	Краткосрочные финансовые обязательства	2920	Расходы будущих периодов
3010	Краткосрочные банковские займы	2930	Незавершенное строительство
3020	Краткосрочные займы, полученные от организаций осуществляющих банковские операции без лицензии уполномоченного органа и (или) Национального банка	2940	Прочие долгосрочные активы
3030	Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников		
3040	Текущая часть долгосрочных финансовых обязательств	Раздел 3. Краткосрочные обязательства	
3050	Прочие краткосрочные финансовые обязательства		
3100	Обязательства по налогам	3400	Краткосрочные оценочные обязательства
3110	Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате	3410	Краткосрочные гарантийные обязательства
3120	Индивидуальный подоходный налог	3420	Краткосрочные обязательства по юридическим претензиям
3130	Налог на добавленную стоимость	3430	Краткосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам
3140	Акцизы	3440	Прочие краткосрочные оценочные обязательства
3150	Социальный налог	3500	Прочие краткосрочные обязательства
3160	Земельный налог	3510	Краткосрочные авансы полученные
3170	Налог на транспортные средства	3520	Доходы будущих периодов
3180	Налог на имущество	3530	Обязательства группы на выбытие, предназначенной для продажи
3190	Прочие налоги	3540	Прочие краткосрочные обязательства
3200	Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам	Раздел 4. Долгосрочные обязательства	
3210	Обязательства по социальному страхованию	4000	Долгосрочные финансовые обязательства
3220	Обязательства по пенсионным отчислениям	4010	Долгосрочные банковские займы
3230	Прочие обязательства по другим добровольным платежам	4020	Долгосрочные займы, полученные от организаций, осуществляющих операции без лицензии уполномоченного органа и (или) Национального банка)
3240	Прочие обязательства по другим добровольным платежам	4030	Прочие долгосрочные финансовые обязательства
3300	Краткосрочная кредиторская задолженность	4100	Долгосрочная кредиторская задолженность
3310	Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам	4110	Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам
3320	Краткосрочная кредиторская задолженность дочерним организациям	4120	Долгосрочная кредиторская задолженность дочерним организациям
3330	Краткосрочная кредиторская задолженность ассоциированных и совместных организаций	4130	Долгосрочная кредиторская задолженность ассоциированным и совместным организациям
3340	Краткосрочная кредиторская задолженность филиалов и структурных подразделений	4140	Долгосрочная кредиторская задолженность филиалам и структурным подразделениям
3350	Краткосрочная задолженность по оплате	4150	Долгосрочная задолженность по аренде
3360	Краткосрочная задолженность по аренде	4160	Долгосрочные вознаграждения к выплате
3370	Текущая часть долгосрочной кредиторской задолженности	4170	Прочая долгосрочная кредиторская задолженность
3380	Краткосрочные вознаграждения по выплате	4200	Долгосрочные оценочные обязательства
3390	Прочая краткосрочная кредиторская задолженность	4210	Долгосрочные гарантийные обязательства
4400	Прочие долгосрочные обязательства	4220	Долгосрочные оценочные обязательства по юридическим претензиям

		продолжение таблицы	
4410	Долгосрочные авансы полученные	4230	Долгосрочные оценочные обязательства по вознаграждениям работникам
4420	Доходы будущих периодов	4240	Прочие долгосрочные оценочные обязательства
4430	Прочие долгосрочные обязательства	4300	Отложенные налоговые обязательства
Раздел 5. Капитал и резервы		4310	Отложенные налоговые обязательства по корпоративному подоходному налогу
5000	Уставный капитал	6400	Доля прибыли организаций, учитываемых по методу долевого участия
5010	Привилегированные акции	6410	Доля прибыли ассоциированных организаций
5020	Простые акции	6420	Доля прибыли совместных организаций
5030	Вклады и пан	Раздел 7. Расходы	
5100	Неоплаченный капитал	7000	Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг
5110	Неоплаченный капитал	7010	Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг
5200	Выкупленные собственные долевые инструменты	7100	
5210	Выкупленные собственные долевые инструменты	7110	Расходы по реализации продукции и оказанию услуг
5300	Эмиссионный доход	7200	Административные расходы
5310	Эмиссионный доход	7210	Административные расходы
5400	Резервы	7300	Расходы на финансирование
5410	Резервный капитал, установленный учредительными документами	7310	Расходы по вознаграждениям
5420	Резерв на переоценку основных средств	7320	Расходы на выплату процентов по финансовой аренде
5430	Резерв на переоценку нематериальных активов	7330	Расходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов
5440	Резерв на переоценку финансовых активов, предназначенных для продажи	7340	Прочие расходы на финансирование
5450	Резерв на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности	7400	Прочие расходы
5460	Прочие резервы	7410	Расходы по выбытию активов
5500	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	7420	Расходы от обесценения активов
5510	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года	7430	Расходы от курсовой разницы
5520	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) предыдущих лет	7440	Расходы по созданию резерва и списанию резерва безнадежных требований
5600	Итоговая прибыль (итоговый убыток)	7450	Расходы по операционной аренде
5610	Итоговая прибыль (итоговый убыток)	7460	Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов
Раздел 6. Доходы		7470	Прочие расходы
6000	Доход от реализации продукции и оказания услуг	7500	Расходы, связанные прекращаемой деятельностью
6010	Доход от реализации продукции и оказания услуг	7510	Расходы, связанные прекращаемой деятельностью
6020	Возврат проданной продукции	7600	Доля в убытке от организаций, учитываемых методом долевого участия
6030	Скидки с цены и продаж	7610	Доля в убытке ассоциированных организаций
6100	Доходы от финансирования	7620	Доля в убытке совместных организаций
6110	Доходы по вознаграждениям	7700	Расходы по корпоративному подоходному налогу
6120	Доходы по дивидендам	7710	Расходы по корпоративному подоходному налогу
6130	Доходы от финансовой аренды	Раздел 8. Счета производственного учета	
6140	Доходы от операций с инвестициями в недвижимость	8100	Основное производство
6150	Доходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов	8110	Основное производство

окончание таблицы			
6160	Прочие доходы от финансирования	8200	Полуфабрикаты собственного производства
6200	Прочие доходы	8210	Полуфабрикаты собственного производства
6210	Доходы от выбытия активов	8300	Вспомогательное производство
6220	Доходы от безвозмездно полученных активов	8310	Вспомогательное производство
6230	Доходы от государственных субсидий	8400	Накладные расходы
6240	Доходы от восстановления убытка от обесценения	8410	Накладные расходы
6250	Доходы от курсовой разницы	Раздел 9. Счета забалансового учета	
6260	Доходы от операционной аренды		
6270	Доходы от изменения справедливой стоимости биологических активов		
6280	Прочие доходы		
6300	Доходы, связанные с прекращаемой деятельностью		
6310	Доходы, связанные с прекращаемой деятельностью		

Утвержден
приказом Министра финансов Республики Казахстан
от 23.05.2007 года №184.

Бухгалтерский баланс
за год, заканчивающимся 31.12. ____ г.
(Форма 1)

Наименование организации _____
Среднегодовая численность работников _____
Субъект предпринимательства _____

тыс.тг

Активы	Код стр.	На конец отчетного периода	На начало отчетного периода
I. Краткосрочные активы			
Денежные средства	010		
Краткосрочные финансовые инвестиции	011		
Краткосрочная дебиторская задолженность	012		
Запасы	013		
Текущие налоговые активы	014		
Долгосрочные активы, предназначенные для продажи	015		
Прочие краткосрочные активы	100		
Итого краткосрочных активов			
II. Долгосрочные активы			
Долгосрочные финансовые инвестиции	020		
Долгосрочная дебиторская задолженность	021		
Инвестиции, учитываемые методом долевого участия	022		
Инвестиционная недвижимость	023		
Основные средства	024		
Биологические активы	025		
Разведочные и оценочные активы	026		
Нематериальные активы	027		
Отложенные налоговые активы	028		
Прочие долгосрочные активы	029		
Итого долгосрочных активов	200		
Баланс (стр.100 + стр.200)			
Пассивы	Код стр.	На конец отчетного периода	На начало отчетного периода
III. Краткосрочные обязательства	030		
Краткосрочные финансовые обязательства	031		
Обязательства по налогам	032		
Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам	033		
Краткосрочная кредиторская задолженность	034		
Краткосрочные оценочные обязательства	035		
Прочие краткосрочные обязательства	036		
Итого краткосрочных обязательств	300		

Пассивы	Код стр.	На конец отчетного периода	На начало отчетного периода
IV. Долгосрочные обязательства			
Долгосрочные финансовые обязательства	040		
Долгосрочная кредиторская задолженность	041		
Долгосрочные оценочные обязательства	042		
Отложенные налоговые обязательства	043		
Прочие долгосрочные обязательства	044		
Итого долгосрочных обязательств	400		
V. Капитал			
Уставный капитал	050		
Неоплаченный капитал	051		
Выкупленные собственные долевые инструменты	052		
Эмиссионный доход	053		
Резервы	054		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	055		
Доля меньшинства	056		
Итого капитал	500		
Баланс (стр.300+стр.400+стр.500)			

Руководитель

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Главный бухгалтер

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Место печати

Утвержден
приказом Министра финансов Республики Казахстан
от 23.05.2007 года №184.

Отчет о прибылях и убытках
за год, заканчивающейся 31.12. ____ г.
(Форма2)

Наименование организации _____
Среднегодовая численность работников _____
Субъект предпринимательства _____

тыс.тг

Наименование показателей	Код стр.	За отчетный период	За предыдущий период
Доход от реализации продукции и оказания услуг	010		
Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	020		
Валовая прибыль (стр.010 – стр.020)	030		
Доходы от финансирования	040		
Прочие доходы	050		
Расходы на реализацию продукции и оказание услуг	060		
Административные расходы	070		
Расходы на финансирование	080		
Прочие расходы	090		
Доля прибыли/убытка организаций, учитываемых по методу долевого участия	100		
Прибыль (убыток) за период от продолжаемой деятельности (стр.030+стр.040+стр.050-стр.060-стр.070-стр.080-стр.090+/-стр.100)	110		
Прибыль (убыток) от прекращенной деятельности	120		
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.110+/-стр.120)	130		
Расходы по корпоративному подоходному налогу	140		
Итоговая прибыль (убыток) за период (стр.130-стр.140) до вычета доли меньшинства	150		
Доля меньшинства	160		
Итоговая прибыль (убыток) за период (стр.150-стр.160)	170		
Прибыль на акцию	180		

Руководитель

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Главный бухгалтер

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Место печати

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Утвержден

приказом Министра финансов Республики Казахстан
от 23.05.2007 года №184.

Отчет о движении денежных средств
за год, заканчивающийся 31.12. ____ г.
(прямой метод)
(Форма3)

Наименование организации _____
Среднегодовая численность работников _____
Субъект предпринимательства _____

тыс.тенге

Наименование показателей	Код стр.	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
I. Движение денежных средств от операционной деятельности			
1. Поступление денежных средств, всего	010		
в том числе:			
реализация товаров	011		
предоставление услуг	012		
авансы полученные	013		
дивиденды	014		
прочие поступления	015		
2. Выбытие денежных средств, всего	020		
в том числе:			
платежи поставщикам за товары и услуги	021		
авансы выданные	022		
выплаты по заработной плате	023		
выплаты вознаграждения по займам	024		
корпоративный подоходный налог	025		
другие платежи в бюджет	026		
прочие выплаты	027		
3. Чистая сумма денежных средств от операционной деятельности (стр.010-стр.020)			
II. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности			
1. Поступление денежных средств, всего	040		
в том числе:			
реализация основных средств	041		
реализация нематериальных активов	042		
реализация других долгосрочных активов	043		
реализация финансовых активов	044		
погашение займов, предоставленных другим организациям	045		
фьючерсные и форвардные контракты, опционы и свопы	046		
прочие поступления	047		
2. Выбытие денежных средств, всего	050		
в том числе:			
приобретение основных средств	051		
приобретение нематериальных активов	052		
приобретение других долгосрочных активов	053		
приобретение финансовых активов	054		
предоставление займов другим организациям	055		

1	2	3	4
фьючерсные и форвардные контракты, опционы и свопы	056		
прочие выплаты	057		
3. Чистая сумма денежных средств от инвестиционной деятельности (стр.040-стр.050)	060		
III. Движение денежных средств от финансовой деятельности			
1. Поступление денежных средств, всего	070		
в том числе:			
эмиссия акций и других ценных бумаг	071		
получение займов	072		
получение вознаграждения по финансовой аренде	073		
прочие поступления	074		
2. Выбытие денежных средств, всего	080		
в том числе:			
погашение займов	081		
приобретение собственных акций	082		
выплата дивидендов	083		
прочие	084		
3. Чистая сумма денежных средств от финансовой деятельности (стр.070-стр.080)	090		
Итого: Увеличение +/- уменьшение денсжных средств (стр.030+/-стр.060+/-090)			
Денежных средств и их эквиваленты на начало отчетного периода			
Денежных средств и их эквиваленты на конец отчетного периода			

Руководитель

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Главный бухгалтер

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Место печати

**Отчет о движении денежных средств
за год, заканчивающейся 31.12. ____ г.
(косвенный метод)**

Наименование организации _____
 Среднегодовая численность работников _____
 Субъект предпринимательства _____

тыс. тенге

Наименование показателей	
Движение денежных средств от операционной деятельности	
Чистая прибыль	
Корректирование чистой прибыли	
Амортизация	
Прибыль от реализации ценных бумаг	
Убытки от реализации основных средств	
Счета к получению	
Товаро-материальные запасы	
Расходы будущих периодов	
Счета к оплате	
Наличные обязательства	
Налог на прибыль	
Итого корректирование чистой прибыли	
Состояние денежных средств от операционной деятельности	
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности	
Приобретение ценных бумаг	
Реализация ценных бумаг	
Приобретение основных средств	
Реализация основных средств	
Состояние денежных средств от инвестиционной деятельности	
Движение денежных средств от финансовой деятельности	
Погашение облигаций	
Выпуск обыкновенных акций	
Выплата дивидендов	
Состояние денежных средств от финансовой деятельности	
Чистое изменение в состоянии денежных средств	
Денежные средства на начало года	
Денежные средства на конец отчетного периода	
Перечень неденежных операций, связанных с инвестиционной и финансовой деятельностью	
Выпущены облигации под приобретение основных средств	

Утвержден
приказом Министра финансов Республики Казахстан
от 23.05.2007 года №184.

Отчет об изменениях в капитале
за год, заканчивающийся 31.12. ____ г.
(Форма 4)

Наименование организации _____
Среднегодовая численность работников _____
Субъект предпринимательства _____

тыс.тенге

1	Код стр.	Капитал материнской организации				Доля меньшинства	Итого капитал
		Выпущенный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль	Всего		
1	2	3	4	5	6	7	8
Сальдо на 1 января отчетного года	010						
Изменения в учетной политике	020						
Пересчитанное сальдо (стр.010+/-стр.020)	030						
Прибыль/убыток от переоценки активов	031						
Хеджирование денежных потоков	032						
Курсовые разницы от зарубежной деятельности	033						
Прибыль/убыток, признанная/ый непосредственно в самом капитале (стр.031+/-стр.032+/-стр.033)	040						
Прибыль/убыток за период	050						
Всего прибыль/убыток за период (стр.040+/-стр.050)	060						
Дивиденды	070						
Эмиссия акций	080						
Выкупленные собственные долевые инструменты	090						
Сальдо на 31 декабря отчетного года (стр.060-стр.070+стр.080-стр.090)	100						
Сальдо на 1 января предыдущего года	110						
Изменения в учетной политике	120						
Пересчитанное сальдо (стр.110+/-стр.120)	130						
Прибыль/убыток от переоценки активов	131						
Хеджирование денежных потоков	132						
Курсовые разницы от зарубежной деятельности	133						
Прибыль/убыток, признанная/ый непосредственно в самом капитале (стр.131+/-стр.132+/-стр.133)	140						
Прибыль/убыток за период	150						
Всего прибыль/убыток за период (стр.140+/-стр.150)	160						
Дивиденды	170						
Эмиссия акций	180						

1	2	3	4	5	6	7	8
Выкупленные собственные долговые инструменты	190						
Сальдо на 31 декабря предыдущего года (стр.160-стр.170+стр.180-стр.190)	200						

Руководитель

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Главный бухгалтер

(фамилия, имя, отчество)

(подпись)

Место печати

Литература:

1. «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Закон Республики Казахстан от 28.02, 2007г. №234-III.
2. Методические рекомендации по применению международных стандартов финансовой отчетности / Рекомендованы Экспертным советом Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита согласно протоколу от 23 марта 2005 года №2.
3. Александер Д. 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.-888с.
4. Качалин В.В.Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAPP.-:Дело,1998.432с.
5. Кизо Д.И., Вейгант Д.Ж., Уорфилд Т.Д.Финансовый учет: Промежуточный уровень. Пер. с англ. Корпорация Прагма в 2-х частях.- John Wile Sons.Inc.2001.Часть 1-496с., Часть 2-556 с.
6. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета / Изд. Дом «Бизнес-пресса» Санкт-Петербург,2001-336с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности.- М.: АСКЕРИ, 2006.
8. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета.- М.: Финансы и статистика, 1994.-496с.
9. Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии.- Алматы, 1997.-577с.
- 10.Соловьева О.В.Международная практика учета и отчетности: учебник.- М:ИНФРА-М,2004.-332с.
- 11.Стоун Д. Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ.- М.: Сирин, 1998.-302с.
- 12.Торшаева Ш.М. Теория бухгалтерского учета.- Караганда:2000.-155с.

- 13.Торшаева Ш. М. Принципы бухгалтерского учета – Караганда: 2006.- 244 с.
- 14.Финансовый учет: Учебное пособие.- Алматы, Корпорация ПРАГМА, 2005,-223с.
- 15.Хендриксен Э.С. Ван Бреда М.Ф, Теория бухгалтерского учета. М: Финансы и статистика, 1997.-576с.
- 16.Попова Л.А. Финансовый учет.- Учебное пособие.- Караганды, 2007.- 267с.
- 17.«О налогах и других обязательных платежах в бюджет (налоговый кодекс) – Астана, 2007г.
- 18.Закон «О труде» в Республике Казахстан - Астана, 2007г.
- 19.Правила использования платежных документов и осуществления безналичных платежей и переводов денег на территории Республики Казахстан– Астана, 2007г.
- 20.Закон «Об оценочной деятельности» – Астана, 2007г.

ОТ АВТОРА	3
РАЗДЕЛ I ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
ГЛАВА 1 Общая характеристика бухгалтерского учета	
1.1 Становление и развитие учета.....	4
1.2 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета	9
1.3 Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета.....	13
1.4 Концепции и принципы бухгалтерского учета.....	18
ГЛАВА 2 Элементы финансовой отчетности	
2.1 Назначение и виды финансовой отчетности.....	30
2.2 Балансовый отчет.....	34
2.3 Отчет о прибылях и убытках.....	43
2.4 Отчеты о движении денежных средств.....	49
2.5 Отчет об изменениях в капитале.....	60
2.6 Оценка элементов финансовой отчетности. Информация об учетной политике.....	62
ГЛАВА 3 План счетов, учетный цикл	
3.1 Общее понятие о счетах бухгалтерского учета.....	69
3.2 Классификация счетов бухгалтерского учета.....	73
3.3 Двойная запись на счетах и ее основание.....	78
3.4 Синтетический и аналитический учет.....	82
ГЛАВА 4 Документирование бухгалтерского учета	
4.1 Документы – носители исходной информации, их роль и значение.....	86
4.2 Классификация документов.....	89
ГЛАВА 5 Инвентаризация, ее значение и порядок проведения	
5.1 Роль и виды инвентаризаций.....	94
5.2 Порядок проведения и оформление результатов инвентаризации.....	97
5.3 Отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.....	103
ГЛАВА 6 Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете	
6.1 Классификация учетных регистров.....	107
6.2 Порядок и способы записей в учетные регистры.....	112
6.3 Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах.....	114
6.4 Формы бухгалтерского учета.....	117

РАЗДЕЛ II ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

ГЛАВА 7 Учет краткосрочных активов

7.1 Учет денежных средств на текущих банковских счетах.....	126
7.2 Учет денежных средств в кассе.....	134
7.3 Учет операций по другим счетам в банке.....	140
7.4 Учет финансовых инвестиций	144
7.5 Учет дебиторской задолженности.....	151
7.6 Учет запасов.....	161

ГЛАВА 8 Учет долгосрочных активов

8.1 Понятие, классификация и оценка основных средств.....	175
8.2 Документальное оформление движения основных средств.....	190
8.3 Учет амортизации основных средств.....	194
8.4 Синтетический учет движения основных средств.....	202
8.5. Учет нематериальных активов.....	216

ГЛАВА 9 Учет обязательств

9.1 Понятие, оценка и классификация обязательств.....	231
9.2 Учет труда и заработной платы.....	233
9.3 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	248
9.4 Учет займов.....	251

ГЛАВА 10 Бухгалтерский учет капитала и резервов, доходов и расходов

10.1 Учет капитала и резервов.....	258
10.2 Учет доходов и расходов.....	267

ПРИЛОЖЕНИЯ.....	275
-----------------	-----

ЛИТЕРАТУРА.....	288
-----------------	-----

СОДЕРЖАНИЕ.....	290
-----------------	-----

ДЛЯ ЗАМЕТОК