

Университет «МИРАС»



*Департамент «Учет и аудит»*

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИИ**  
**по дисциплине «Бухгалтерский учет и анализ ВЭД»**  
для студентов специальности 5В050800 – «Учет и аудит»  
очной, заочной и вечерней формы обучения

**Количество кредитов – 3**

**Бухгалтерский учет и анализ ВЭД**

УДК 657 (075.5)

ББК 65.052

Составитель: Магистр Абдуразаков Н.С

Курс лекций написан в соответствии с вузовской программой по дисциплине «Бухгалтерский учет и анализ ВЭД» для студентов специальности 050508 – «Учет и аудит».

Данный курс направлен на обучение студентов основам теории и практики бухгалтерского учета, организации бухгалтерского учета в соответствии с требованиями казахстанского законодательства и международных стандартов. Курс также дает знание основ аудиторской деятельности, правила и технику проведения аудита, организации внутреннего контроля на предприятии.

Курс лекций может быть полезен студентам других специальностей по экономическим направлениям, а также практикующим работникам.

Рецензент: Молдашбаева Л. Б., к.э.н., департамента «Финансы» университета «Мирас».

Рассмотрено и рекомендовано к изданию заседанием департамента «Учет и аудит » (протокол № 1 от «26» августа 2011 г.), методической комиссией института (протокол № от «\_\_» \_\_\_\_\_2011 г.)

Рекомендовано к изданию методическим Советом университета «Мирас» ( протокол № от «\_\_» \_\_\_\_\_2011 г. )

23. Любушин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В. Теория бухгалтерского учета – М., 2002г
24. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета. - М., 1999г.
25. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Н. Принципы бухгалтерского учета. – М., 1997г.
26. Нурсейтов Э.О., Нурсейтов Д.Э. Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика/ Справочное руководство. - Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2007 г.
27. Сборник задач по дисциплине «Бухгалтерский учет». – Шымкент: Университет Мирас, 2006 г.
28. Сборник тестов по дисциплине «Бухгалтерский учет». – Шымкент: Университет Мирас, 2006 г.
29. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М., 2000г.
30. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. - М., 1997г.
31. Овсянчук М.Ф. Бухгалтерский учет и анализ внешнеэкономической деятельности, - М.: 1997.
32. Грачев Ю.Н. Внешнеторговые документы. - М.: Интел-синтез, 1996.
33. Гаврилов А.И. Внешнеторговая сделка М.: ИЦ «Коринф», 1990.
34. Миклашевская Н.А., Холопов Л.И. Международная экономика. М.: МГУ, 2001.
35. Моисеева Н.К. Организация ВЭД предприятия. М.: Дашков и К, 2001.
36. Фаминский И.П. и др. Международные экономические отношения. М.: Интеграция, 1997.

*Литература на электронных и магнитных носителях:*

37. Вещунова В.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет. Москва, 2000 г.
38. Любушкин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В. Теория бухгалтерского учета. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2000 г.
39. Радостовец В.В., Шмидт О.И. Теория и отраслевые особенности бухгалтерского учета. Алматы: «Центраудит-Казахстан», 2000 г.

**Интернет-ресурсы:**

40. [www.balans.kz](http://www.balans.kz)      [www.minfin.kz](http://www.minfin.kz)
41. [www.bin.kz](http://www.bin.kz)      [www.flip.kz](http://www.flip.kz)
42. [www.orel.rsl.ru](http://www.orel.rsl.ru)

**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение .....	4
Тема 1. Особенности бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности.....	5
Тема 2. Учет экспортных операций.....	16
Тема 3. Учет импортных операций.....	25
Тема 4. Учет реэкспортных, бартерных и компенсационных операций .....	32
Тема 5. Учет инвестиций.....	39
Тема 6. Определение таможенной стоимости .....	48
Тема 7. Экспорт товаров, осуществляемый через предприятие-посредника.....	59
Тема 8 Экспорт товаров осуществляемый предприятием-экспортером.....	62
Тема 9. Формы валютных расчетов во ВЭД.....	66
Тема 10. Метод по цене сделки, метод по цене сложения.....	72
Тема 11 Учет толлинговых операций.....	80
Тема 12. Экономический анализ в сфере ВЭД.....	91
Тема 13. Оценка финансовых результатов предприятия.....	100
Рекомендуемая литература .....	112

## ВВЕДЕНИЕ

Современная система бухгалтерского учета - важнейший элемент инфраструктуры рыночной экономики, предоставляющий информацию, необходимую для принятия серьезных инвестиционных решений всем заинтересованным пользователям финансовой отчетности.

Для нормального функционирования экономики необходима всесторонняя, объективная оперативно поступающая информация, основным источником которой являются данные, содержащиеся в бухгалтерском учете. Изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности организации регистрируются в бухгалтерском учете с целью улучшения работы этой организации благодаря принятию правильных управленческих решений. Это делает бухгалтерский учет частью системы управления производством, дающей информационное обеспечение на всех ее уровнях: внутрихозяйственном, общехозяйственном и на внешних уровнях управления производством.

Основной целью бухгалтерского учета является формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности субъекта, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения субъекта на рынке и выявления конкурентов и т.д.

В программу курса "Бухгалтерский учет и аудит" включены темы, раскрывающие теоретические основы бухгалтерского учета и аудита; вопросы учета денежных средств, запасов, фиксированных активов, капитала; дебиторской задолженности и кредиторских обязательств; доходов и расходов; финансовой отчетности и учета затрат на производство, а также место и роль аудита в рыночной экономике и его нормативно-правовое регулирование; классификация аудита; существенность и риски в аудите; методика аудита; аудиторский отчет и порядок его подготовки.

## Основная литература

1. Абдушукуров Р.С., Мырзалиев Б.С. Теория и практика бухгалтерского учета. Учебное пособие: -Алматы: Нур-пресс, 2007г.
2. Ержанов М.С., Ержанова А.М. Основы бухгалтерского учета и новая корреспонденция счетов. Алматы, 2003 г.
3. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет хозяйствующих субъектов. Алматы, 2005г.
4. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях / Учебное пособие. – Алматы, 2007г.
5. Радостовец В.К., Бухгалтерский учет на предприятии. Алматы, 2002 г.
6. Салина А.П. Принципы бухгалтерского учета. Алматы, 2003 г.
7. Сайдахметова Ф. Современный бухгалтерский учет. Алматы, 2005 г.
8. Формы первичных учетных документов.-Алматы: ИД «БИКО», 2007г.
9. Стандарты бухгалтерского учета. - Алматы: Издательство «LEM», 2007 г.
10. Сборник бухгалтерских проводок. - Алматы: Издательство «LEM», 2008 г.
11. Закон РК от 24 декабря 1996 г. О валютном регулировании.
12. Закон РК от 27 декабря 1994 г. Об иностранных инвестициях.
13. Указ Президента РК от 11 января 1995 г. О либерализации ВЭД.
14. Нургазиева Л.А. Бухгалтерский учет операций в иностранной валюте: Уч. пособие – А., 2000.

## Дополнительная литература

15. Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями) от 28.02.2007г. № 234-III ЗРК.- Алматы:ТОО «Изд. LEM», 2007 г.
16. Международные стандарты финансовой отчетности КМСФО: пер. В.И. Тарусина (ред. коллегия: А.С. Бакаев, Л.В. Горбатова, Т.Б. Крылова и др.). - М., 1998г.
17. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. Ростов н/Д. 2006 г.
18. Беликова Т.Н. Бухгалтерский учет и отчетность от нуля до баланса.- СПб:Питер, 2007г.
19. Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. Изд. 3-е, доп. и перераб. - Ростов н/Д: Феникс, 2006 г.
20. Китебаева К.А. Теория бухгалтерского учета. Караганда, 2006 г.
21. Кондраков Н.П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета. М.: 1997г.
22. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. - М., Финансы и статистика, 2002г.

методы распределения накладных расходов и др.;

если в отчетном году произошли изменения в учетной политике, то их необходимо раскрыть и дать обоснование.

2. По балансу в пояснительной записке должны быть раскрыты долгосрочные и текущие активы, собственный капитал, долгосрочные и текущие обязательства (состав, размещение, принадлежность, сроки погашения и т.д.)

3. По отчету о результатах ФХД в ПЗ следует осветить следующие вопросы:

- факторы, повлиявшие на снижение дохода от всех видов деятельности предприятия; факторы, повлиявшие на увеличение себестоимости продукции;

- рост или снижение уровня общих и административных расходов, выплат по процентам и расходов по реализации к объему реализации, уровню прошлого года и т.д.;

- убытки и доходы от чрезвычайных ситуаций – дать пояснения по каждой ситуации, имевшей место в отчетном году;

- необходимо осветить и другие хозяйственные операции, которые существенно повлияли на результаты ФХД;

4. По отчету о движении денежных средств в ПЗ следует раскрыть следующие вопросы:

- какой метод использовался при составлении отчета;

- денежные поступления и выплаты от имени клиентов раскрываются на нетто-основе, когда движение денежных средств отражает больше деятельность клиентов, чем самого предприятия;

- ограничения по движению денежных средств и т.д.

5. В пояснительной записке должна быть дана общая оценка финансового положения и финансовой деятельности предприятия.

У предприятия могут быть дочерние или зависимые юридические лица. Тогда, вне зависимости от их местонахождения наряду с собственной финансовой отчетностью составляется и консолидированная отчетность, объединяющая отчетности данных юридических лиц.

#### **Контрольные вопросы**

1. Кто несет ответственность за составление отчетности?
2. Кто является пользователем финансовой отчетности?
3. Что понимается под отчетным периодом?
4. Каковы сроки представления отчетности?
5. Какими методами составляется отчет о движении денег?
6. Каковы взаимосвязи показателей отчетности и данных по счетам бухгалтерского учета?
7. Какие существуют связи между отдельными показателями различных форм отчетности?

## **Тема 1. Особенности бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности**

### **Лекция 1-3**

1. Исторический аспект возникновения бухгалтерского учета ВЭД.
2. Виды хозяйственного учета их особенности и взаимосвязь.
3. Измерители и их место в формировании учетной информации.
4. Определение бухгалтерского учета ВЭД.
5. Бухгалтерская информация и принятие управленческих решений.
6. Финансовая отчетность как источник экономической информации и классификация ее пользователей.

**Литература:** 1-4,12,14,25,28.

### **1) Исторический аспект возникновения бухгалтерского учета**

По мнению исследователей, история бухгалтерского учета насчитывает примерно почти шесть тысяч лет.

Точно сказать, когда возник учет и отмечать этот день невозможно. Учет возникал постепенно, долго и неопределенно. Он был вызван к жизни самой хозяйственной деятельностью человека.

В 1494 г. систему двойной записи описал ученый-математик, францисканский монах, друг Леонардо да Винчи – Лука Пачиоли в трактате “О счетах и записях”. Это была девятая глава сочинения “Сумма арифметики, геометрии, учение о пропорциях и отношениях”, несколько позже система получит название “староитальянской”. Лука Пачиоли вошел в историю математики и бухгалтерского учета прежде всего как основоположник двойной записи. Однако в настоящее время все историки науки сходятся во мнении, что двойная запись в бухгалтерском учете возникла не во времена Луки Пачиоли, а гораздо раньше. Лука Пачиоли только описал уже сложившуюся до него систему. Великий немецкий поэт Гете называл двойную бухгалтерию одним из самых замечательных изобретений человеческого разума. Выдающийся экономист и социолог Вернер Зомбарт считал, что “двойная запись вызвана к жизни тем же духом, что и системы Галилея и Ньютона”.

В своем же трактате “О счетах и записях” Лука Пачиоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг описал закон двойной записи и доказал, что в любом хозяйстве на нем возможно построить безусловно целесообразную систему счетов и книг.

Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс. А появление операционных счетов, которые в условной форме фиксировали изменения и движения средств, позволило установить систематическое наблюдение за такими величинами как капитал и прибыль.

Счета дали бухгалтерам возможность перейти от простого денежного учета к учету всех объектов и операций в денежном выражении. Интересно, что древние инвентарные счета не потерялись, они органично вмонтированы в любой счет и документ. Сейчас очевидно, что без учета хозяйство не может

развиваться, так как учет – это язык хозяйственной деятельности, язык бизнеса.

История двойной записи – это история ее живого проявления в изменяющейся хозяйственной среде. Став неотъемлемой частью бухгалтерского учета, она превратила весь учет в стройную систему, облегчающую контроль как за сохранностью ценностей, так и за осуществлением процессов управления.

## 2. Виды хозяйственного учета их особенности и взаимосвязь.

Хозяйственный учет при рыночном хозяйствовании отличается прежде всего принципиально новой целью, подчиненная требованиям рыночной экономики. В соответствии с этой целью рыночный, хозяйственный учет призван информационно обеспечить поиск путей социально-экономического развития страны. Поэтому рыночный хозяйственный учет требует, в частности, совершенно иных информационных моделей хозяйственной деятельности, чем в условиях административно-командной экономики.

Нельзя, конечно, считать, что эта возможность уже реализована до конца, так как требования к названным качественным сторонам хозяйственного учета непрерывно повышаются, а потому его совершенствование осуществляется постоянно.

Система хозяйственного учета состоит из трех подсистем, трех видов учета: оперативного, бухгалтерского и статистического. Каждая из названных составляемых системы хозяйственного учета играет свою особую роль в информационном обеспечении управления экономическими объектами и принятии решений по ним.

Оперативным учетом называют совокупность учетных процедур, которые обеспечивают информацией фазу текущего контроля отдельного участка хозяйственной деятельности субъекта. Достоверное и качественное информационное обеспечение текущего контроля дает возможность заинтересованным органам своевременно выявлять неблагоприятные отклонения и оперативно вмешиваться в действие экономического объекта, посредством, регулирующего воздействия на контролируемые или сопряженные с ними участки.

В этих случаях может быть изменен и намечаемый конечный финансовый результат хозяйственной деятельности субъекта. Так на торговых субъектах для текущего контроля за обеспеченностью товарооборота товарными ресурсами ведут оперативный учет выполнения каждым из поставщиков договора поставки товаров, для текущего контроля выполнения плана товарооборота – оперативный учет продажи товаров и т.д.

Оперативный учет предельно конкретен, фиксирует количественную меру наблюдаемых фактов, явлений, используя органически свойственные им единицы измерения (штуки, тенге, тонны, часы и др.) Оперативный учет не создает цельную картину хозяйственной деятельности субъекта.

Для составления Отчета о движении денежных средств используются специальные разработочные таблицы, в которых приведена следующая информация:

- балансы за предыдущий и отчетный год, что позволяет произвести сопоставления данных по всем статьям и определить отклонения (+/-) по каждой из них;

- отчет о результатах ФХД за предыдущий и отчетный год, что позволяет произвести сопоставление данных по всем статьям доходов и расходов, а также нераспределенного дохода (убытка) на конец отчетного года.

В результате сопоставления данных можно установить, к какому виду деятельности (операционной, инвестиционной или финансовой) относятся суммы, увеличивающие или уменьшающие поступление или выбытие денежных средств. Эти данные обобщаются в разработочной таблице и позволяют внести соответствующие корректировки в отчет.

**Пояснительная записка к финансовой отчетности** – основной аналитический документ, составляемый на предприятии. В ней, в первую очередь, должна быть дана краткая оценка выполнения бизнес-плана по всем разделам с раскрытием основных причин, положительно и отрицательно повлиявших на работу предприятия в отчетном периоде.

Пояснительная записка в части финансовой отчетности должна раскрывать следующие вопросы:

1. Основные положения (варианты организации учета), заложенные в учетной политике субъекта в части учета:

- нематериальных активов и основных средств – методы оценки и начисления амортизации;

- инвестиционной политики субъекта – определение балансовой стоимости финансовых инвестиций и доходы от переоценки после выбытия переоцененных долгосрочных финансовых инвестиций, ограничений по реализации инвестиций, получению дохода, периодичность оценки и т.д.;

- товарно-материальных запасов – методы учета запасов и их оценки, методы оценки готовой продукции и незавершенного производства, товаров приобретенных и др.;

- формы расчетов с покупателями и заказчиками, разными дебиторами, дочерними, зависимыми и совместно-контролируемыми товариществами, создание резервов по сомнительным долгам и т.д.;

- собственного капитала – формирование уставного и резервного капиталов, списание в доход дополнительного неоплаченного капитала, распределение доходов отчетного года, выплаты дивидендов и др.;

- обязательств - кредитная политика, создание резервов на оплату отпусков и др.;

- доходов и расходов, производственного учета – организация учета доходов и расходов, методы организации учета затрат в основном и вспомогательном производстве (простой, позаказный, попередельный и др.), методы оценки незавершенного производства (инвентарный, по степени готовности и др.), учет движения полуфабрикатов собственного производства,

операций, а также на доходов и убытки, являющиеся результатом инвестиционной и финансовой деятельности, в сравнении с предыдущим периодом.

*Корректировка чистого дохода*

<i>Операции, корректирующий чистый доход</i>	<i>Порядок проведения корректировки</i>
Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам	Сумма начисленной амортизации прибавляется к сумме чистого дохода (убытка), так как они не повлекли за собой расхода (фактического выбытия денег)
Изменение суммы текущих активов, дебиторской задолженности, запасов и т.д.	Увеличение текущих активов уменьшает потоки денежных средств в течение отчетного периода и является их выбытием и наоборот
Изменение суммы текущих обязательств	Увеличение суммы текущих обязательств приводит к увеличению потоков денежных средств и означает их поступление и наоборот

2) **Инвестиционная деятельность** – приобретение и продажа долгосрочных активов, выдача и получение погашаемых кредитов. К инвестиционной деятельности относится:

- поступление денежных средств от реализации нематериальных активов, основных средств и других долгосрочных активов, от реализации финансовых инвестиций, получение заемных средств от других предприятий, прочие поступления;
- выбытие денежных средств, затраченных на приобретение нематериальных активов, основных средств и других долгосрочных активов;
- приобретение финансовых инвестиций, предоставление займов другим предприятиям, прочие выплаты.

3) **Финансовая деятельность** – деятельность предприятия, результатом которой явились изменения в составе и размерах собственного капитала и заемных средств. К ней относятся:

- поступление денежных средств от выпуска акций и других ценных бумаг, получение банковских и внебанковских кредитов, другие поступления;
- выбытие денежных средств, направленных на погашение банковских и внебанковских кредитов, приобретение акций у своих акционеров, выплаты дивидендов и другие выплаты.

Предприятия могут осуществлять неденежные инвестиционные и финансовые операции. К ним относятся:

- приобретение активов за счет долгосрочных кредитов,
- погашение кредиторской задолженности путем передачи кредиторам акций и других ценных бумаг,
- приобретение акций других предприятий путем их эквивалентного обмена на готовую продукцию и товары приобретенные и т.д.

Единую модель функционирования экономического объекта формирует бухгалтерский учет, который позволяет отобразить хозяйственную деятельность не в виде разрозненных эпизодов, что свойственно оперативному учету, а в динамической взаимосвязи всего разнообразия отдельных участков и сторон этой деятельности. Так происходит потому, что любой из фактов, слагающих эту деятельность, сразу или спустя некоторое время, непосредственно или опосредовано, но обязательно сказывается на состоянии финансовых ресурсов объекта изменяя либо их общую величину, либо реальные формы их существования, либо их принадлежность.

Совокупность учетных процедур, обеспечивающих получение информации о движении и состоянии финансовых ресурсов экономического объекта, называется бухгалтерским учетом (от немецкого «Buchhaltung» – книговед, так как со времени возникновения и в течение ряда веков этот учет вели, делая записи в специальных книгах).

Таким образом, бухгалтерский учет - это сплошное, непрерывное, документально обоснованное отражение фактов и явлений в целях контроля экономической выгоды и воздействия на ее развитие.

В соответствии с запросами пользователей бухгалтерский учет подразделяется на три вида: производственный, финансовый и налоговый.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности, отличающие его от остальных видов учета, а именно:

1. является документально обоснованным;
2. непрерывен (изо дня в день) во времени и сплошной по охвату (без всяких пропусков всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта);
3. применяет особые, только ему присущие, способы обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись, финансовая отчетность, бухгалтерский баланс, и др.).

Бухгалтерский учет подразделяется на: теорию, финансовый и производственный учет, налоговый учет.

Теория бухгалтерского учета - это теоретические, методологические и практические основы организации системы бухгалтерского учета (т. е. финансового учета, производственного и налогового учета).

Финансовый учет – это система сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление финансовой отчетности.

Финансовый учет аккумулирует информацию об имуществе и обязательствах хозяйствующего субъекта (материальных и нематериальных активов, арендованном имуществе, финансовых и имущественных вложениях, текущих активах (ТМЗ), обязательствах субъекта (кредиты, займы, дебиторские и кредиторские задолженности, денежные средства, собственный капитал,

нераспределенный доход (убыток) и др.).

Данные финансового учета используются внутри хозяйствующего субъекта руководителями различных уровней и внешними пользователями (инвесторами настоящими и потенциальными, кредиторами, банками, налоговыми и финансовыми организациями).

Функцией производственного учета является сбор и обработка данных о себестоимости продукции (работ, услуг). Эта информация является коммерческой тайной субъекта и предназначена для внутреннего пользования соответствующим управленческим персоналом. Для наиболее эффективного и оперативного сбора информации о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) субъект создает свою собственную систему бухгалтерского учета, которая в наибольшей степени соответствует специфике данного субъекта.

Налоговый учет изучает и регистрирует информацию, необходимую для налогообложения. Информация, используемая в налоговом учете, извлекается из данных бухгалтерского и оперативного учета.

Деление бухгалтерского учета на производственный, финансовый и налоговый учет является одной из важнейших особенностей учета в условиях рыночной экономики. И это не означает, что субъект обязательно должен образовать производственную и отдельно финансовую бухгалтерию. Принципиальным, однако, является то, для каких целей собирается информация и для кого она предназначена.

Третьей составной частью системы хозяйственного учета, называемой статистическим учетом, является совокупность учетных процедур, обеспечивающих информацией о количественной мере, одинаковых по своей сути, экономических фактов, имеющих массовый характер.

Статистический учет необходим для того, чтобы определить типичную (среднюю) числовую меру явлений, частоту их повторяемости, динамику развития событий во времени, установить наличие связи между возникновением фактов разного типа, измерить тесноту и степень вероятности этой связи, смоделировать ее характер и на этой основе сделать качественную оценку объекта наблюдения и определить тенденции его развития. Статистические данные обрабатываются особыми способами, позволяющими абстрагироваться от точного результата отдельного наблюдения. В систему хозяйственного учета входит лишь та область статистического учета, которая связана с наблюдением за экономическими объектами.

Единство трех видов и подсистем хозяйственного учета, их органическая взаимосвязь проявляются в том, что в первой фазе наблюдения за экономическими фактами используются первичные документы, по большей части общие для всех видов учета; во второй фазе этими видами учета формируется взаимосвязанная система экономических показателей, а также в

отражения в балансе на отчетную дату.

За основу активов и обязательств при составлении финансовых отчетов принимается первоначальная стоимость, которую используют в сочетании с другими методами оценки.

Бухгалтерский баланс – основная форма годового отчета предприятия. До его составления необходимо сверить обороты и остатки по всем синтетическим счетам в учетных регистрах с данными аналитического учета.

Баланс составляется на основании остатков по синтетическим счетам, показанным в Главной книге. Взаимные зачеты между статьями текущих активов и текущих обязательств не допускаются. Отдельные статьи баланса не должны включаться в другие или «сворачиваться». Данные статей баланса на конец отчетного года должны быть подтверждены инвентаризацией. По данным баланса осуществляется анализ финансового положения предприятия.

Отчет о доходах и расходах является основной формой, обобщенно раскрывающей счета доходов и расходов.

Отчет должен содержать следующие показатели ФХД:

- 1) доход от реализации продукции (работ, услуг);
- 2) себестоимость реализованной продукции;
- 3) валовой доход (1 – 2);
- 4) расходы периода;
- 5) доход (убыток) от основной деятельности (3 – 4);
- 6) доход (убыток) от неосновной деятельности;
- 7) доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения (5 + 6);
- 8) расходы по подоходному налогу;
- 9) доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения (7 – 8);
- 10) доход (убыток) от чрезвычайных ситуаций;
- 11) чистый доход (убыток) (9 + 10).

Отчет о движении денежных средств. Составляется в соответствии с требованиями СБУ 4. дает информацию о поступлении и выбытии денежных средств предприятия в результате его операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

**1) Операционная деятельность.** Движение денежных средств от операционной деятельности составляется прямым или косвенным методом.

Прямой метод предполагает раскрытие основных видов денежных поступлений и выплат, а также определения, к какому виду деятельности они относятся. Он предполагает корректировку каждой статьи отчета о доходах и расходах.

Поступление и выбытие денежных средств от операционной деятельности при применении прямого метода состоит из выручки, авансов полученных, процентов, дивидендов, роялти и других доходов; оплаты задолженностей поставщикам, авансов выданных, выплаты заработной платы, платежей в бюджет и других расходов.

Косвенный метод. При этом методе чистый доход или убыток корректируется на изменение текущих активов и обязательств, неденежных

Финансовые отчеты взаимосвязаны, так как они отражают различные факты одних и тех же хозяйственных операций. Финансовая отчетность составляется в валюте РК, единица измерения – тысяча тенге. Отчетным периодом для годовой отчетности является полный календарный год, для вновь созданных субъектов – с даты приобретения статуса юридического лица по 31 декабря отчетного года.

### ***Элементы финансовой отчетности***

Финансовые отчеты отражают результаты деятельности предприятия, группируя их в классы в соответствии с их экономическим содержанием (элементы).

Элементами бухгалтерского баланса являются активы, обязательства и собственный капитал.

Элементами Отчета о доходах и расходах (финансовых результатах) являются доходы и расходы, прибыль и убыток.

*Признание элементов финансовой отчетности* – это процесс включения в бухгалтерский баланс или отчет о результатах ФХД статьи, которая соответствует определению элемента и удовлетворяет следующим критериям признания:

- существует вероятность того, что любая будущая выгода, подлежащая отражению в данной статье, может поступить субъекту или выбыть от него;
- статья имеет стоимость, которую можно измерить с большой достоверностью.

### ***Оценка элементов финансовой отчетности***

Оценка является методом определения стоимости, по которой активы и обязательства признаются и фиксируются в финансовой отчетности субъекта. Различают следующие виды оценок:

*Первоначальная стоимость.* Активы отражаются по цене их приобретения, установленной по согласованию сторон. Обязательства отражаются по сумме поступлений, которые будут выплачены для их погашения при нормальном стечении обстоятельств.

*Текущая стоимость.* Активы отражаются в отчетности по сумме денежных средств, которые должны быть выплачены в том случае, если бы этот или аналогичный ему актив был приобретен в последнее время. Обязательства отражаются в оценке по недисконтированной сумме, которая потребуется, чтобы погасить это обязательство.

*Стоимость реализации.* Активы отражаются в сумме, которая может быть получена от их продажи. Обязательства отражаются по стоимости погашения, которая представляет собой недисконтированную сумму средств, требующихся для их погашения.

*Дисконтированная стоимость.* Активы отражаются по текущей стоимости, представляющую собой дисконтированную стоимость будущих поступлений денежных средств, которые должны генерировать активы в ходе обычной деятельности субъекта.

*Балансовая стоимость.* Стоимость активов и обязательств по цене их

построении всех учетных процедур на основе единых организационных и методологических принципов. Технически эти три вида учета также переплетены друг с другом: сведения поставляемые оперативным учетом используются для включения в бухгалтерскую информационную модель или для статистических обобщений; разработаны приемы периодического контроля правильности оперативного учета бухгалтерскими данными; статистической обработке подвергаются многие информационные массивы, возникающие в процессе оперативного и бухгалтерского учета.

В результате такого единства, результаты наблюдений за функционированием экономических объектов, полученные посредством оперативного, статистического учета, взаимно дополняют друг друга и воплощаются в единую систему отчетных показателей, статистически обобщаемых вплоть до самого высокого уровня - до характеристик развития экономики страны.

### **3. Измерители и их место в формировании учетной информации**

Бухгалтерский учет был определен как система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовую информацию. Любая система должна определить, что именно следует измерять, и бухгалтерский учет не является исключением. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на конкретные хозяйствующие единицы (business entities).

Объектом измерения в бухгалтерском учете выступают хозяйственные операции. Они являются фактами хозяйственной жизни, которые оказывают влияние на финансовое положение фирмы. Операции могут быть двусторонними и включать обмен ценностями (купля-продажа, платежи-займы и т.д.) между независимыми партнерами или односторонними (потери от пожара, наводнения, взрыва и кражи, износ станков и оборудования, постоянное накопление сумм по процентам и т.д.).

Все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете в денежном измерении. Конечно, может отражаться информация и нефинансового характера, но деньги являются единственной практически удобной единицей измерения, позволяющей получать сравнимые финансовые данные.

Денежная единица является обобщающей единицей в бухгалтерском учете. Однако в аналитическом учете существует необходимость измерений в натуральных единицах (кг, т, л, кв.м и т.д.), для измерения количества труда используются трудовые измерители такие как норма-час, человеко-час, машино-час и др. Натуральные и трудовые единицы используются главным образом в управленческом учете, денежные – в финансовом. О различиях этих видов бухучета будет сказано ниже.

Таким образом:

- *натуральные* измерители применяются для количественной характеристики хозяйственных процессов и учета товарно-материальных ценностей (используется вся система мер: шт, м, л, кг и т.д.)
- *трудовые* измерители применяются для затрат труда и выражаются

количеством затраченного времени в днях, часах (нормочасы, нормодни)

• *стоимостной* (денежный) измеритель является универсальным и обобщающим, все учитываемые объекты оцениваются в денежном выражении.

Для целей бухгалтерского учета бизнес рассматривается как самостоятельная единица (*separate entity*), которая отличается не только от кредиторов и клиентов, но и от его собственника или совладельцев. Он должен иметь собственную систему счетов и отчетности.

#### 4. Определение бухгалтерского учета

Современный бухгалтер занимается не только ведением счетов, но и осуществляет обширную деятельность, включающую планирование и принятие решений, контроль и привлечение внимания руководства, оценку, обзор деятельности и аудирование. Современный бухгалтер обязан удовлетворять потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, являются ли они внутренними или внешними потребителями этой информации. Таким образом, бухгалтерский учет (*accounting*) не является "целью в себе" *Бухгалтерский учет есть система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации об определенном хозяйствующем субъекте.* Эта информация дает возможность пользователям "принимать обоснованные решения при выборе альтернативных вариантов использования ограниченных ресурсов при управлении хозяйственной деятельностью фирмы"

Бухгалтерский учет служит связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими решения. Он

1) *измеряет* хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования;

2) *обрабатывает* данные, сохраняя их до нужного момента, а затем перерабатывает таким образом, чтобы они стали полезной информацией;

3) *передает* посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия решений.

Можно сказать, что данные о хозяйственной деятельности являются входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих решения, - выходом из нее.

Люди часто не понимают разницы между бухгалтерским учетом и счетоводством.

*Счетоводство (bookkeeping)* - процесс ведения бухгалтерского учета, средство регистрации хозяйственных операций и хранения учетной документации. Это механическая и многократно повторяемая работа является частью бухгалтерского учета, который включает создание информационной системы, удовлетворяющей пользователя (*бухгалтерского учета*). Его главная цель - анализ, интерпретация и использование информации. Бухгалтеров интересует выявление тенденций на основе обрабатываемой ими информации и эффект различных альтернатив. Бухгалтерский учет включает дизайн систем, составление смет, анализ издержек, аудиторские проверки, расчет налога на прибыль и его планирование.

*Предмет бухгалтерского учета* - это факты хозяйственной жизни,

1) Инвесторы. Требуют информацию о том, насколько адекватен получаемый ими доход степени риска сделанных инвестиций. Должны ли они продать, купить или продолжать держать свою долю в активах предприятия, будет ли способно предприятие удовлетворить их ожидания в отношении выплачиваемых дивидендов.

2) Кредиторы. Требуют информацию о способности предприятия своевременно погасить кредиторскую задолженность.

3) Покупатели. Заинтересованы в том, какой период предприятие сможет продолжать свою деятельность.

4) Служащие. Заинтересованы в стабильности и рентабельности работы предприятия для оценки своих перспектив занятости, получения различных финансовых и других льгот и выплат от предприятия, продолжения дальнейшей работы по найму, а как акционеры – в стабильном получении дивидендов.

- Государственные органы. Заинтересованы в информации, необходимой для разработки экономической политики в отношении предприятий, включая налоговые меры, а также для сбора статистических данных.

- Общество. Заинтересована в получении информации на предмет получения рабочих мест, развития данного населенного пункта, региона.

Несмотря на различие интересов разных пользователей финансовой отчетности, основным условием существования предприятия является достаточность капитала для его деятельности. При этом основным требованием является то, чтобы собственники капитала и другие инвесторы были удовлетворены информацией, которую они получают от предприятия. В общем плане пользователи заинтересованы следующей информацией.

<i>Данные отчетности</i>	<i>Полезность</i>
Экономические ресурсы (структура активов)	Оценка способности предприятия получать доходы и денежные средства в будущем
Финансовая структура (соотношение собственного капитала и задолженности предприятия)	Оценка будущих потребностей в заемных средствах и распределение будущих прибылей и денежных средств между заинтересованными сторонами. Оценка потенциальной гибкости предприятия в привлечении внешних инвестиций
Коэффициенты ликвидности и платежеспособности	Оценка краткосрочной и долгосрочной способности предприятия отвечать по своим обязательствам
Коэффициенты рентабельности и деловой активности	Оценка эффективности использования ресурсов предприятия
Изменения в финансовом положении	Оценка денежных потоков, полученных предприятием в результате его операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, прогнозирование будущих потребностей предприятия в денежных средствах

определения результатов инвентаризации бухгалтерия предприятия тщательно проверяет правильность всех подсчетов, приведенных в инвентаризационных описях (актах) и производят исправления, которые подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственные лица.

Сличительные ведомости составляются по ценностям, по которым при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных. На оснований сличительных ведомостей и полученных объяснений материально-ответственных и других лиц инвентаризационная комиссия устанавливает причину выявленных недостатков, потерь, излишков и в соответствии с этим определяет порядок урегулирования полученных разниц.

Постоянно действующая инвентаризационная комиссия проверяет правильность составления сличительных ведомостей, и свои заключения и предложения по результатам инвентаризации отражает в протоколе, где приводят подробные сведения о причинах и виновниках недостатков, потерь и излишков, а также дают предложения по урегулированию расходов между фактическим наличием ценностей и данными бухгалтерского учета.

В соответствии со стандартами бухгалтерского учета результаты инвентаризации регулируются в следующем порядке:

- взаимный зачет излишков и недостатков (допускается, когда пересортица произошла в один и тот же период, у одного и того же материально-ответственного лица, в отношении ценностей одного и того же наименования). В бухгалтерском учете взаимный зачет не находит отражения.

- излишки подлежат оприходованию с последующим установлением причин их возникновения и виновных в этом лиц. При этом в бухгалтерском учете дебетуются счета учета активов и кредитуется счет прочих доходов, поскольку оприходованные излишки являются доходом предприятия.

- недостачу ценностей независимо от причин возникновения списывают с подотчета материально-ответственных лиц.

- недостачу в пределах норм естественной убыли списывают на издержки предприятия.

- недостачу сверх норм естественной убыли, потери от порчи ценностей, а также их хищение при отсутствии конкретных виновников и в случае отказа судом во взыскании с материально-ответственного лица вследствие необоснованности исков списывают на расходы периода.

- недостачу, потери от порчи ценностей, хищения, по которым установлены виновные лица, взыскивают с конкретных виновников. В бухгалтерском учете оформляется дебиторская задолженность конкретного виновного лица перед предприятием.

### 3. Составление финансовой отчетности

Целью финансовой отчетности является обеспечение пользователей полезной, значимой и достоверной информацией о финансовом положении и результатах деятельности предприятия за отчетный период.

Разным пользователям финансовой информации необходимы разные данные:

совокупность которых характеризует хозяйственную деятельность организации

*Объекты бухгалтерского учета:*

- 1) имущество организации (внеоборотные активы и оборотные активы);
- 2) источники формирования имущества (собственные, заемные, привлеченные);
- 3) хозяйственные процессы (закупка, производство, продажа) и операции;
- 4) расчетные отношения (с поставщиками, банками, бюджетом, работниками) и т.д.

*Целью бухгалтерского учета и финансовой отчетности является обеспечение заинтересованных лиц полной и достоверной информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предпринимателей и организаций.*

*Основными задачами бухгалтерского учета являются:*

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности;
- обеспечение контроля наличия и движения имущества, выполнения обязательств, использования трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.
- выявление внутрихозяйственных резервов, их мобилизация и эффективное использование;
- оценка фактического использования внутренних ресурсов.

### 5. Бухгалтерская информация и принятие управленческих решений

Изучение бухгалтерского учета позволяет приобрести знания и умения в принятии важных управленческих решений. Учетная информация является основой для таких решений как внутри фирмы, так и вне ее. Она обеспечивает количественную информацию для реализации трех функций: планирования, контроля и оценки.

1. **Планирование** (planning) - процесс формулирования порядка действий. Он включает: постановку цели, изыскание путей ее достижения и выбор наилучшей альтернативы. На этой стадии бухгалтер должен представить ясный отчет об имеющихся финансовых альтернативах. для планирования на будущее важна информация о предполагаемой прибыли и потребностях в денежных средствах.

2. **Контроль** (control) - процесс отслеживания фактического выполнения планов. Другими словами, определение того, насколько действия соответствуют плану. На этой стадии от бухгалтера могут ожидать предоставления информации, которая содержит сопоставление фактических затрат и доходов с плановыми.

3. **Оценка** (evaluation) - процесс изучения всей системы принятия решений с целью ее улучшения. На этом этапе важно понять, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и если нет, то выясняется, что было

причинами: недостатки планирования или контроля, или сама цель была выбрана неправильно. Оценочная информация может содержаться в годовом и других финансовых отчетах на основе бухгалтерской информации.

#### **6. Финансовая отчетность как источник экономической информации и классификация ее пользователей**

В Республике Казахстан действует Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (с изменениями и дополнениями) от 28.02.2007г. № 234-III ЗРК, который регламентирует состав финансовой отчетности любой организации, состоящей из:

1. Отчета о финансовом положении предприятия – бухгалтерский баланс (форма N1).
2. Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности (форма N 2).
3. Отчета о движении денежных средств (форма N 3).
4. Отчета об изменениях в собственном капитале (форма N 4).
5. Пояснительной записки ко всем четырем отчетам и учетной политике организации.

Бухгалтерская отчетность по упрощенной форме составляется организациями в случае, когда удовлетворяются любые два из нижеследующих условий (за два последних финансовых года):

- а) годовой доход не превышает 10000-кратного расчетного показателя, установленного законодательством Республики Казахстан для исчисления пенсий, пособий и иных социальных выплат, а также для применения штрафных санкций, налоговых и других платежей Республики Казахстан;
- б) общая стоимость активов за год не превышает 60000-кратного расчетного показателя;
- в) среднее количество работников в течение финансового года не превышает 50.

**Финансовая отчетность** – это система показателей, характеризующих условия и результаты ее работы за истекший период; по существу это особый вид учетных записей, являющихся кратким извлечением из текущего учета, отражающих сводные данные о состоянии и результатах деятельности хозяйства, его подразделений за определенный период.

*Основная цель финансовой отчетности* – представление информации о финансовом положении, деятельности и изменениях в финансовом положении, деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Однако бухгалтерская отчетность не включает в себя всю информацию, которая необходима пользователям для принятия экономических решений, так как отчет отражает финансовые результаты прошлых событий. Но отталкиваясь от этих данных, компания может создать бюджеты как краткосрочного, так и долгосрочного характера для дальнейшей деятельности компании.

Кроме того целью финансовой отчетности является обеспечение пользователей полезной, значимой и достоверной информацией о финансовом положении компании, результатах деятельности и изменениях в его финансовом

Это вызывает необходимость периодической сверки данных учета с фактическим наличием ценностей, уточнения расчетов. Такую проверку называют инвентаризацией.

**Инвентаризация** – один из элементов метода бухгалтерского учета, предполагающих проверку фактического наличия активов и их сопоставление с данными бухгалтерского учета. Ее проводят на всех предприятиях независимо от форм собственности, вида деятельности и т.д.. она является обязательным дополнением документации.

В зависимости от полноты охвата средств, инвентаризацию подразделяют на полную и частичную.

По характеру инвентаризации делят на плановые и внезапные.

Стандартом БУ №24 «Организация бухгалтерского учета» предусмотрен порядок инвентаризации различного рода имущества и обязательств. Периодичность, сроки проведения инвентаризаций, состав инвентаризационной комиссии утверждают в учетной политике.

Для проведения инвентаризации на каждом предприятии создают постоянно действующую инвентаризационную комиссию. Персональный состав инвентаризационной комиссии утверждается приказом руководителя предприятия. После утверждения приказа о назначении председателю инвентаризационной комиссии выдается письменное распоряжение за подписью руководителя, в котором, кроме состава комиссии, указывают: номер и дату приказа, объект, подлежащий инвентаризации, сроки начала и окончания работ.

Инвентаризация проводится в соответствии с установленным порядком.

Инвентаризируемые активы заносят в инвентаризационные описи, в которых указывается их наименование, количество, сорт, фактическую стоимость, дату принятия на хранение, место хранения, номера и даты документов. Описи подписывают все члены рабочей инвентаризационной группы и материально-ответственные лица.

Работу инвентаризационной комиссии оформляют протоколом, в котором отражают результаты инвентаризации, а также проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности ТМЦ. В протоколе комиссия отражает свои выводы по результатам инвентаризации 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 о ней и протокол комиссии передают на рассмотрение постоянно действующей инвентаризационной комиссии.

Инвентаризационная комиссия проводит проверку указанных в них фактов и, в случае их подтверждения, производят исправления выявленных ошибок в установленном порядке. При необходимости проводят контрольные проверки, в которых принимают участие и члены комиссии и материально-ответственные лица.

В бухгалтерии данные инвентаризационных описей сверяют с остатками, отраженными в учете, и составляют сличительные ведомости.

До начала работ по составлению сличительных ведомостей и

**Оперативная отчетность** составляется на основании данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени – сутки, неделю, декаду и т.д. ее данные используются для оперативного контроля и управления процессами производства и реализации продукции.

Для своевременного и качественного составления баланса и других форм отчетности бухгалтерия должна обеспечить предоставление производственными и другими подразделениями предприятия всей документации и установленных материальных и других отчетов в соответствии с графиком и в полном объеме.

Отчетность составляется по данным первичных документов, обобщенных в соответствующих накопительных документах и учетных регистрах установленной формы.

Финансовая отчетность включает:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности;
- 3) отчет о движении денежных средств;
- 4) отчет об изменениях в собственном капитале;
- 5) пояснительной записки.

Порядок составления финансовой отчетности регулируется СБУ №2, СБУ №3, СБУ №4.

Годовая отчетность представляется:

- собственникам (участникам) или уполномоченным ими органам в соответствии с учредительными документами;
- местному финансовому органу;
- органу налоговой инспекции;
- органам государственной статистики.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер, которые несут за нее ответственность.

Если после предоставления хозяйствующим субъектом будут выявлены неточности, то сумму корректировки ошибок, допущенных при составлении отчетности за предыдущие годы, включают в доход или убыток отчетного периода.

## **2. Подготовительная работа по составлению отчетности.**

Бухгалтерский учет предназначен для своевременного и точного отражения всех изменений, произошедших в составе хозяйственных средств и источников их образования, в хозяйственных процессах и их результатах. Данные учета должны соответствовать фактическому наличию хоз.средств и их источников, однако на практике всегда имеются расхождения данных учета с действительностью. Расхождения могут возникнуть в результате естественной убыли (усушки, утечки, распыления и т.д.), при транспортировке ТМЦ, пересортице однородной продукции, неисправности измерительных и весовых приборов, арифметических ошибок при оформлении операций и злоупотреблении материально ответственных или иных лиц.

положении за отчетный период.

Финансовая отчетность – основной информационный источник анализа финансового состояния. В отчетах должны быть указаны: наименование юридического лица, местонахождение, отчетная дата и отчетный период. Также должны быть приведены: краткое описание вида деятельности компании, его юридическая форма и единица измерения, в которой представлены финансовые отчеты.

*Бухгалтерский баланс* – основная форма годового отчета предприятия отражает финансовое положение компании на определенную дату, например на конец отчетного периода. Баланс показывает компанию как держателя ресурсов активов, которые равны источникам – обязательствам и собственному капиталу.

*Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности* содержит информацию о деятельности по созданию дохода или о средствах, заработанных или истраченных в течение определенного периода. Многие считают этот период важнейшим, поскольку он показывает, насколько преуспела компания в достижении своей первостепенной цели – получении приемлемого дохода.

*Отчет о движении денег* суммирует все денежные поступления компании и раскрывает их использование в течение отчетного периода. Этот отчет появился сравнительно недавно, поскольку за последние три десятилетия стало ясно, что отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности показывает только изменения в финансовом положении компании.

*Отчет об изменениях в собственном капитале* отражает изменения в собственном капитале компании, произошедшие за отчетный период где представляется информация о капитале каждого владельца (акционера) о чистом доходе, приходящемся на долю каждого владельца, о процентах, начисляемых на капитал, и его изъятиях для товариществ с ограниченной ответственностью, а для акционерных обществ – о количестве разрешенных к выпуску, выпущенных и находящихся в обращении акций, о выкупленных обратно акциях, о дополнительном оплаченном капитале, о накопленном нераспределенном доходе и т.д., т. е. вся информация, касающаяся собственного капитала.

*В пояснительной записке* необходимо раскрыть следующую информацию:

- 1) ограничения в праве владения активами;
- 2) выданные гарантии под обязательства;
- 3) активы и обязательства;
- 4) схема пенсионного обеспечения;
- 5) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций

**Классификации финансовой отчетности.** Отчетность можно классифицировать по различным признакам: по времени, по предмету, по назначению и т.д.

1. По промежутку времени отчетность различают: суточную,

недельную, декадную, месячную, квартальную, полугодовую, девятимесячную и годовую.

2. По предмету отчетность подразделяют на общую и специальную. Общая отчетность отражает производственно-хозяйственную и финансовую деятельность компании в целом. Специальная - характеризует лишь определенные стороны предпринимательства, например отчетность о материально-техническом снабжении, использовании трудовых ресурсов и фонда оплаты труда.

3. По назначению отчетность делят на внутреннюю и внешнюю. Внешняя служит источником информации для внешних пользователей о финансовой устойчивости, результатах финансовой и хозяйственной деятельности, платежеспособности компании. Внешняя отчетность в международной практике подлежит обязательной публикации в средствах массовой информации, специальных изданиях и буклетах и называется публичной. Внутренняя - удовлетворяет информационные потребности самой организации в процессе принятия ею управленческих решений.

Наибольшей информативностью обладает финансовая отчетность которая составлена по итогам производственно-хозяйственной и финансовой деятельности компании в целом за год и предназначена для внешнего пользования.

Финансовая отчетность служит для оценки и анализа динамики ресурсов компании, для прогнозирования доходов, расходов, рисков, связанных с этими показателями, для определения инвестиционной привлекательности компании. На основании данных, представленных в отчетности, пользователи - юридические и физические лица - принимают решения, заключают сделки с партнерами, оценивают платежеспособность и финансовую состоятельность клиентов и возможные риски предпринимательства.

Основные бухгалтерские отчеты компании не являются независимыми друг от друга, а тесно связаны между собой, образуя единую систему отчетности.

#### **Пользователи бухгалтерской информации.**

Бухгалтерский учет и бухгалтерская информация используются гораздо шире, чем это принято считать. Пользователи информации могут быть разделены приблизительно на три группы:

- 1) те, кто управляет предприятием;
- 2) те, кто находится вне предприятия и имеют прямые финансовые интересы в нем; и
- 3) те лица, группы или агентства, которые проявляют не прямой финансовый интерес к предприятию.

Успешно работающие менеджеры часто принимают решения, основываясь на данных бухгалтерского учета и их анализе. Поэтому администрация является одним из главных пользователей бухгалтерской информации. Менеджеры могут поставить перед бухгалтером следующие вопросы: какова чистая прибыль

1) **Начисление.** Доходы признаются (отражаются) когда они заработаны, а расходы и убытки, когда они понесены.

2) **Непрерывность.** Предполагается, что субъект будет продолжать свою деятельность в течение неопределенного периода, и нет подтверждения тому, что он имеет намерения или возникает необходимость его ликвидации в обозримом будущем.

3) **Понятность.**

4) **Значимость.** Финансовая информация должна быть значимой для того, чтобы удовлетворять потребности пользователей в процессе принятия ими решений и помогать им в оценке событий операционной, финансовой и хозяйственной деятельности.

5) **Существенность.** Финансовая информация является существенной, если ее пропуск или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности.

6) **Достоверность.** Отчетность достоверна, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость.

7) **Правдивое и беспристрастное представление.**

8) **Нейтральность.**

9) **Осмотрительность.** Активы и доход не должны быть переоценены, а расходы и обязательства – недооценены.

10) **Завершенность и сопоставимость.** Информация должна быть полной и сопоставимой с другими периодами.

11) **Последовательность.**

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в Законе РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от июня 2001 года данные принципы получили другую интерпретацию. В соответствии с этим законом принципов всего два: начисление и непрерывность, в закон также введено такое понятие как «качественные характеристики финансовой отчетности», к которым отнесены: понятность, надежность, уместность и сопоставимость, из которых надежность и уместность являются конгломератами нескольких принципов, указанных выше. Например, надежность включает такие принципы как достоверность, нейтральность, завершенность, осмотрительность и др.

Отчетность должна составляться в утвержденные сроки.

Отчетность предприятий подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную.

**Бухгалтерская отчетность** представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении предприятия, о результатах его хозяйственной деятельности, составленную на основе данных бухгалтерского учета.

**Статистическая отчетность** составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности предприятия как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

списываются на счет 571 «Итоговый доход (убыток)». На конец года не должно быть.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение основным средствам.
2. Как классифицируются основные средства?
3. Что представляет собой первоначальная стоимость основных средств?
4. Что представляет собой текущая стоимость основных средств?
5. Что представляет собой балансовая стоимость основных средств<sup>1</sup>?
6. Что представляет собой ликвидационная стоимость основных средств?

## **13. Оценка финансовых результатов предприятия**

1. Характеристика и значение финансовой отчетности.
2. Подготовительная работа по составлению отчетности.
3. Составление финансовой отчетности.

### **1. Характеристика и значение финансовой отчетности.**

Под отчетностью понимают систему итоговых показателей, комплексно характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия за истекший период. Составление отчетности является завершающим этапом учетной работы. Целью финансовой отчетности является предоставление пользователям полезной, значимой и достоверной информации о реальном финансовом положении юридического лица, результатах деятельности и изменениях в его финансовом положении за отчетный период. В число пользователей отчетности входят настоящие и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, работники, а также государственные органы и общественность. Финансовая отчетность содержит информацию, полезную для принятия инвестиционных решений и решений по предоставлению кредитов, оценки будущих денежных потоков, оценки ресурсов, обязательств субъекта в связи с вверенными ему ресурсами, оценки работы руководящих органов.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности предприятия, а также для экономического анализа его хозяйственной деятельности. Наряду с этим, отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования и прогнозирования.

Основными требованиями, которые предъявляются к отчетности, являются объективное и точное отражение действительных результатов деятельности предприятия, строгая увязка всех показателей, согласованность бухгалтерской и оперативно-статистической отчетности, соблюдение методологических и других положений. За предоставление искаженной отчетности руководители и главные бухгалтеры несут ответственность в соответствии с законодательством РК.

Основными принципами финансовой отчетности, используемыми ранее (социалистический бухгалтерский учет) являлись:

компания за последний квартал; является ли норма прибыли владельцев адекватной их ожиданиям; имеет ли компания достаточно денежных средств; какие продукты являются наиболее прибыльными; какова себестоимость каждого произведенного продукта?

*Пользователи с прямым финансовым интересом.* Другой функцией бухгалтерского учета является измерение и предоставление информации о результатах работы предприятий, которую можно найти в финансовых отчетах общего назначения, содержащих данные о том, насколько успешно были достигнуты цели в плане прибыльности и какова ликвидность компании. Настоящие и потенциальные инвесторы, анализируя эти отчеты, пытаются сделать заключение о том, каковы финансовые перспективы компании в будущем, стоит ли вкладывать в нее средства. Настоящие и потенциальные кредиторы интересуются, имеет ли компания деньги, чтобы выплачивать проценты и своевременно погашать долг.

*Пользователи с непрямым (косвенным) финансовым интересом.* За последнее время общество в целом, в лице правительственных служащих и общественных групп, стало одним из самых важных пользователей бухгалтерской информации. К ним относятся преимущественно государственные органы: налоговые органы, регулирующие органы, органы планирования экономики, стат.управление, профессиональные союзы и др. Группы потребителей, покупатели и общество в целом все больше интересуются финансовым состоянием и прибылями корпораций, поскольку это влияет на инфляцию, окружающую среду, социальные проблемы и качество жизни.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение внешнеэкономической деятельности
2. Каковы связи между различными видами хозяйственного учета?
3. Какие измерители применяются в учете?
4. Дайте определение финансовому учету.
5. Дайте определение управленческому учету.
6. Почему бухгалтерский учет относится к основным функциям управления?
7. Дайте определение предмету бухгалтерского учета.
8. Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?
9. Дайте определение методу бухгалтерского учета.
10. Назовите формы финансовой отчетности.
11. Кто являются пользователями финансовой отчетности?

## **Тема 2. Учет экспортных операций**

1. Определение бухгалтерского учета.
2. Бухгалтерская информация и принятие управленческих решений.
3. Пользователи бухгалтерской информации.
4. Финансовый и управленческий учет.
5. Измерения в бухгалтерском учете.
6. Регулирование бухгалтерского учета в РК.
7. Принципы бухгалтерского учета.

## 8. Метод бухгалтерского учета и его элементы.

### 1. Определение бухгалтерского учета

Современный бухгалтер занимается не только ведением счетов, но и осуществляет обширную деятельность, включающую планирование и принятие решений, контроль и привлечение внимания руководства, оценку, обзор деятельности и аудирование. Современный бухгалтер обязан удовлетворять потребности тех, кто использует учетную информацию, независимо от того, являются ли они внутренними или внешними потребителями этой информации. Таким образом, бухгалтерский учет (accounting) не является "целью в себе" *Бухгалтерский учет есть система, которая осуществляет измерение, обработку и передачу финансовой информации об определенном хозяйствующем субъекте.* Эта информация дает возможность пользователям "принимать обоснованные решения при выборе альтернативных вариантов использования ограниченных ресурсов при управлении хозяйственной деятельностью фирмы"

Бухгалтерский учет служит связующим звеном между хозяйственной деятельностью и людьми, принимающими решения. Он

1) *измеряет* хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования;

2) *обрабатывает* данные, сохраняя их до нужного момента, а затем перерабатывает таким образом, чтобы они стали полезной информацией;

3) *передает* посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия решений.

Можно сказать, что данные о хозяйственной деятельности являются входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих решения, - выходом из нее.

Люди часто не понимают разницы между бухгалтерским учетом и счетоводством.

*Счетоводство (bookkeeping)* - процесс ведения бухгалтерского учета, средство регистрации хозяйственных операций и хранения учетной документации. Это механическая и многократно повторяемая работа является частью бухгалтерского учета, который включает создание информационной системы, удовлетворяющей пользователя (*бухгалтерского учета*). Его главная цель - анализ, интерпретация и использование информации. Бухгалтеров интересует выявление тенденций на основе обрабатываемой ими информации и эффект различных альтернатив. Бухгалтерский учет включает дизайн систем, составление смет, анализ издержек, аудиторские проверки, расчет налога на прибыль и его планирование.

*Предмет бухгалтерского учета* - это факты хозяйственной жизни, совокупность которых характеризует хозяйственную деятельность организации

*Объекты бухгалтерского учета:*

1) имущество организации (внеоборотные активы и оборотные активы);

2) источники формирования имущества (собственные, заемные, привлеченные).

3) хозяйственные процессы (процесс закупки, производства, продажи) и

14	Расходы на коммунальные услуги
----	--------------------------------

и так далее.

При совершении общих и административных расходов дается следующая корреспонденция счетов:

*Дт 821;*

*Кт Счета, с которых списываются расходы;*

### 4. Доходы (убытки) от чрезвычайных ситуаций и прекращенных операций

Чрезвычайные ситуации – это операции или события, происходящие редко, не характерные для обычной деятельности субъекта и не зависящие от решений руководства. Операции или события могут считаться чрезвычайными, если имеют следующие характеристики:

- возникают крайне редко;
- не являются частью обычной деятельности;
- не зависят от решений руководства или субъекта.

Не должны рассматриваться как чрезвычайные следующие события:

- колебания курса валют;
- корректировки в отношении договорных цен;
- списание или продажа имущества;
- изменение налоговых условий и другие.

Если предприятие получило убыток, счета подраздела 86 дебетуются. При получении дохода счета подраздела 86 кредитуются. В конце года доходы или убытки от чрезвычайных ситуаций списываются на счет итогового дохода – 571.

Доходы или убытки в результате чрезвычайных ситуаций представляются в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности в специальном разделе без учета корпоративного налога.

### 5. Доход (убыток) от долевого участия в других организациях

Учет дохода или убытка, полученного от долевого участия в других организациях, ведется на счете 871.

Счет сложный, аналитический учет по нему ведется по организациям, в которые был вложен капитал или осуществлялась совместная деятельность. По нему отражаются следующие операции:

№	Содержание операции	Сумма	Дт	Кт
1	Начислен доход в сумме принадлежащей доли в чистом доходе дочернего или зависимого товарищества		141-144	<b>871</b>
2	Начислен убыток в сумме принадлежащей доли в чистом убытке зависимого или дочернего товарищества		<b>871</b>	141-144

Доходы (убытки) от долевого участия в других организациях в конце года

суммах оплаченных курсовых разниц.

### 3. Анализ расходов периода

Расходы периода, в отличие от затрат на производство продукции, не зависят от объемов производства и являются постоянными расходами, не связанными с конкретными видами реализованной продукции, работ или услуг. Хозяйствующие субъекты несут расходы периода даже в том случае, когда они в течение периода ничего не производят. К расходам периода относятся:

- общие и административные расходы;
- расходы по процентам;
- расходы по реализации ТМЗ;

Эти расходы не относятся на остатки ТМЗ. Они списываются на уменьшение итогового дохода предприятия в том отчетном периоде, в котором они произведены, и не переносятся на последующие периоды.

Учет общих и административных расходов ведется на счете 821. Аналитический учет этих расходов ведется по типовой номенклатуре статей расходов:

№ статей	Содержание статей расходов
1	Оплата труда работников, относящихся к административному персоналу.
2	Оплата труда персонала, занятого в обслуживающих производствах и хозяйствах
3	Содержание административного аппарата управления, работников, обслуживающих структурные подразделения субъекта, материально-техническое и транспортное обслуживание.
4	Расходы на содержание и обслуживание технических средств управления, узлов связи, средств сигнализации, вычислительных центров и т.д.
5	Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях, если они не относятся к капитальным затратам
6	Содержание дирекции строящегося объекта, группы технического надзора, а также затраты, связанные с приемкой новых организаций и объектов в эксплуатацию
7	Расходы на устранение недоделок в проектных и СМ работах, повреждений и деформаций, вызванных дефектами и т.д.
8	Расходы по созданию и усовершенствованию систем и средств административного управления
9	Оплата услуг банка
10	Оплата услуг сторонних организаций
11	Командировочные расходы
12	Представительские расходы
13	Канцелярские расходы и т.д.

операции;

4) расчетные отношения (с поставщиками, банками, бюджетом, работниками) и т.д.

*Целью* бухгалтерского учета и финансовой отчетности является обеспечение заинтересованных лиц полной и достоверной информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении предпринимателей и организаций.

*Основными задачами бухгалтерского учета* являются:

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности;
- обеспечение контроля наличия и движения имущества, выполнения обязательств, использования трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.
- выявление внутрихозяйственных резервов, их мобилизация и эффективное использование;
- оценка фактического использования внутренних ресурсов.

### 2. Бухгалтерская информация и принятие управленческих решений

Изучение бухгалтерского учета позволяет приобрести знания и умения в принятии важных управленческих решений. Учетная информация является основой для таких решений как внутри фирмы, так и вне ее. Она обеспечивает количественную информацию для реализации трех функций: планирования, контроля и оценки.

1. **Планирование** (planning) - процесс формулирования порядка действий. Он включает: постановку цели, изыскание путей ее достижения и выбор наилучшей альтернативы. На этой стадии бухгалтер должен представить ясный отчет об имеющихся финансовых альтернативах. для планирования на будущее важна информация о предполагаемой прибыли и потребностях в денежных средствах.

2. **Контроль** (control) - процесс отслеживания фактического выполнения планов. Другими словами, определение того, насколько действия соответствуют плану. На этой стадии от бухгалтера могут ожидать предоставления информации, которая содержит сопоставление фактических затрат и доходов с плановыми.

3. **Оценка** (evaluation) - процесс изучения всей системы принятия решений с целью ее улучшения. На этом этапе важно понять, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и если нет, то выясняется, что было причинами: недостатки планирования или контроля, или сама цель была выбрана неправильно. Оценочная информация может содержаться в годовом и других финансовых отчетах на основе бухгалтерской информации.

### **3. Лица, принимающие решения, пользователи бухгалтерской информации .**

Бухгалтерский учет и бухгалтерская информация используются гораздо шире, чем это принято считать. Пользователи информации могут быть разделены приблизительно на три группы:

- 1) те, кто управляет предприятием;
- 2) те, кто находится вне предприятия и имеют прямые финансовые интересы в нем; и
- 3) те лица, группы или агентства, которые проявляют не прямой финансовый интерес к предприятию.

Успешно работающие менеджеры часто принимают решения, основываясь на данных бухгалтерского учета и их анализе. Поэтому администрация является одним из главных пользователей бухгалтерской информации. Менеджеры могут поставить перед бухгалтером следующие вопросы: какова чистая прибыль компании за последний квартал; является ли норма прибыли владельцев адекватной их ожиданиям; имеет ли компания достаточно денежных средств; какие продукты являются наиболее прибыльными; какова себестоимость каждого произведенного продукта?

*Пользователи с прямым финансовым интересом.* Другой функцией бухгалтерского учета является измерение и предоставление информации о результатах работы предприятий, которую можно найти в финансовых отчетах общего назначения, содержащих данные о том, насколько успешно были достигнуты цели в плане прибыльности и какова ликвидность компании. Настоящие и потенциальные инвесторы, анализируя эти отчеты, пытаются сделать заключение о том, каковы финансовые перспективы компании в будущем, стоит ли вкладывать в нее средства. Настоящие и потенциальные кредиторы интересуются, имеет ли компания деньги, чтобы выплачивать проценты и своевременно погашать долг.

*Пользователи с непрямым (косвенным) финансовым интересом.* За последнее время общество в целом, в лице правительственных служащих и общественных групп, стало одним из самых важных пользователей бухгалтерской информации. К ним относятся преимущественно государственные органы: налоговые органы, регулирующие органы, органы планирования экономики, стат.управление, профессиональные союзы и др. Группы потребителей, покупатели и общество в целом все больше интересуются финансовым состоянием и прибылями корпораций, поскольку это влияет на инфляцию, окружающую среду, социальные проблемы и качество жизни.

### **4. Финансовый и управленческий учет**

Выше мы определили бухгалтерский учет как систему, которая измеряет, обрабатывает и передает информацию, необходимую для принятия решений. Обычно различают управленческий и финансовый учет.

*Управленческий учет* (management accounting) охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего

счета 571 «Итоговый доход (убыток)». В конце отчетного периода счет 802 закрывается.

*Счета 803 «Себестоимость выполненных строительно – монтажных, проектно – изыскательных, геологоразведочных, научно – изыскательных и т.п. работ, 804 «Себестоимость оказанных услуг по перевозке грузов и пассажиров транспортными организациями», 806 «Себестоимость оказанных услуг организациями связи» и 808 «Прочие»* применяются на предприятиях соответствующих отраслей экономики.

Фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, учтенная на счетах 900 «Основное производство» 902 «Вспомогательные производства» и 940 «Социальная сфера» по мере реализации (приемки заказчиками) списывается в дебет счетов 803, 804, 806, 808. В конце отчетного периода суммы фактических затрат по реализации выполненных работ и услуг списываются с кредита счетов 803, 804, 806 и 808 в дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)». После этого счета 803, 804, 806, 808 закрываются.

Счет 805 «Себестоимость услуг, связанных с арендой». Данный счет может быть применен на предприятиях всех отраслей экономики. В дебет этого счета относятся расходы, связанные с арендой, относимые по условиям договора за счет арендодателя (расходы по демонтажу и транспортировке объектов, расходы по сборке и пуску объектов, по командировкам работников и др.), которые либо собираются и учитываются на счете 900 «Основное производство», либо сразу могут списываться на счет 805.

В конце отчетного периода затраты, учтенные на счете 805, списываются в дебет счета 571 и этот счет закрывается.

Счет 807 «Себестоимость услуг, оказанных страховыми организациями» предназначен для синтетического учета страховых выплат, в дебете его отражаются суммы выплачиваемого страхового возмещения в результате наступления страхового случая, а также суммы, выплачиваемые страхователям при досрочном расторжении договоров страхования. Начисление к выплате указанных сумм отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 687 «Прочие» в корреспонденции со счетом 807 с последующим отражением выплаты страховых сумм с кредита счетов по учету денежных средств, в дебет счета 687.

В конце отчетного периода затраты, учтенные на счете 807, списываются в дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток)» и счет 807 закрывается.

Аналитический учет по счетам 801 – 808 организуется по субсчетам, наименованием или видам (группам) реализуемых изделий (товаров), работ и услуг, что необходимо для анализа результатов реализации. Для аналитического учета используются ведомости, в которых должно быть указано количество и себестоимость продукции, работ и услуг, реализованных (отгруженных, отпущенных) за месяц и с начала года.

#### ***Учет расходов по неосновной деятельности***

Для учета расходов по неосновной деятельности предназначены счета подраздела 84, в который входят счета, предназначенные для обобщения информации о себестоимости всех видов реализованных активов, в также о

излишки основных средств, выявленные при инвентаризации, безвозмездное поступление активов и т.д.

Аналитический учет по счетам 721-727 ведется в ведомости по номенклатуре статей, разрабатываемой самим предприятием.

## 2. Учет себестоимости реализованных товаров (работ и услуг) и расходов по неосновной деятельности.

Для учета себестоимости реализованных товаров (работ, услуг) предназначена группа счетов подраздела 8 «Себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг)».

Счет 801 предназначен для учета фактической себестоимости отпущенной готовой продукции (работ, услуг). К счету 801 при необходимости могут быть открыты субсчета по видам продукции (работ, услуг).

При реализации продукции (работ, услуг) необходимо списывать себестоимость проданных товаров (работ, услуг). Это значит признать расход по проданным товарам (работам, услугам). Примерная корреспонденция счетов выглядит так:

№	Содержание операции	сумма	Дт	Кт
1	На основании приказов-накладных отпущена покупателю со склада готовая продукция по фактической себестоимости	300000	801	221
2	Сданы по актам выполненные для заказчика работы и услуги	120000	801	900920
3	Предъявлены покупателям счета-фактуры и расчетно-платежные документы на отпущенную торговую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги:			
	-на договорную стоимость	600000	301	701
	-на сумму НДС (16%)	96000	301	633

Себестоимость реализованных товаров, работ и услуг, учтенная в дебете счета 801, в конце отчетного периода списывается с кредита этого счета в дебет счета 571 «Итоговый доход (убыток). После этой записи счет 801 должен быть закрыт.

Счет 802 «Себестоимость реализованных товаров, приобретенных для продажи» применяется в основном в торговых, снабженческо-сбытовых, посреднических и внешнеторговых предприятиях. Кроме того, он может быть использован предприятиями других отраслей экономики, осуществляющими реализацию покупных товаров.

На себестоимость покупных товаров дебетуют счет 802 и кредитуют счета 222 «Товары приобретенные», 223 «Прочие». В конце отчетного периода суммы, учтенные в дебете счета 802, записываются по кредиту этого счета и дебету

использования руководством.

Финансовый учет (financial accounting) охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутри фирмы руководством, сообщается тем, кто находится вне организации.

Для того, чтобы все, кто получает бухгалтерские отчеты, могли правильно истолковывать их, в РК была разработана система руководств по бухгалтерскому учету, которая называется Казахстанские стандарты бухгалтерского учета (КСБУ). Всего разработано 34 стандарта, каждый из которых регулирует учет определенного экономического объекта: активы, обязательства, операции и т.д.

В последние годы большое развитие получило международное сотрудничество в совершенствовании принципов бухгалтерского учета. В 1977 г. была создана Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants - IFAC), куда вошли профессиональные бухгалтерские организации из более шестидесяти стран. Федерация призвана способствовать достижению согласия по бухгалтерским вопросам на международном уровне.

РК в данный момент завершил переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В связи с этим был переработан Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Последняя его редакция датируется 28 февраля 2007 года

В соответствии с МСФО разработаны и с 1 января 2008 года будут внедряться Национальные стандарты бухгалтерского учета. Их всего два: НС – 1 – для организаций, занимающихся финансовой деятельностью (банки, пенсионные фонды и т.д.) и НС-2 – для прочих субъектов хозяйственной деятельности.

## 5. Измерения в бухгалтерском учете

Бухгалтерский учет был определен как система, которая измеряет, обрабатывает и передает финансовую информацию. Любая система должна определить, что именно следует измерять, и бухгалтерский учет не является исключением. Бухгалтерский учет связан с измерением влияния (в денежном выражении) хозяйственных операций на конкретные хозяйствующие единицы (business entities).

Объектом измерения в бухгалтерском учете выступают хозяйственные операции. Они являются фактами хозяйственной жизни, которые оказывают влияние на финансовое положение фирмы. Операции могут быть двусторонними и включать обмен ценностями (купля-продажа, платежи-займы и т.д.) между независимыми партнерами или односторонними (потери от пожара, наводнения, взрыва и кражи, износ станков и оборудования, постоянное накопление сумм по процентам и т.д.).

Все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете в денежном измерении. Конечно, может отражаться информация и нефинансового характера, но деньги являются единственной практически удобной единицей измерения, позволяющей получать сравнимые финансовые данные.

Денежная единица является обобщающей единицей в бухгалтерском учете. Однако в аналитическом учете существует необходимость измерений в

натуральных единицах (кг, т, л, кв.м и т.д.), для измерения количества труда используются трудовые измерители такие как норма-час, человеко-час, машино-час и др. Натуральные и трудовые единицы используются главным образом в управленческом учете, денежные – в финансовом. О различиях этих видов бухучета будет сказано ниже.

Таким образом:

- *натуральные* измерители применяются для количественной характеристики хозяйственных процессов и учета товарно-материальных ценностей (используется вся система мер: шт, м, л, кг и т.д.)

- *трудовые* измерители применяются для затрат труда и выражаются количеством затраченного времени в днях, часах (нормочасы, нормодни)

- *стоимостной* (денежный) измеритель является универсальным и обобщающим, все учитываемые объекты оцениваются в денежном выражении.

Для целей бухгалтерского учета бизнес рассматривается как самостоятельная единица (separate entity), которая отличается не только от кредиторов и клиентов, но и от его собственника или совладельцев. Он должен иметь собственную систему счетов и отчетности.

## 6. Регулирование бухгалтерского учета в РК

Система законодательного регулирования бухгалтерского учета в РК состоит из трех уровней.

1 уровень - уровень Правительства - устанавливает единые правовые и методические основы организации и ведения бухучета. К нему относятся: Гражданский кодекс РК, Налоговый кодекс, Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» с изменениями и дополнениями от 28.02.2007 г.

2 уровень - уровень Министерства, ведомства - регулирует принципы организации и ведения бухучета, правила и порядок учета отдельных учетных объектов и т.д. К нему относятся Стандарты бухгалтерского учета, Инструктивный материал и нормативные акты, разработанные Минфином, План счетов.

3 уровень - уровень организации – выбор форм и методов ведения бухучета и отчетности в зависимости от специфики организации и т.д.

Регулирование системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Казахстан осуществляется уполномоченным государственным органом. В настоящее время система бухгалтерского учета регулируется следующими органами:

- Сенат и Мажилис РК - принимает законы, регулирующие систему бухгалтерского учета в целом.

- Департамент бухгалтерского учета и отчетности при Министерстве финансов РК - проводит организационно-методологическую работу по совершенствованию бухгалтерского учета и утверждает Типовой план счетов, рекомендует формы составления отчетности, координирует работы по внедрению международных стандартов финансовой отчетности, осуществляет контроль ведения бухгалтерского учета, определяет объем и сроки представления отчетности, проводит работу по взаимодействию финансового и

2	Списаны суммы доходов, полученные в прошлые отчетные периоды, учтенные на счете 611	20000	611	<b>724</b>
3	Отражена сумма доходов от приобретения ценных бумаг по цене ниже их номинальной стоимости	40000	402	<b>724</b>
4	В конце года сумма полученного дохода списывается на счет итогового дохода	180000	<b>724</b>	571

725 «Доход от курсовой разницы» предназначен для учета курсовой разницы, которая возникает при изменении курса валюты по отношению к тенге. При получении данного вида дохода составляется следующая корреспонденция счетов:

№	Содержание операции	Сумма	Дт	Кт
1	Доходы от курсовой разницы по счетам расчетов с дебиторами и денежных средств:	60000	301-303	<b>725</b>
	- с покупателями и заказчиками:	10000	321-323	<b>725</b>
	- с дочерними (зависимыми) товариществами:	15000	351-352	<b>725</b>
	- по авансам выданным:	160000	421,423,	<b>725</b>
	- по счетам денежных средств:		431,432,452	
2	Доход от курсовой разницы по счетам расчетов с кредиторами:	50000	641-643	<b>725</b>
	- с дочерними (зависимыми) товариществами:	60000	661-662	<b>725</b>
	- по авансам полученным:	30000	671,687	<b>725</b>
	- с поставщиками и подрядчиками:	20000	601-603	<b>725</b>
	- по кредитным операциям:			
3	В конце года суммы курсовых разниц списываются на счет итогового дохода	405000	<b>725</b>	571

726 «Субсидии исполнительных органов власти» предназначен для учета информации о суммах субсидий. Под субсидиями понимается вид пособия, обычно денежного, предоставляемого органами власти юридическим лицам. Данный счет корреспондирует только со счетами денежных средств:

Дт счета денежных средств; Кт 726 «Субсидии...»

В конце года закрывается на счет итогового дохода.

727 «Прочие доходы от неосновной деятельности» предназначен для учета прочих доходов, не отраженных в вышеперечисленных счетах. Например,

продажа основных средств, получение субсидий от государственных органов, получение дивидендов по ценным бумагам и т.д. Счета пассивные, основные. Учет по ним ведется аналогично учету по основным видам доходов. По кредиту данных счетов отражается доход, полученный от операций по реализации, полученные дивиденды, проценты, субсидии и т.д..

На счетах 721,722,723 ведется учет дохода от выбытия активов в виде основных средств, нематериальных активов и ценных бумаг.

721 «Доход от выбытия нематериальных активов»;

722 «Доход от выбытия основных средств»;

723 «Доход от выбытия ценных бумаг»;

Пример корреспонденции счетов при реализации основных средств:

№	Содержание операции	Сумма	Дт	Кт
1	Реализованы основные средства:			
	- по остаточной стоимости:	300000	<b>842</b>	122-125
	- на сумму износа основных средств:	50000	131-134	122-125
	- на отпускную цену:	390000	301-303 321-323 441,451	<b>722</b>
2	На сумму НДС по реализованным основным средствам:	58500	301-303 321-323 441,451	633
3	В конце года суммы, учтенные на счетах 722 и 842 списываются на счет итогового дохода:	390000	<b>722</b>	571
	- доходы:	300000	571	<b>842</b>
	- расходы:			

Результат от этой операции будет равен:  $390000 - 300000 = 90000$  (тенге), т.е. в результате данной операции получена прибыль в размере 90000 тенге.

Аналогично производится учет доходов от реализации нематериальных активов и ценных бумаг.

Счет 724 «Дивиденды по акциям и доходы в виде процентов» предназначен для учета дивидендов по акциям и доходов в виде процентов, полученных от приобретенных ценных бумаг, по предоставленным займам, договорам долгосрочной аренды и т.д.

Доход в виде процентов должен признаваться ежемесячно в соответствующей сумме, доход от дивидендов должен признаваться тогда, когда установлено право акционера на его получение.

При получении данных видов доходов составляются следующие корреспонденции:

№	Содержание операции	Сумма	Дт	Кт
1	Начислены причитающиеся дивиденды, проценты	120000	332	<b>724</b>

налогового учета.

- Агентство РК по статистике - разрабатывает типовые формы первичной учетной документации, принимает участие во внедрении международных стандартов учета и статистики.

- Национальный банк РК и Агентство по регулированию и надзору финансового рынка и финансовых организаций - издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности в кредитных организациях, устанавливает требования по бухгалтерскому учету для профессиональных участников рынка ценных бумаг и инвестиционных фондов.

Организациями, влияющими на развитие бухгалтерского учета, являются:

- Палата Аудиторов Республики Казахстан - участвует в разработке законодательных документов по бухгалтерскому учету и аудиту.

- Институт Профессиональных бухгалтеров Казахстана - профессиональная организация бухгалтеров, проводит аттестацию профессиональных бухгалтерских работников на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера: главного бухгалтера, бухгалтера-эксперта (консультанта), финансового управляющего (менеджера), финансового эксперта.

- Ассоциация бухгалтеров и аудиторов - независимая профессиональная общественная организация, объединяющая бухгалтеров и аудиторов. Выпускает специализированный журнал «Учет и аудит», готовит проекты нормативных документов по проблемам бухгалтерского учета.

- Региональная федерация бухгалтеров и аудиторов «Евразия» - организация по практическому сотрудничеству бухгалтеров и аудиторов стран Содружества Независимых Государств. Осуществляет тесное взаимодействие с Координационным советом по методологии бухгалтерского учета стран СНГ.

## 7. Принципы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в Республике Казахстан ведется по установленным основным принципам и общим правилам, которые должны соблюдаться при ведении учета и составлении финансовой отчетности.

В соответствии с законодательством (ст. 1 Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности») все действующие субъекты: индивидуальные предприниматели, подлежащие обязательной государственной регистрации; юридические лица, являющиеся резидентами РК; филиалы и представительства нерезидентов, зарегистрированные на территории РК, обязаны вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность в соответствии с настоящим Законом, иными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, со стандартами бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет как система отражения экономической информации базируется на установленных принципах. В статье 5-1 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» определены следующие **принципы** ведения бухгалтерского учета;

- **принципа начисления**, в соответствии с которым доходы признаются (отражаются), когда они заработаны, а расходы и убытки, когда они были

понесены, а не тогда когда денежные средства получены или выплачены. Согласно принципу начисления следует использовать процедуры начислений, отсрочки и распределения для приведения в соответствие доходов и расходов отчетного периода, которые могут быть получены в результате одной и той же или косвенно связанных операций или событий. 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, которые будут получены в будущем.

• *принцип непрерывности*, согласно которому считается, что бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

**Качественные характеристики** являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Основными качественными характеристиками финансовой отчетности являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

**Понятность.** Информация, представляемая в финансовых отчетах, должна быть доступна для понимания пользователя. Для этого пользователи должны иметь достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета. Однако информация о сложных вопросах не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

**Уместность.** Информация должна быть уместной для пользователей, принимающих решения. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки. На уместность информации серьезное влияние оказывает ее характер и существенность. Существенной является та информация, пропуск или искажение которой может повлиять на экономическое решение пользователей. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемой в конкретных условиях про пуска или искажения.

**Надежность.** Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять.

**Сопоставимость.** Для того чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, она должна быть сопоставимой от одного отчетного периода в другой. Пользователи должны быть информированы об учетной политике, используемой организацией при подготовке финансовой отчетности, всех изменениях в этой политике и результатах таких изменений.

Применение основных качественных характеристик и соответствующих бухгалтерских стандартов, обычно обеспечивают составление финансовой отчетности, которая отвечает определению достоверной и объективной картины.

В литературе вы можете встретить и другие принципы бухгалтерского учета, такие как нейтральность, достоверность, точность, своевременность и так

№	Содержание операции	Сумма	Дт	Кт
1	На основании накладных и счетов-фактур отгружена (отпущена) готовая продукция: - на сумму договорной цены:  - на сумму НДС.	100000  15000	301-303 321-323 301-303 321-323	701  633
3	Поступила на расчетный счет оплата предъявленного покупателю счета:	115000	441	301-303 321-323

В конце отчетного периода суммы доходов списываются со счетов доходов на счет 571 «Итоговый доход» проводками:

*Дт счета доходов; Кт 571 «Итоговый доход»*

К разделу 7 «Доходы» относятся также счета подраздела 71 «Возвраты проданных товаров и скидки с продаж, скидки с цены». Данные счета являются контрпассивными, их остаток уменьшает сумму полученных доходов. По дебету данных счетов проводятся суммы предоставленных скидок, возвращенных товаров.

Предположим, предприятие реализовало товар на сумму 100000 тенге. В момент реализации оно должно признать доход на сумму реализации проводкой:

*Дт 301 «Счета к получению»; Кт «Доход от реализации»;*

. Предприятие-покупатель при оприходовании товара на склад обнаружило товары, не соответствующие требованиям по качеству и произвело возврат товара на сумму 12000 тенге. Данная операция будет отражена в учете продавца следующей проводкой:

*Дт 711 «Возврат проданных товаров»; Кт 301 «Счета к получению»;*

Таким образом, будет уменьшена сумма задолженности покупателя на сумму возврата, а фактическая сумма реализации будет равна сумме реализации за минусом суммы возврата. В нашем случае  $100000 - 12000 = 88000$  тенге.

Аналогично производится учет предоставленных скидок. Решения о возврате товаров, предоставлении или не предоставлении скидок обычно принимается только после реализации товара, поэтому корректировка дохода от реализации производится позже путем отражения данного решения на счетах подраздела 71.

#### **Учет доходов от неосновной деятельности**

Учет доходов от неосновной деятельности ведется на счетах подраздела 72 «Доход от неосновной деятельности».

Неосновной деятельностью предприятия является деятельность по реализации, имеющей эпизодический характер. К такой деятельности относится

6. В чем суть метода ЛИФО?

7. В чем суть метода специфической идентификации

## Тема 12. Экономический анализ в сфере ВЭД

1. Анализ совокупного дохода.
2. Учет себестоимости реализованных товаров и расходов от неосновной деятельности.
3. Анализ расходов периода.
4. Доходы от чрезвычайных ситуаций и прекращенных операций.
5. Доход (убыток) от долевого участия в других организациях.

### 1. Анализ совокупного дохода.

Доходы, полученные от основной и неосновной деятельности субъекта, составляют его совокупный годовой доход, который признается и учитывается в соответствии с СБУ 5. Доход может быть получен от реализации ТМЗ, оказания услуг, передачи в пользование активов, роялти и дивидендов.

Доход от реализации готовой продукции, товаров, услуг определяется по стоимости их реализации, предусмотренной в договоре между сторонами.

Под стоимостью реализации понимается сумма, которую покупатель оплачивает за актив или стоимость его обмена между готовыми к сделке независимыми сторонами. Обязательным условием признания реализации является переход права собственности на реализуемый актив от продавца к покупателю.

Доходы не признаются на основе получения авансов, предоплаты.

#### **Учет доходов от основной деятельности**

Учет доходов от основной деятельности производится на счетах подраздела 70 «Доходы от основной деятельности». В эту группу входят следующие счета:

701 «Доход от реализации готовой продукции (работ, услуг)». На этом счете отражаются доходы субъекта от его основной деятельности. Если предприятие занимается несколькими видами деятельности, то в подразделе 70 рекомендуется открыть следующие виды счетов:

702 «Доход от реализации приобретенных товаров» - если предприятие занимается торговой деятельностью;

703 «Доход от реализации СМР, проектно-изыскательных, геологоразведочных и других работ» - если предприятие занимается выполнением строительных и других работ;

704 «Доход от услуг по перевозкам» - если предприятие занимается перевозками;

705 «Доход от аренды» - если предприятие сдает в аренду имущество и т.д.

Счета доходов пассивные, основные. По кредиту счетов отражаются суммы доходов, признанных предприятием. По дебету счетов доходов проводок не производится. Аналитический учет по счетам 701-709 ведется в ведомости по видам полученных доходов за месяц и с начала года (нарастающим итогом).

Пример корреспонденции счетов при реализации товаров (работ, услуг)

далее. Необходимо отметить, что все они являются составляющими элементами указанных выше четырех качественных характеристик.

## 8. Метод бухгалтерского учета

*Метод бухгалтерского учета* - это совокупность способов отражения хозяйственной деятельности организации в целях выявления результатов этой деятельности и обеспечения сохранности ценностей. Метод бухгалтерского учета включает в себя следующие элементы:

- бухгалтерская документация;
- инвентаризация;
- счета бухгалтерского учета;
- двойная запись;
- оценка;
- калькуляция;
- бухгалтерский баланс;
- финансовая отчетность.

*Бухгалтерская документация* - это совокупность носителей первичной информации, отражающая хозяйственную деятельность организаций. Это документы, на основании которых ведется учет. Подробно рассматривается в теме 6.

*Инвентаризация* проверка фактического наличия товарно-материальных ценностей и сверка с данными учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Объекты инвентаризации - все имущество организации и все виды финансовых обязательств.

*Счета бухгалтерского учёта* это способ экономической группировки с целью текущего учета и контроля хозяйственной деятельности. Подробно рассмотрены в теме 5.

*Двойная запись* - это метод отражения хозяйственной операции в системе бухгалтерских счетов. При этом операции отражаются дважды - в дебете и кредите счетов.

*Оценка* - это способ выражения объекта бухгалтерского учета в обобщенном стоимостном измерителе (тенге). Бухгалтерский учет охватывает только те объекты, которые поддаются стоимостной оценке.

*Калькуляция* есть способ определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг) на основе данных бухгалтерского учета.

*Бухгалтерский баланс* - это способ экономической группировки, обобщения и отражения имущества организации в стоимостной оценке на определенную дату, подробно рассмотрен в теме 4.

*Финансовая отчетность* - это совокупность показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение организации за отчетный период.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение экспортных операций
2. Дайте определение Метод бухгалтерского учета

3. Что такое бухгалтерский баланс?
4. Что такое калькуляция?
5. Дайте определение Инвентаризация
6. Дайте определение бухгалтерская документация
7. Дайте определение Управленческий учет

### Тема 3. Учет импортных операций

1. Импортные операций.
2. Элементы финансовой отчетности.
2. Типы хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс.

#### Импортные операций

Термин «импорт» происходит от двух латинских слов. Балансовое обобщение информации позволяет свести частные показатели в целую взаимоувязанную систему обобщенных данных, в которой каждый объект рассматривается с двух точек зрения. Именно это свойство баланса и объясняет его широкое применение в учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности, для обобщения и принятия управленческих решений, ориентации предприятия в рыночной экономике.

Существует множество видов балансов, в том числе баланс материальный (натуральный), денежный (бухгалтерский), рабочего времени и т.д.

Достижение успехов в управлении предприятием во многом зависит от достоверности и полноты сведений о средствах, которыми располагает это предприятие, и из каких источников сформированы эти средства. В целях обеспечения сопоставимости такие сведения должны быть представлены в обобщенных денежных показателях по состоянию на определенную дату, но для полноценного изучения состава средств и источников их формирования необходима их экономическая группировка. Все эти сведения получают при помощи бухгалтерского баланса.

**БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС** представляет собой определенный способ группировки на определенную дату в денежной оценке хозяйственных средств по составу и функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной деятельности, а источников этих средств – по целевому назначению.

Источником составления бухгалтерского баланса является Главная книга.

Графически баланс изображают в виде таблицы, состоящей из двух частей – актива и пассива.

**Активом** называют ту часть баланса, в которой сгруппированы хозяйственные средства.

**Пассив** представляет собой группировку источников образования хозяйственных средств.

Такое распределение средств и источников их образования обеспечивает главную особенность баланса – равенство итогов актива и пассива.

**Средства = Капитал + Обязательства.**

Такое равенство называют балансовым уравнением. Само по себе это

Приведем корреспонденцию счетов по расчетам по заработной плате:

№	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата работнику	45000	7110,72 10, счета производства 8000	<b>3350</b>
2	Удержаны 10% для перечисления в НПФ	4500	<b>3350</b>	3220
3	Исчислен и удержан ИПН в сумме 3075 тенге.	3075	<b>3350</b>	3120
4	Выплачена заработная плата работнику: 45000 – 4500 – 3075 = 37 425 тенге	37 425	<b>3350</b>	1010
5	Перечислена удержанная сумма пенс.взносов в ПНФ	4500	3220	1040
6	Перечислен в бюджет удержанный ИПН	3075	3120	1040

Таким образом, из начисленных ему 45000 тенге работник получает на руки лишь 37425 тенге.

#### г) Учет прочих видов обязательств

Помимо перечисленных выше существуют также и другие виды обязательств. Например, расчеты по дивидендам, вознаграждения к оплате, арендные обязательства и другие. Учет расчетов по этим видам обязательств осуществляется аналогично указанным ранее, а именно:

При начислении дивидендов дебетуется счет прибыли после налогообложения (5410, 5430) либо резервного фонда (5310, 5340), если дивиденды выплачиваются за счет резервного фонда предприятия, а кредитуется счета «Расчеты по дивидендам» (3030) на сумму начисленных дивидендов, части прибыли.

При начислении процентов к оплате дебетуется счет 7310 «Расходы по вознаграждениям», так как это расход предприятия по процентам, а кредитуется счет обязательств 3380, 4160 «Вознаграждения к оплате» на сумму начисленных процентов.

При начислении арендной платы дебетуется счет расходов, а кредитуется счет обязательств по арендной плате и т.д.

На счете 3390 учитываются суммы, ошибочно зачисленные на счет в банке, суммы удержаний из заработной платы за брак, порчу и т.д.

1. Дайте определение толлинговых операций
2. Как классифицируется «запасы».
3. Какие имеются методы оценки запасов?
4. В чем суть метода оценки по средневзвешенной стоимости?
5. В чем суть метода ФИФО?

В практике организации оплаты труда используют две основные формы – повременную и сдельную.

**Повременной** называется такая форма оплаты труда, при которой заработную плату начисляют работнику по установленной тарифной ставке или по окладу за фактически отработанное время.

Пример: Бухгалтеру на предприятии установлен должностной оклад в размере 30 000 тенге при 5-дневной рабочей неделе. Если бухгалтер отработает все рабочие дни месяца, ему будет начислена заработная плата в полном объеме – 30 000 тенге. Если же по причинам, которые не оплачиваются предприятием, он отработал в месяце 15 дней при количестве рабочих дней в месяце – 22, то заработная плата будет ему начислена только за отработанное время. Примерный расчет начисленной заработной платы будет выглядеть так:

$30\ 000 \text{ тенге} / 22 \text{ дня} \times 15 \text{ дней} = 20\ 454,55 \text{ тенге}$ .

**При сдельной** оплате труда заработную плату работнику начисляют в заранее установленном размере за каждую единицу выполненной работы или изготовленной продукции. Предположим, работнику начисляют 500 тенге за каждое изготовленное изделие. В течение месяца этот работник изготовил 65 изделий. Начисленная ему заработная плата будет равна:  $65 \text{ изделий} \times 500 \text{ тенге} = 32\ 500 \text{ тенге}$ .

При начислении заработной платы предприятие признает расход и обязательства по заработной плате в сумме начисленной заработной платы. В учете это отражается проводкой:

Дт Расход по заработной плате

Кт 3350 «Кредиторская задолженность по оплате труда»;

#### **Удержания из заработной платы**

В соответствии с действующим законодательством работодатели удерживают из заработной платы работников обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды (НПФ), индивидуальный подоходный налог (ИПН), суммы по исполнительным листам, а также производят любые другие удержания по письменному заявлению работников.

В первую очередь необходимо удержать 10% от заработной платы для перечисления в накопительные пенсионные фонды. Затем производится расчет и удержание индивидуального подоходного налога. И только потом удерживаются все прочие суммы удержаний.

**Пример:** Предприятие начислило за месяц своему работнику заработную плату в сумме 45 000 тенге. 10% от этой суммы ( $45\ 000 \times 10\% = 4\ 500$ ) подлежит перечислению в НПФ. Из оставшейся суммы необходимо вычесть размер минимальной заработной платы, которая устанавливается законодательным актом на текущий финансовый год (в 2007 году МЗП = 9752 тенге), который по законодательству не облагается индивидуальным подоходным налогом. И только затем производится исчисление ИПН (в нашем случае ИПН будет исчисляться с суммы в  $45\ 000 - 4\ 500 - 9752 = 30\ 748$  тенге). Исчисление ИПН производится в размере 10% от суммы облагаемого дохода. В нашем случае это  $30\ 748 \times 10\% = 3074,8$  тенге, округленно 3075 тенге.

равенство не содержит в себе никакой информации о финансовом положении предприятия, но соблюдается всегда, если только не допущена ошибка при составлении баланса. И активы и пассивы баланса состоят из так называемых «статей баланса».

**СТАТЬЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА** называется показатель (строка) актива и пассива, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования и обязательств предприятия. Балансовая статья является основным элементом бухгалтерского баланса. Однородные балансовые статьи объединены в группы, а группы в разделы.

В основу группировки статей, согласно Стандарту бухгалтерского учета №2 «Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах», заложенные следующие принципы:

- для статей активов – сроки действия активов;
- для статей пассивов – принцип формирования пассивов и сроки их погашения.

Каждая из групп активов предприятия и источников их образования в балансе представлена отдельной балансовой статьей.

Баланс современного хозяйствующего субъекта представлен следующими разделами:

**АКТИВ:**

- текущие активы (товарно-материальные запасы, дебиторская задолженность, денежные средства, прочие текущие активы);
- долгосрочные активы (нематериальные активы, основные средства, долгосрочные инвестиции, долгосрочная дебиторская задолженность);

**ПАССИВ:**

- краткосрочные обязательства (краткосрочные кредиты и овердрафт, краткосрочная кредиторская задолженность, доходы будущих периодов);
- долгосрочные обязательства (заемные средства, срок погашения которых наступит не раньше, чем через 1 год после составления баланса, отсроченные налоги);
- собственный капитал (уставный капитал, резервный капитал, дополнительные виды капитала, нераспределенная прибыль);

Согласно Приказу Минфина РК от 22.12.2005 г. №427 «Об утверждении форм финансовой отчетности» Баланс хозяйствующего субъекта имеет следующую структуру:

#### **Баланс (на определенную дату)**

<b>Активы</b>		<b>Пассивы</b>	
Наименование статьи	сум ма	Наименование статьи	сум ма

<b>I. Краткосрочные активы.</b>		<b>III. Краткосрочные обязательства.</b>	
Денежные средства и их эквиваленты	xx	Краткосрочные финансовые обязательства	xx
Краткосрочные финансовые инвестиции	xx	Обязательства по налогам	xx
Краткосрочная дебиторская задолженность	xx	Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам	xx
Запасы	xxx	Краткосрочная кредиторская задолженность	xxx
Текущие налоговые активы		Краткосрочные оценочные обязательства	xx
Прочие краткосрочные активы	xx	Прочие краткосрочные обязательства	xx
<b>Итого краткосрочных активов</b>	xx	<b>Итого краткосрочных обязательств</b>	xx
<b>II. Долгосрочные активы</b>	xx	<b>IV. Долгосрочные обязательства</b>	xx
Долгосрочные финансовые инвестиции	xx	Долгосрочные финансовые обязательства	xx
Долгосрочная дебиторская задолженность	xx	Долгосрочная кредиторская задолженность	xx
Инвестиции, учитываемые методом долевого участия	xx	Долгосрочные оценочные обязательства	xx
Инвестиционная недвижимость	xx	Отложенные налоговые обязательства	xxx
Основные средства	xxx	Прочие долгосрочные обязательства	
Биологические активы		<b>Итого долгосрочных обязательств</b>	
Разведочные и оценочные активы		<b>V. Капитал</b>	
Нематериальные активы		Выпущенный капитал	
Отложенные налоговые активы		Эмиссионный доход	
Прочие долгосрочные активы		Выкупленные собственные долевые инструменты	
<b>Итого долгосрочных активов</b>		Резервы	
		Нераспределенный доход (непокрытый убыток)	
		Доля меньшинства	
		<b>Итого капитал</b>	
<b>Итого активов:</b>	xxx x	<b>Итого пассивов:</b>	xxxx

предприятия, налогообложения и составления объективной финансовой отчетности и является практической реализацией принципа соответствия. К доходам будущих периодов можно отнести уплаченные вперед арендные платежи, коммунальные платежи, суммы по подписке на периодику и т.д.

Учет доходов будущих периодов ведется на счетах 3520 и 4420 «Доходы будущих периодов».

При начислении доходов будущих периодов производится дебитование счетов соответствующей дебиторской задолженности и кредитуют счет «Доходы будущих периодов».

Списание ранее полученных доходов, относящихся к отчетному месяцу, отражается по дебету счетов 3520 и/или 4420 и кредиту счетов доходов, к которым эти доходы относятся.

**Пример:** Предприятие арендодатель получило от арендатора арендную плату за 6 месяцев вперед в сумме 120 000 тенге на расчетный счет в банке. Получение арендной платы будет отражено проводкой:

Дт 1040 «Деньги на расчетном счете»;

Кт 3520 «Доходы будущих периодов».

По истечении месяца предприятие-арендодатель признало доход за прошедший месяц и выставило арендатору счет-фактуру за потребленные в течение этого месяца услуги по аренде в сумме 20 000 тенге (120 000 / 6 = 20 000). Выставление счета-фактуры и признание дохода отражается проводкой (НДС в расчет принимать не будем):

Дт 1260 «Дебит. задолж. по аренде» - 20 000;

Кт 6260 «Доходы от аренды» - 20 000;

Далее производится зачет ранее уплаченного дохода в соответствующей сумме:

Дт 3520 «Доходы будущих периодов» - 20 000;

Кт 1260 «Счета к оплате» - 20 000;

Аналитический учет по счетам 3520 и 4420 ведется по видам доходов будущих периодов.

#### е) Учет расчетов по оплате труда

В процессе хозяйственной деятельности предприятия происходит прием и увольнение работников, перемещения по работе, меняется численность персонала. Учет личного состава ведет отдел кадров.

Учет использования рабочего времени всех категорий работающих ведет в таблице учета рабочего времени. Составляется табель в одном экземпляре уполномоченным на то лицом (мастер цеха, начальник отдела и т.д.) после соответствующего оформления он передается в бухгалтерию.

Заработная плата – это оплата за работу, выполняемую работником в соответствии с объемом, установленным трудовым договором и должностными инструкциями.

Оплата может производиться за индивидуальные и коллективные результаты труда. При этом размер заработной платы, установленной работодателем, не может быть ниже минимального размера заработной платы, установленной законодательством.

Предположим, реализованный выше товар предприятие купило за 57 000 тенге, включая НДС. В бухгалтерском учете сделана проводка:

Дт 1330 «Товары» - 50 000;  
Дт 1420 «Налог на добавленную стоимость» - 7 500;  
Кт 3130 «Счета к оплате» - 57 000;

Для того, чтобы определить какую сумму НДС необходимо предприятию перечислить в бюджет, необходимо взаимопогасить счета 1420 и 3130. В случае, если сумма на счете 3130 окажется больше суммы на счете 1420, в бюджет следует перечислить разницу. В нашем случае разница составит 9 800 – 7 000 = 2 800 тенге. Это и есть та сумма налога на добавленную стоимость, которую предприятию необходимо перечислить в бюджет. Заметьте при этом, что у предприятия не возникает расходов по налогу. В случае, если сумма на счете 1420 окажется больше суммы на счете 3130, это означает, что предприятие оплатило НДС больше, чем начислило. Сумма разницы при этом должна быть возвращена ему из бюджета.

Зачет по НДС производится следующей проводкой:

Дт 3130 «Налог на добавленную стоимость»  
Кт 1420 «Налог на добавленную стоимость к возмещению»

Оплата НДС отражается проводкой:

Дт 3130 «НДС»  
Кт 1040 «Деньги на расчетном счете»

#### е) Учет расчетов по авансам полученным

Учет расчетов по полученным предприятием авансам ведется на счетах 3510 и 4410 «Авансы полученные»,

Получение аванса в зависимости от его вида и валюты отражается проводкой:

Дт Счета денежных средств  
Кт счета авансов полученных

При окончательном расчете на основании счета-фактуры на сумму заказа делается проводка:

Дт 1210 «Счета к оплате»  
Кт 6010 «Доход от реализации»  
Кт 3130 «НДС».

Поскольку из причитающейся к оплате суммы часть уже была получена в виде аванса, ее необходимо учесть при расчетах. Зачет аванса полученного производится на сумму полученного аванса следующей проводкой:

Дт Авансы полученные  
Кт 1210

Таким образом, предприятию останется оплатить только оставшуюся сумму по счету.

#### д) Учет доходов будущих периодов

Доходами будущих периодов являются доходы, полученные предприятием в отчетном месяце, но относящиеся к последующим отчетным периодам. Распределение таких доходов между смежными отчетными периодами необходимо для точного определения результатов хозяйственной деятельности

Порядок размещения активов и пассивов бухгалтерского баланса сохраняется для предприятий всех форм собственности и отраслей экономики. Различия будут наблюдаться только в удельном весе той или иной статьи в общей валюте баланса. Так, в активе баланса промышленного предприятия большой удельный вес занимают статьи «Основные средства», «Сырье и материалы»; сельскохозяйственного предприятия – «Земля», «Незавершенное производство; торговой организации – «Товары».

Бухгалтерский баланс по своему экономическому содержанию является отчетом о состоянии хозяйственных средств предприятия и их источников на определенную дату и является одной из обязательных форм финансовой отчетности. Он может отражать итоговые данные одного месяца, квартала, полугодия, года.

Показанная выше форма баланса – это так называемая учетная его форма. Существует также отчетная форма баланса, где активы и пассивы предприятия отражаются не в табличной форме, а в установленном порядке: сначала показываются активы, затем обязательства и в последнюю очередь капитал. Таким образом, отчетная форма баланса предполагает реализацию балансового уравнения в следующем виде:

**Активы – Обязательства = Капитал.**

Различают несколько типов бухгалтерских балансов:

**Баланс-брутто** – баланс, включающий регулирующие статьи, суммы по которым при определении фактической себестоимости (остаточной стоимости) средства вычитаются из суммы экономически связанных с ними другими статьями. К ним относятся: износ основных средств, амортизация нематериальных активов, резервы по сомнительным долгам, возврат товаров, скидки с продаж и т.д.

**Баланс-нетто** – баланс, из которого исключены регулирующие статьи. Его использование наиболее удобно при анализе финансового состояния предприятия. Данные такого баланса характеризуют реальную сумму хозяйственных средств, находящихся в распоряжении предприятия.

**Начальный (вступительный) баланс** – баланс, составленный на первое число отчетного периода.

**Заключительный баланс** – баланс, составленный на момент выделения структурного подразделения, на последнюю дату отчетного периода.

**Разделительный баланс** – баланс, составленный на момент выделения структурного подразделения в самостоятельное предприятие или разделения одного предприятия на несколько независимых друг от друга предприятий.

**Ликвидационный баланс** – баланс, составленный на момент ликвидации хозяйствующего субъекта.

В настоящее время существует практика составления внешних, внутренних, специализированных балансов.

**Внутренний баланс** (максимально развернутой и детализированный) используется для финансового анализа, планирования, управления и контроля за деятельностью предприятия и его филиалов, структурных подразделений.

**Внешний баланс** составляют для внешних пользователей. Он является главным наиболее полным легальным источником информации для внешнего пользователя. Содержание, структура, порядок представления такого баланса определяется законодательством, учетной политикой хозяйствующего субъекта и требованиями пользователя. Такой баланс представляют в государственные и налоговые органы, банки, фондовые биржи, публикуют в средствах массовой информации, в специальных источниках.

**Специализированный баланс** составляют, как правило, для определенного круга пользователей. Целью его составления является наиболее подробное раскрытие какого-либо раздела баланса. Такой баланс может быть как внутренним, так и внешним.

## 2. Элементы финансовой отчетности

Финансовые отчеты отражают результаты деятельности предприятия, группируя их в классы в соответствии с их экономическим содержанием (элементы).

Элементами бухгалтерского баланса являются активы, обязательства и собственный капитал.

Элементы Отчета о доходах и расходах (финансовых результатах) являются доходы и расходы, прибыль и убыток.

**Признание элементов финансовой отчетности** – это процесс включения в бухгалтерский баланс или отчет о результатах ФХД статьи, которая соответствует определению элемента и удовлетворяет следующим критериям признания:

- существует вероятность того, что любая будущая выгода, подлежащая отражению в данной статье, может поступить субъекту или выбыть от него;
- статья имеет стоимость, которую можно измерить с большой достоверностью.

### 1) Типы хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс

Хозяйственная деятельность предприятия подразумевает совершение различных операций, каждая из которых находит отражение в статьях баланса. Средства предприятия и источники их формирования, участвуя в хозяйственном процессе постоянно обновляются: приобретают новые вид или свойства, переходят из одной формы в другую, что находит свое отражение в балансе в виде увеличения или уменьшения остатков сумм на балансовых статьях. Движение хозяйственных средств и источников их формирования приводит не только к структурному изменению уже имеющихся статей, но и к появлению новых или к ликвидации прежних, причем равенство между общей суммой хозяйственных средств и общей суммой источников их формирования сохраняется.

Все изменения, происходящие в балансе под влиянием хозяйственных операций, подразделяются на четыре типа:

**Изменения первого типа** происходят в составе бухгалтерского баланса, если одна или несколько статей актива баланса увеличиваются, а одна или несколько

Налоги делятся на прямые и косвенные. Прямые налоги платятся за счет собственных средств предприятия, т.е. они являются для предприятия расходами. Фактическими плательщиками косвенных налогов являются покупатели и потребители, поэтому предприятия не несут расходов по косвенным налогам, а перекладывают их оплату на плечи покупателей и потребителей. Этим объясняется различие в учете прямых и косвенных налогов. К косвенным налогам в РК относятся налог на добавленную стоимость (НДС) и акциз.

Расчеты предприятий с бюджетом учитываются на счетах подраздела 3100 «Обязательства по налогам». Каждый из счетов данного подраздела предназначен для учета обязательств по определенному виду налога.

#### **Учет прямых налогов**

Начисление налогов производится в соответствии с налоговым законодательством по определенным ставкам и в определенном порядке. Не вдаваясь в тонкости методики начисления налогов, определимся с их учетом.

**Начисление** прямых налогов производится дебетованием счета расходов по налогу и кредитованием счета соответствующего налога. Делается соответствующая проводка:

Дт Расходы по налогу  
Кт счет соответствующего налога

Предположим, предприятие исчислило налог на имущество, используемое в управленческой и административной деятельности, в сумме 100 000 тенге.

Дт 7210 «Административные расходы» - 100 000  
Кт 3180 «Налог на имущество» - 100 000

**Оплата** суммы налога производится проводкой:

Дт 3180 «Налог на имущество»  
Кт 1040 «Деньги на расчетном счете».

И так по всем видам налогов, кроме косвенных.

#### **Учет косвенных налогов**

Исчисление косвенных налогов производится соответственно объемам реализации. Предположим, предприятие продало товаров на сумму 70 000 тенге (договорная цена). При выписке счета-фактуры необходимо начислить НДС и вписать его в счет-фактуру. Ставка НДС с 1 января 2007 года равна 14% от облагаемого оборота, таким образом, по нашей реализации НДС составит  $70\,000 \times 14\% = 9\,800$  тенге. Счет-фактура выписывается на общую сумму:  $70\,000 + 9\,800 = 79\,800$  тенге.

Реализация данного товара отражается следующей проводкой:

Дт 1210 «Счета к получению» - 79 800;  
Кт 6010 «Доходы от реализации...» - 70 000;  
Кт 3130 «Налог на добавленную стоимость» - 9 800;

Как видно, счета расходов в данном случае не задействованы, значит предприятие не признает расход по НДС.

Приобретая товары (работы, услуги) предприятие в сумме счета-фактуры, выписанной поставщиком, оплачивает начисленный поставщиком НДС и это необходимо отразить в учете. Делается это следующим образом:

счетом 1420 «Налог на добавленную стоимость к возмещению»;

- сумма обнаруженных недостат при приеме ТМЗ на склад и арифметические ошибки – в корреспонденции со счетом 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников» либо 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность».

По дебету счетов 3310 и 4110 «Счета к оплате» отражаются суммы оплаченных счетов и суммы зачетов по предварительно выданным авансам в корреспонденции со счетами учета денег и/или счетами учета авансов выданных.

**Пример:** Предприятие «А» закупило материалов фирмы «Б» на сумму 172500 тенге, в том числе налог на добавленную стоимость – 22500. Предварительно предприятие «А» выдало фирме «Б» аванс на изготовление заказанной продукции в сумме 100 000 тенге. Отразим это на бухгалтерских счетах:

№	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Предприятие «А» выдало фирме «Б» аванс	50000	1610	1040
2	Предприятие «А» акцептовало счет-фактуру фирмы «Б»: - на договорную стоимость закупленных материалов: - на сумму НДС:	150000	1310	<b>3310</b>
		22500	1420	<b>3310</b>
3	Произведен зачет ранее выданного аванса	50000	<b>3310</b>	1610
4	Произведена оплата счета-фактуры на оставшуюся сумму (172500 – 50000)	122500	<b>3310</b>	1040

Таким образом, приобретение активов не приводит к возникновению расходов. Они признаются по мере списания активов на себестоимость произведенной продукции, работ, услуг. Потребление услуг и выполнение работ для потребителя связано с возникновением расходов по их приобретению или выполнению.

#### б) Учет налоговых обязательств.

Налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством. В соответствии с ним каждый субъект, будь то физическое лицо либо юридическое лицо, обязано перечислять в бюджет государства налоги. Количество и перечень налогов устанавливается Налоговым кодексом РК. В Республике Казахстан наиболее распространенными налогами являются: корпоративный подоходный налог (с юридических лиц), индивидуальный подоходный налог (с физических лиц), налоги на имущество, транспортные средства, землю, социальный налог, налог на добавленную стоимость, акцизы. Перечисленные налоги платятся практически всеми предприятиями.

статей актива баланса уменьшаются на одну и ту же сумму. Общий итог баланса в результате таких операций не меняется.

**Пример:** Приобретены материалы за наличный расчет на сумму 30 000 тенге.

Указанная операция вызовет следующие изменения в статьях актива баланса: по статье «Материалы» произойдет увеличение на 30 000 тенге, тогда как по статье «Денежные средства в кассе» произойдет уменьшение на ту же сумму. Обе статьи находятся в активе баланса. В результате операции произошло перемещение средств с одной статьи на другую, что не повлияло на общий итог баланса.

К операциям первого типа также относятся: поступление на склад готовой продукции их цеха, выдача денег из кассы в подотчет, сдача денег из кассы на расчетный счет и другие.

*Изменения второго типа* происходят в составе статей пассива: одна или несколько статей пассива увеличиваются, а одна или несколько статей пассива уменьшаются на одну и ту же сумму. Общий итог баланса в результате таких операций не меняется.

**Пример:** Из заработной платы персонала удержан подоходный налог в сумме 200 тыс.тенге.

В результате этой операции в пассиве баланса статья «Обязательства по налогам» увеличится на 200 тыс.тенге, тогда как статья «Задолженность по оплате труда» уменьшится на те же 200 тыс.тенге. Таким образом, в пассиве произошла перегруппировка источников средств предприятия. Итог баланса при этом остался неизменным.

К операциям второго типа относятся также операции по пополнению резервного капитала за счет нераспределенной прибыли, погашение убытка прошлого года за счет резервного капитала, расчет с поставщиками за счет краткосрочного кредита и другие.

*Изменения третьего типа* происходят в составе как актива, так и пассива баланса. При этом одна или несколько статей актива увеличивается, одна или несколько статей пассива также увеличивается на одну и ту же сумму. Общий итог баланса в результате такой операции увеличивается на эту сумму.

**Пример:** Предприятие приобрело товарно-материальные ценности на сумму 150 тыс.тенге в кредит.

Статья «Сырье и материалы» актива баланса увеличится на 500 тыс.тенге, также увеличится статья «Расчеты с поставщиками и подрядчиками (Счета к оплате)» на те же 500 тыс.тенге. общая валюта баланса при этом возрастет на 500 тыс.тенге.

К операциям третьего типа относятся такие, как: получение актива с отсрочкой платежа или безвозмездно, формирование уставного капитала, дооценка основных средств и т.д.

*Изменения четвертого типа* происходят одновременно в составе актива и пассива баланса. При этом одна или несколько статей актива уменьшается, одна или несколько статей пассива также уменьшается на одну и ту же сумму. Общий итог баланса в результате таких операций также уменьшается.

**Пример:** Перечислены денежные средства в сумме 500 тыс.тенге в оплату задолженности поставщикам.

В результате этой операции статья актива баланса «Денежные средства на расчетном счете» уменьшатся на 500 тыс.тенге. уменьшится также статья пассива баланса «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на ту же сумму. Валюта баланса также уменьшится на 500 тыс.тенге.

К операциям четвертого типа относятся такие операции, как: погашение кредиторской задолженности, выбытие активов предприятия в результате стихийных бедствий и т.д.

Четыре типа приведенных выше хозяйственных операций охватывают все возможные случаи балансовых изменений.

#### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение актив
2. дайте определение пассив
3. Что такое Специализированный баланс
4. Дайте определение Капитал.
5. Кто являются пользователями финансовой отчетности?
6. Дайте определение импортных операций

### **Тема 4. Учет реэкспортных, бартерных и компенсационных операций**

1. Понятие и строение реэкспортных операций.
2. Двойная запись и корреспонденция счетов.
3. Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь.
4. Классификация счетов бухгалтерского учета.

#### **1. Понятие и строение реэкспортных операций**

Организация проводит ежедневно десятки различных операций, поэтому составление бухгалтерского баланса после каждой операции практически невозможно. Из-за большой трудоемкости баланс организации составляется, преимущественно, в конце отчетного года. В течение этого периода необходимо вести текущий учет, т.е. фиксировать результаты всех проводимых операций. Для этого в бухгалтерском учете принята система счетов.

**Счета бухгалтерского учета** – это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировка активов, капитала и обязательств, а также хозяйственных операций организации по однородным признакам. Счет является классификационным признаком, позволяющим идентифицировать объекты бухгалтерского учета. Для этого счет имеет название, соответствующее учитываемому на нем объекту, и шифровое обозначение (код). Счета открываются на каждый вид активов, капитала, обязательств, доходов и расходов в соответствии с классификацией объектов бухгалтерского учета.

Для наглядного изображения изменений в активах, капитале, обязательствах, доходах и расходах счет представляется в виде таблицы, состоящей из двух частей, левая часть которой называется «Дебет», а правая «Кредит».

3	Оплачено начисленное за первый месяц вознаграждение. В момент оплаты курс доллара составил 130,6 тг за 1 дол. Или $13050 * 130,6 = 13060$ тг. Тогда:			
	- на сумму возникшей курсовой разницы:	10	7430	3380
	- на сумму оплаченного вознаграждения:	13060	3380	1050

Проценты начисляются каждый месяц, сумма основного долга может погашаться как частями, так и в полной сумме в конце срока. При погашении основного долга также учитывается курс валюты на день погашения и возникшая курсовая разница отражается на счетах доходов или расходов.

Бухгалтерский учет займов, полученных от небанковских учреждений, ведется аналогичным образом на счете 3020 и 4020.

Внебанковскими учреждениями называются финансовые учреждения, имеющие лицензию (разрешение) Национального банка РК на проведение кредитных операций. Без наличия такой лицензии ни одно учреждение не может заниматься кредитованием, банки в том числе.

На счете 3060 «Прочие» ведется учет векселей, выданных под полученные товары (работы, услуги), выпущенные облигации, кредиты банков для работников предприятия и т.д. Учет операция с векселями, облигациями и прочими займами ведется аналогично учету кредитных операций.

#### **3. Учет текущих обязательств.**

##### **а) Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Для своего материально-технического обеспечения предприятия заключают договора с предприятиями-производителями или посредническими организациями на комплексное обеспечение либо производят закупки на бирже через своих брокеров.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предусмотрен счет 3310 и 4110 «Кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам (счета к оплате)», на котором обобщается информация о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

- полученные товарно-материальные запасы и внеоборотные активы, выполненные работы и потребленные услуги;

- излишки товарно-материальных запасов, выявленные при их приемке.

По кредиту счетов 3310 и 4110 «Счета к оплате» отражается:

- стоимость приобретенных ТМЗ, внеоборотных активов, а также стоимость услуг по их доставке и переработке на стороне – в корреспонденции с соответствующими счетами учета ТМЗ, внеоборотных активов и др.;

- стоимость принятых работ и потребленных услуг – в корреспонденции со счетами 7110 «Расходы по реализации готовой продукции (работ, услуг), 7210 «Общие и административные расходы».

- сумма налога на добавленную стоимость (НДС) – в корреспонденции со

2	Начислены проценты за первый месяц:	15 000	7310	3380
	„ за второй месяц:	15 000	7310	3380
	„ за третий месяц:	15 000	7310	3380
	и т.д.			
3	Оплачена сумма начисленных процентов за месяц:	15 000	3380	1040
4	В конце года погашен кредит в полной сумме:	1 000 000	<b>3010</b>	1040

Таким образом, в течение всего срока кредита ежемесячно начисляются проценты. В бухгалтерском учете ежемесячно признаются расходы по процентам и обязательство по их выплате, которое погашается путем оплаты начисленных процентов. Сумма всех начисленных процентов по кредиту определяют стоимость кредита.

При получении кредитов в иностранной валюте дебетуют счет 1050 «Деньги на валютном счете внутри страны» и кредитуют счет 3010 и/или 4010 «Банковские зацмы».

При учете операций с иностранной валютой необходимо учитывать курсовые разницы, т.е. разницы, возникающие в результате изменения курса валют. Они могут быть как положительные (в сторону увеличения), так и отрицательные (в сторону уменьшения). При возникновении курсовых разниц у предприятия-заемщика появляется либо доход по курсовой разнице либо расход по курсовой разнице. Его необходимо признать и отразить на соответствующем счете.

**Пример:** Получен кредит в сумме 10000 долларов США при курсе доллара в 130 тенге за 1 доллар (10 000 x 130 = 1 300 000 тенге) на 6 месяцев под 12% годовых. При начислении процентов за первый месяц курс составил 130,5 тенге за 1 доллар, на момент оплаты начисленного вознаграждения курс составил 130,6 за 1 дол..

Корреспонденция счетов по этим операциям выглядит следующим образом:

№	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Зачислен на валютный счет кредит в сумме 10000 дол. США (по курсу 130 тг за 1 дол.)	1 300 000	1050	<b>3010</b>
2	Начислены проценты за первый месяц (при курсе валюты 130,5 тг за 1 дол.) $10000 * 0,12 * 30 / 360 = 100$ долларов или $100 * 130,5 = 13050$ тенге	13050	7310	3380

Счета связаны с бухгалтерским балансом: они открываются на основании статей баланса и подразделяются на активные и пассивные.

Активные счета предназначены для текущего учета активов, а также расходов предприятия. Эти счета должны иметь дебетовый остаток.

#### Схема активного счета

Дебет	Кредит
Начальное остаток (сальдо)	
Увеличение активов или расходов (+) (оборот по дебету)	Уменьшение активов или расходов (-) (оборот по кредиту)
Конечный остаток (сальдо)	

В активных счетах:

$$\text{Конечный остаток} = \text{Начальный остаток} + \text{Оборот по дебету} - \text{Оборот по кредиту}$$

Пассивные счета предназначены для текущего учета капитала, обязательств и доходов предприятия. Эти счета должны иметь кредитовый остаток.

#### Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Начальный остаток (сальдо)
Уменьшение капитала, обязательств или дохода (-) (оборот по дебету)	Увеличение капитала, обязательств или дохода (+) (оборот по кредиту)
	Конечный остаток (сальдо)

В пассивных счетах:

$$\text{Конечный остаток} = \text{Начальный остаток} + \text{Оборот по кредиту} - \text{Оборот по дебету}$$

Счета бухгалтерского учета открываются в начале каждого месяца, причем в качестве начального сальдо счета записывается конечное сальдо предыдущего месяца. Таким образом, счета обеспечивают непрерывный текущий учет активов и пассивов. Конечное сальдо каждого балансового счета записывается в баланс на конец этого месяца.

Следует иметь в виду, что на счетах отражаются текущие обороты и итоговые данные за отчетный период (месяц, квартал, год), тогда как в балансе

отражаются только итоговые данные на начало и конец отчетного периода. Как вы помните, баланс отражает финансовое положение предприятия на определенную дату. Статьи баланса на эту дату отражают конечные сальдо счетов этих статей.

## 2. Двойная запись и корреспонденция счетов

Между активами, капиталом и обязательствами существует взаимосвязь, которую обеспечивает принцип двойной записи.

**Двойная запись** представляет собой запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается, как минимум, на двух счетах бухгалтерского учета: по Дт одного и одновременно по Кт другого на одну и ту же сумму.

Назначение двойной записи – отразить на счетах взаимосвязанные изменения, происходящие с объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственных операций. С методом двойной записи связаны такие понятия, как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

**Корреспонденция счетов** – это взаимосвязь между счетами, возникающая при двойной записи. Например, при получении наличных денег с банковского счета в кассу предприятия возникает взаимосвязь между счетами «Наличность в кассе» и «Наличность на расчетном счете в банке». В результате этой операции на банковском счете денег становится меньше, а в кассе, наоборот, больше и это должно найти свое отражение на этих счетах.

**Бухгалтерская проводка** – это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по Дт и Кт счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации. Чтобы правильно составить бухгалтерскую проводку необходимо определить:

- 2) на каких счетах необходимо отразить данную операцию;
- 3) являются ли эти счета активными или пассивными;
- 4) характер изменений по Дт одного и по Кт другого счета, вызванных хозяйственной операцией.

Бухгалтерская проводка бывает простой, когда участвуют только два счета, и сложной, когда один счет по ДТ корреспондирует с несколькими счетами по КТ или наоборот.

## 3. Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь

По масштабу группировки данных все счета в бухгалтерском учете делятся на синтетические и аналитические.

**Синтетическим** называются счета, предназначенные для укрупненной обобщающей группировки в учете активов, капитала, обязательств, расходов и доходов. Например, счета «Здания и сооружения», «Материалы» и т.д. На этих счетах отражаются в денежном выражении общие суммы зданий и сооружений или материалов, имеющих на предприятиях на определенную дату.

Учет, который ведется на синтетических счетах, называется синтетическим учетом, он ведется только в денежном измерителе.

**Аналитическими** называются счета, открываемые в развитие

задолженности по налогам и другим платежам в бюджет.

По требованию банка могут быть представлены и другие документы.

До заключения кредитного договора банк тщательно анализирует кредитоспособность заемщика, его кредитную историю для того, чтобы определить возможность заемщика погасить полученный кредит и начисленное по нему вознаграждение (проценты). В качестве обеспечения по кредиту банк может потребовать предоставление залога в виде движимого и недвижимого имущества. Договор залога оформляется отдельно от кредитного договора и является самостоятельным документом.

Кредиты заемщику выдаются в соответствии с кредитным договором, в котором должны быть оговорены цель, сумма и срок кредита, ставка вознаграждения по кредиту, периодичность и форма его погашения и другие необходимые условия.

При получении кредитов дебетуются счета:

1040 «Деньги на расчетном счете» - при получении денег на расчетный счет;

3310 «Счета к оплате» - при оплате за счет кредита счетов поставщиков и подрядчиков

и кредитуют счет 3010 или 4010 «Банковские займы».

При погашении кредитов дебетуют счет «Банковские займы» и кредитуют счет 1040 «Деньги на расчетном счете»

За пользование кредитом банк начисляет проценты. Начисленные суммы процентов отражаются по дебету счета 7310 «Расходы по вознаграждениям» и кредиту счета 3380 «Вознаграждения к выплате».

Сумма начисленных процентов определяется по формуле:

**Сумма, на которую начисляются проценты  $x$  годовая процентная ставка  $x$  кол-во дней / 360 дней.**

Оплата процентов отражается по дебету счета 3380 «Вознаграждения к выплате» и кредиту счета 1040 «Деньги на расчетном счете».

**Пример:** Предприятием заключен кредитный договор на сумму 1 млн. тенге сроком на 1 год под 18% годовых.

Обычно проценты начисляются ежемесячно. Сумма процентов за первый месяц пользования кредитом будет равна:

$1\ 000\ 000\ \text{тг} \times 18\% \times 30\ \text{дн.} / 360\ \text{дн.} = 1\ 000\ 000 \times 0,18 \times 30/360 = 15\ 000$  тенге.

Корреспонденция счетов будет выглядеть так:

№	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Зачислен на расчетный счет кредит:	1 000 000	1040	<b>3010</b>

а также могут относиться другие виды обязательств, если их срок превышает один год, что бывает достаточно редко. Все прочие обязательства относятся к краткосрочным.

В дальнейшем при указании бухгалтерских проводок будет называться только общее наименование счета. В зависимости от срока обязательства необходимо отнести его либо к краткосрочному либо к долгосрочному обязательству на соответствующий срок счет.

**Пример:** Предприятие 1 марта 2006 года получило кредит в банке в сумме 1 200 000 долларов, сроком на три года при условии погашения суммы кредита равными частями в течение всего срока кредитования. Таким образом, предприятие должно гасить ежегодно 1/3 часть кредита –  $1\,200\,000 / 3 = 400\,000$  долларов. В учете получение кредита будет отражено таким образом:

Дт «Деньги на расчетном счете» - 1 200 000 дол.

Кт 4010 «Долг.банк.займы» - 800 000 дол. (долгоср.часть кредита);

Кт 3050 «Текущая часть д.б.з.» - 400 000 дол. (текущая часть кредита);

По прошествии одного года краткосрочная часть кредита будет погашена, а часть долгосрочной составляющей кредита превратится в краткосрочную, так как срок его погашения уменьшится до года. Будет сделана следующая проводка:

Дт 4010 - 400 000;

Кт 3050 - 400 000;

И так далее до полного погашения.

## 2. Учет кредитов банков

Кредитование представляет собой движение ссудного капитала – капитала, предоставляемого в ссуду на условиях платности, срочности и возвратности. Объективная необходимость кредитования обусловлена закономерностями кругооборота промышленного и торгового капитала.

Учет кредитов ведется на пассивных счетах 3010 «Краткосрочные банковские займы» и 4010 «Долгосрочные банковские займы». Эти счета являются синтетическими. В развитие каждого из них могут быть открыты как субсчета, так и аналитические счета.

Предоставление кредитов осуществляется банками или другими внебанковскими учреждениями, имеющими лицензию на данный вид операций (предоставление денег в кредит). Кредиты предоставляются на коммерческой договорной основе, на условиях срочности, возвратности и платности.

Предприятия, впервые обратившиеся в банк за кредитом, обязаны предоставить банку определенный пакет документов:

- заявку на кредит;

- документы, подтверждающие правовой статус заемщика (Устав, копии учредительных документов, свидетельство о государственной регистрации и т.д.);

- лицензию на осуществление деятельности, если вид деятельности предприятия подлежит лицензированию;

- акт сверки с налоговой инспекцией об отсутствии на дату подачи заявки

синтетических счетов для детализированной подробной группировки и учета активов, капитала, обязательств, расходов и доходов. Учет, который ведется на аналитических счетах, называется аналитическим, в нем используются все три вида измерителей (натуральный, трудовой, денежный).

Например, на счете «Материалы» по балансу числится материалов на общую сумму 15 000 тенге – это обобщающий показатель. Однако, необходимо знать, какие именно материалы и в каком количестве имеются на предприятии. Для этого ведутся аналитические счета по видам материалов. Предположим, что эти 15 000 тенге состоят из:

- ткань шелковая	10 м по 120 тенге.	Всего на 1200 тенге
- ткань шерстяная	15 м по 250 тенге.	Всего на 3750 тенге
- ткань хлопчатобумажная	20 м по 80 тенге.	Всего на 1600 тенге.
- нитки суровые	5 бобин по 370 тенге.	Всего на 1850 тенге.
- нитки шелковые	3 бобины по 500 тенге.	Всего на 1500 тенге.
- замки металлические	20 шт. по 80 тенге	Всего на 1600 тенге
- замки пластмассовые	20 штук по 175 тенге	Всего на 3500 тенге
<b>Итого материалов:</b>		<b>15 000 тенге</b>

Сумма аналитических счетов в денежном выражении всегда равна сумме синтетического счета. Наличие аналитического учета позволяет вести учет каждого конкретного вида актива, капитала или обязательств и тем самым дает возможность эффективно управлять ими.

К некоторым синтетическим счетам предприятия открывают субсчета, которые представляют собой дополнительную группировку аналитических счетов в пределах конкретного синтетического счета. В вышеуказанном примере можно было бы сгруппировать аналитические счета на такие субсчета, как:

Счет «Материалы» 15 000 тенге, в т.ч.

Субсчет 1 - ткани 3550 тенге;

Субсчет 2 - нитки 3350 тенге;

Субсчет 3 - замки 5100 тенге.

Понятно, что каждый из субсчетов, в свою очередь, состоит из нескольких аналитических счетов.

## 4. Классификация счетов бухгалтерского учета

При правильной организации бухгалтерский учет должен иметь систему счетов, которая в достаточной мере отражала бы и характеризовала всю финансово-хозяйственную деятельность организации. Это необходимо для оперативного руководства и управления организацией, контроля выполнения заданий, выявления и использования внутрихозяйственных резервов. В этих целях счета бухгалтерского учета подразделяются на экономически однородные

группы, т.е. производится их группировка и классификация.

Классификация счетов бухгалтерского учета – это объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей.

1. По экономическому содержанию счета делятся на:

- счета активов;
- счета капитала;
- счета обязательств;
- счета доходов и расходов;
- счета производственного учета.

2. В зависимости от того, как отдельные счета отражают конкретные особенности учитываемых на них хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов (по назначению), они подразделяются на:

- основные (инвентарные, счета финансовых вложений, денежные, ссудные, расчетные);
- регулирующие (контрарные, дополнительные);
- распределительные (собираательно-распределительные, бюджетно-распределительные);
- калькуляционные;
- операционные (операционно-результатные, финансово-результатные)
- забалансовые.

**Основные счета** подразделяются на активные и пассивные.

Основные активные счета применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами.

Основные пассивные счета применяются для учета и измерения капиталов, фондов, полученного финансирования и дарения, кредитов, займов, обязательств предприятия и расчетов с кредиторами.

**Регулирующие счета** не имеют самостоятельного значения и их открывают только в дополнение к основным счетам. Они предназначены для уточнения оценки объектов, учитываемых на основных счетах. Регулирующие счета на сумму своего остатка уменьшают или увеличивают остатки имущества основных счетов и подразделяются на контрарные и дополнительные.

Контрарные счета на сумму своего остатка уменьшают остаток основных счетов. Они подразделяются на контрактивные и контрпассивные. Например, к ним относится счет «Износ зданий и сооружений», который уменьшает остаток счета «Здания и сооружения» на сумму начисленной амортизации (износа).

Дополнительные счета, наоборот, увеличивают остаток основных счетов. К ним относится, например, счет «Эмиссионный доход», который увеличивает остаток счета «Уставный капитал» на сумму оплаты, превышающей номинальную стоимость размещенных акций.

**Распределительные** счета делятся на собираательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собираательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент возникновения невозможно сразу отнести на произведенную

Краткосрочная аренда (рентинг, чартер) – аренда сроком до 1 года без права его последующего приобретения его арендатором.

Для бухгалтерского учета долгосрочно арендуемых средств используются счета подраздела 12 «Основные средства» субсчет «Долгосрочно арендуемые основные средства». Аналитический учет долгосрочно арендованных ОС ведется аналогично учету собственных ОС.

Учет арендных обязательств к поступлению ведется на счете 1280, 2180 «Прочая дебиторская задолженность» субсчет «Арендные обязательства к поступлению». Счет основной, активный, расчетный. Указанные счета применяют предприятия – арендодатели.

Для учета расчетов с предприятиями-арендодателями предприятия-арендаторы применяют счет 3360, 4150 «Задолженность по аренде». Счет основной, пассивный, расчетный. К счетам подраздела 2420 «Износ основных средств» открываются субсчета «Износ долгосрочно арендуемых основных средств».

При текущей аренде наличие и движение арендованных ОС отражаются у:

- предприятия-арендодателя – на его балансе по статье «Основные средства»,
- у предприятия-арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». При поступлении – ДТ, при выбытии – Кт.

Доходы и расходы по арендованным ОС признаются на равномерной основе в течение всего срока аренды. При этом у арендодателя возникает только доходы по процентам, у арендатора – расходы по процентам.

1. Дайте определение аренда
2. Что такое аренда ?
3. Дайте определение арендный процент
4. Дайте операция долгосрочные активы и их классификация
5. Что относится к прочей дебиторской задолженности?
6. Кто является подотчетным лицом?
7. Какие требования предъявляются к авансовому отчету?

## Тема 11. Учет толлинговых операций

1. Толлинговые операции и их классификация.
2. Учет кредитов банков и других долгосрочных обязательств.
3. Учет текущих обязательств

### 1. Толлинговые операции и их классификация.

В целях предоставления финансовой отчетности и анализа финансовой деятельности предприятия все обязательства предприятия должны быть поделены на долгосрочные и краткосрочные, т.е. учет долгосрочных и краткосрочных обязательств необходимо вести отдельно. К долгосрочным обязательствам относятся в основном:

- займы банков в той их части, срок по которым превышает один год;
- облигационные займы;
- отсроченный корпоративный подоходный налог,

3	На сумму НДС		7210	3130
---	--------------	--	------	------

### 5. Учет операций по финансируемой и текущей аренде

Организация учета аренды регламентируется СБУ №17 «Учет аренды».

**Аренда** – основанное на договоре срочное возвратное пользование земель, иными природными ресурсами, предприятиями, имущественными комплексами и имуществом, необходимых арендатору для самостоятельного осуществления хозяйственной и иной деятельности.

**Арендодатель** – собственник имущества, сдающие его в аренду по договору аренды.

**Арендатор** – юридическое или физическое лицо, принимающее в аренду имущество по оговору аренды.

Отношения между арендодателем и арендатором регулируются на основе арендного договора, который заключается в письменном виде.

**Срок аренды** – неотменяемый период времени, на который заключен арендный договор. Началом срока аренды является дата подписания договора.

В соответствии с СБУ 17 аренда подразделяется на финансируемую и текущую

**Финансируемая аренда** – передача арендатору большей части выгод и рисков, связанных с правом собственности на имущество. При этом арендатор арендованное имущество отражает в своем балансе. Само право собственности на арендованное имущество может передаваться или не передаваться.

**Текущая (оперативная) аренда** – любая другая аренда, за исключением финансируемой. Расходы по арендной плате при текущей аренде признаются в каждом отчетном периоде в течение срока аренды.

Размеры арендной платы и порядок ее оплаты фиксируется в арендном договоре. Арендная плата включает в себя амортизационные отчисления от стоимости арендованного имущества, средства на ремонт по истечении срока аренды, а также арендный процент.

**Арендный процент** – доля от стоимости арендуемого имущества, устанавливаемая в договоре в виде фиксированной денежной суммы. По экономической природе он аналогичен проценту по банковскому кредиту.

Как и любая другая сделка, аренда имущества предполагает определенную выгоду, а любая выгода связана с риском.

Выгода представляет собой ожидаемый доход от использования имущества в течение срока его полезного функционирования, а также от повышения его стоимости или от реализации по ликвидационной стоимости.

В международной практике различают три варианта аренды:

**Долгосрочная аренда (лизинг)** – аренда имущества на срок более 3-х лет, которая подразделяется на обычный и финансируемый. Лизинг финансовый (финансируемая аренда) – форма долгосрочного кредитования аренды. Арендатор погашает стоимость имущества через арендные платежи.

**Среднесрочная аренда (хайринг)** – аренда имущества на срок от 1 до 3 лет без передачи права собственности на имущества арендатору.

или реализованную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой на предприятии методикой (накладные расходы). К ним относятся, например, счет «Накладные расходы», остаток которого распределяется между видами продукции.

**Бюджетно-распределительные счета** предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными периодами. К ним например, относится счет «Расходы будущих периодов».

**Калькуляционные счета** предназначены для отражения производственных затрат, которые учитываются при определении фактической себестоимости конкретного вида продукции. К ним относятся счета производства и счет «Незавершенное строительство»

**Операционные** счета делятся на операционно-результатные и финансово-результатные счета.

**Операционно-результатные счета** отражают результаты отдельных операций, которые списываются на финансовые результаты. К ним относятся счета доходов и расходов.

**Финансово-результатный счет** – «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – он выявляет конечный финансовый результат деятельности предприятия (прибыль или убыток).

**Забалансовые** счета – это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, т.е. за балансом. Ценности, учитываемые на забалансовых счетах, в основном, не принадлежат предприятию и не являются его имуществом. Например, арендованные основные средства, товары, принятые на консигнацию и т.д.

### 5. Характеристика Типового плана счетов бухгалтерского учета

Типовой план счетов бухгалтерского учета является базовым нормативно-правовым актом, определяющим порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета организации. Он представляет собой систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. В нем приведены наименования разделов наименования и коды подразделов и синтетических счетов.

С января 2007 года введен новый план счетов бухгалтерского учета, который включает:

Раздел I. Краткосрочные активы	– счета 1000 – 1699;
Раздел II. Долгосрочные активы	– счета 2000 – 2999;
Раздел III. Краткосрочные обязательства	– счета 3000 – 3599;
Раздел IV. Долгосрочные обязательства	– счета 4000 – 4499;
Раздел V. Капитал и резервы	– счета 5000 – 5499;
Раздел VI. Доходы	– счета 6000 – 6499;
Раздел VII. Расходы	– счета 7000 – 7799;
Раздел VIII. Счета производственного учета	– счета 8000 и далее.
Забалансовые счета	

Каждый раздел содержит подразделы, подразделы – синтетические счета. Все синтетические счета имеют четырехзначный код (шифр).

Аналитические счета определяются самими организациями исходя из требований к раскрытию финансовой отчетности, а также для целей анализа и контроля. Порядок их ведения устанавливается организацией.

Типовой план счетов – нормативно-правовой акт, разработанный Департаментом бухгалтерского учета и аудита при Минфине РК (1-ый уровень).

На базе Типового плана счетов разрабатываются планы счетов отраслей с учетом их специфики (2-ой уровень).

И уже на базе отраслевого плана счетов разрабатывается рабочий план счетов конкретного предприятия данной отрасли (3-ий уровень).

#### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение реэкспортных операций
2. Что представляет собой Типовой план счетов бухгалтерского учета
3. Дайте определение Классификация счетов бухгалтерского учета
4. Дайте определение Синтетические и аналитические счета, их взаимосвязь
5. В чем суть принципа непрерывности?

### **Тема 5. Учет инвестиций**

1. Инвестиций
2. Порядок и сроки хранения документов бухгалтерского учета.
3. Регистры бухгалтерского учета.
4. Способы исправления ошибочных записей в документах и бухгалтерских регистрах.
5. Инвентаризация
6. Формы бухгалтерского учета.

#### **1. Инвестиций**

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Бухгалтерские записи должны производиться только на основании первичных документов.

Бухгалтерская документация включает в себя:

- первичные документы,
- регистры бухгалтерского учета,
- финансовую отчетность.

**Первичный учетный документ** – это документ, который фиксирует факт совершения операции или события. Он составляется в момент совершения операции или сразу же после него и должен содержать следующие обязательные реквизиты:

1. наименование документа;
2. дату составления;
3. наименование организации или фамилию и инициалы предпринимателя,

2	Приобретены ОС у другого юридического или физического лица:		2410	3310
	- на стоимость ОС			
	- на сумму НДС		1420	3310
3	Оприходованы ОС, внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал		2410	5020
4	Получены ОС от дочерних, зависимых и совместно-контролируемых предприятий:		2410	3320, 3330, 3340
	- на балансовую стоимость			
	- на сумму износа, начисленную у передающей стороны		2410	2420
5	Основные средства изготовлены самим предприятием:			
	- в цехах основного производства		2410	8010
	- в цехах вспомогательного производства		2410	8030

Выбытие ОС происходит при ликвидации в связи с износом, техническим перевооружением, при вкладе в уставный капитал и т.д.

#### Корреспонденция счетов при выбытии ОС:

№ п/п	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
<i>Ликвидация всех видов ОС</i>				
	На основании актов на списание списывается ОС:			
1	- на сумму начисленного износа		2420	2410
2	- на остаточную стоимость объекта		7410	2410
<i>Реализация ОС</i>				
1	На сумму износа, начисленную к моменту реализации		2420	2410
2	На остаточную стоимость ОС		7410	2410
	Предъявлен покупателю счет за реализованное оборудование:			
3	- на продажную стоимость		1210	6210
4	- на сумму НДС		1210	3130
<i>Безвозмездная передача (дарение)</i>				
1	На сумму начисленного износа		2420	2410
2	На остаточную стоимость ОС		7410	2410

При реализации ОС другому субъекту акт составляется в 3-х экземплярах: два для сдающего субъекта и один для принимающей стороны.

Бухгалтерия:

1. закрепляет поступивший объект за материально-ответственным лицом,
2. открывает инвентарную карточку,
3. присваивает объекту инвентарный номер,
4. вносит объект в Инвентарный список (ф. ОС-13),
5. производит запись по оприходованию основных средств.

Аналитический учет ОС ведется в бухгалтерии в Инвентарных карточках, которые открываются на каждый инвентарный объект. Однородные предметы могут учитываться на одной инвентарной карточке. Существует одна типовая форма Инвентарной карточки (ф. ОС-6). Инв.карточку заполняют на основе Актов на поступившие ОС, технических паспортов и других документов.

При списании объекта ОС вследствие ветхости или износа оформляется «Акт на списание основных средств» (ф. ОС-3).

Законченные работы по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации, ремонту оформляется «Актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов» (ф. ОС-2).

Заполненные инвентарные карточки в бухгалтерии регистрируются в «Описях инвентарных карточек по учету основных средств» (ф. ОС-10), которые ведутся в одном экземпляре по каждой классификационной группе.

Для целей налогообложения может быть организована вторая картотека основных средств с использованием вторых экземпляров инвентарных карточек.

Свод оборотов и остатков по каждой классификационной группе ОС при ручной обработке информации ведется в Карточках учета движения основных средств (ф. ОС-12).

Все инвентарные фонды, закрепленные за МОЛ в разрезе подразделений предприятия, заносят в инвентарные списки основных средств (ф. ОС-13). Списки находятся у МОЛ и используются ими для оперативных целей.

Аналитический учет должен обеспечить возможность получения данных о наличии и движении ОС, как на территории страны, так и за рубежом.

#### 4. Учет поступления и выбытия основных средств

При поступлении ОС составляется следующая корреспонденция счетов:

№ п/ п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тг	Корреспонденция счетов	
			Дт	Кт
1	Перемещение ОС внутри предприятия		2410	2410

от имени которого составлен документ;

4. содержание операции или события;
5. единицы измерения операции или события (в количественном и стоимостном выражении);
6. наименование должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции.

Наличие данных реквизитов придает первичному документу юридическую силу. В зависимости от характера операции и требований нормативно-правовых актов в первичные документы могут быть внесены дополнительные реквизиты.

Внесение исправлений в кассовые и банковские первичные документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками операций, что должно быть подтверждено подписями тех лиц, которые подписали документы с указанием даты внесения исправления.

Ошибки в первичных документах исправляются только корректурным способом.

Первичные учетные документы стандартизированы: организации должны использовать бланки типовых форм, утвержденные Агентством по статистике РК, а также бланки специализированных форм, разрабатываемых и утверждаемых министерствами и ведомствами.

Типовые формы первичной учетной документации применяются субъектами всех форм собственности и отраслевой принадлежности. Типовые формы предусматривают возможность обработки информации как традиционным методом, так и с применением средств вычислительной техники. Типовые формы имеют рекомендуемый формат, содержат минимальное и необходимое количество реквизитов. Допускается включать в типовые формы недостающие реквизиты, исходя из особенностей производства.

Заполненные первичные учетные документы должны отвечать следующим требованиям:

- содержать полные и достоверные данные;
- содержать обязательные реквизиты;
- легко проверяться по форме, арифметически и по существу;
- проверенные и обработанные документы должны содержать отметку, исключающую возможность их повторного использования;
- составляться средствами, обеспечивающими сохранность записей в течение длительного времени.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

С целью контроля и упорядочения на основании первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других организаций, принятие к учету, обработка, передача в архив – документооборот) регламентируется графиком, утвержденным руководителем организации. В графике определяются подразделения организации и круг лиц, ответственных за оформление документов, указывается взаимосвязь всех работ и

сроки их выполнения. Ответственность за соблюдение графика документооборота, за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Главный бухгалтер осуществляет контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота.

Руководство организации по согласованию с главным бухгалтером утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченных им на то лиц денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Сначала документы проверяются *по форме*, т.е. на полноту и правильность оформления, на наличие всех обязательных реквизитов. Далее документы проверяются *по содержанию*, т.е. проверяется законность задокументированных операций, логическая увязка отдельных показателей, правильность арифметических подсчетов.

Проверенные документы *таксируются* (производится денежная оценка произведенной операции) и *контрируются* (определяется соответствующая корреспонденция счетов).

## 2. Порядок и сроки хранения документов бухгалтерского учета

Первичные документы, учетные регистры, документы бухгалтерской отчетности подлежат обязательной передаче в архив организации. До передачи в архив они хранятся в бухгалтерии в специальных помещениях или в закрывающихся шкафах.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

При хранении бухгалтерских документов должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Ответственность за это несет главный бухгалтер. В случае пропажи или гибели первичных документов руководство назначает комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем субъекта.

Субъекты обязаны хранить бухгалтерские документы в течение сроков, устанавливаемых правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

**Сроки хранения документов бухгалтерского учета**

Документы	Срок хранения (лет)
Годовые бухгалтерские отчеты	Постоянно
Первичные документы и приложения к ним	5

**Балансовая стоимость** – первоначальная или текущая стоимость ОС за вычетом суммы накопленного износа, по которой актив отражается в балансе и в финансовой отчетности.

**Стоимость реализации** – стоимость, по которой возможен обмен ОС между хорошо осведомленными и готовыми к проведению сделки независимыми сторонами.

**Ликвидационная стоимость** – стоимость запасных частей, лома и других ценных материалов, возникших при ликвидации объектов за вычетом произведенных затрат по выбытию в оценке по ценам возможного использования.

**Амортизируемая (изношенная) стоимость** – разность между первоначальной и ликвидационной стоимостью, которая перенесена на издержки производства или обращения путем начисления амортизации.

**Остаточная стоимость** ОС – стоимость еще не перенесенная на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

Важное значение в деле организации учета ОС имеет правильное установление срока полезной службы актива.

**Срок полезной службы** – период, в течение которого предприятие предполагает получение экономической выгоды от использования ОС.

Учет основных средств ведется на активных инвентарных счетах подраздела 12 «Основные средства», в состав которого входят следующие синтетические счета: 121 «Земля», 122 «Здания и сооружения», 123 «Машины и оборудование, передаточные устройства», 124 «Транспортные средства», 125 «Прочие основные средства».

Кроме того, на счете 126 «Незавершенное строительство» учитываются незавершенные капитальные вложения, затраты по выращиванию многолетних насаждений, молодняк животных на выращивании и откорме.

Учет ОС ведется в соответствии со стандартом №б «Учет основных средств». В СБУ №б отмечается, что главными вопросами в учете ОС являются определение:

- момента признания;
- первоначальной стоимости;
- срока полезной службы;
- порядка начисления амортизации;
- отражение результатов от выбытия ОС.

## 3. Организация аналитического учета основных средств

Поступление основных средств, их внутренне перемещение и выбытие должно оформляться Актом приемки-передачи основных средств (Ф. ОС-1).

При оформлении приемки основных средств данный акт составляется в одном экземпляре приемочной комиссией, назначенной руководителем субъекта.

При оформлении внутреннего перемещения, а также при безвозмездной передаче ОС акт составляется в 2-х двух экземплярах: для принимающей и передающей стороны.

назначения. Они предназначены для длительного обслуживания культурно-бытовых потребностей коллектива.

По принадлежности ОС делятся на собственные и арендованные.

По характеру использования ОС делят на действующие, бездействующие и находящиеся в запасе.

По вещественному составу ОС делят на инвентарные и неинвентарные.

К инвентарным ОС относятся объекты, имеющие вещественное содержание и поддающиеся обмеру и подсчету в натуре.

К неинвентарным ОС относятся капитальные вложения в земельные, лесные и водные угодья (планировка, раскорчевка и т.д.) и другие капитальные затраты.

Основные средства в зависимости от целевого назначения делятся на следующие виды: земля, здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, и т.д. (см. типовой план счетов БУ).

**Земля** – количество и стоимость земель, приобретенных субъектом на правах собственности или правах постоянного землепользования.

**Здания** – архитектурно-строительные объекты.

**Сооружения** – инженерно-строительные объекты (стадионы, бассейны, дороги, мосты, эстакады, памятники, плотины и т.д.).

**Передаточные устройства** – линии электропередач, трансмиссии, трубопроводы.

**Машины и оборудование** – силовые машины и оборудование, рабочие машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы, устройства и лабораторное оборудование, вычислительная техника, прочие машины и оборудование.

**Транспортные средства** – средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов.

**Прочие основные средства**, в том числе:

Инструмент – механизированные и немеханизированные орудия ручного труда.

Производственный инвентарь и принадлежности.

Хозяйственный инвентарь – предметы конторского и хозяйственного назначения.

Рабочий и продуктивный скот.

Многолетние насаждения.

Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений).

Важным условием правильной организации учета ОС является принятый единый принцип их оценки. Оценка ОС в денежном выражении позволяет определить их объем, структуру, износ, планировать воспроизводство. Различают первоначальную, текущую, остаточную (балансовую), ликвидационную, амортизируемую стоимости ОС.

Первоначальная (историческая) стоимость – стоимость, включающая все фактически произведенные затраты по возведению или приобретению ОС, в том числе уплаченные налоги и сборы, до момента введения их в эксплуатацию.

Текущая стоимость – стоимость ОС по рыночным ценам на определенную дату (стоимость замещения).

Лицевые счета: - рабочих и служащих	75
- пенсионеров	5
Расчетные (расчетно-платежные ведомости) при отсутствии лицевых счетов	75
Доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей	5
Сведения о расходовании кредитов	5
Документы о выплате пособий, пенсий, листки нетрудоспособности	5
Справки на получение льгот по налогам	Не менее 5 лет
Документы о дебиторской задолженности, недостачах, растратах и хищениях	Не менее 5 лет
Акты, ведомости переоценки основных средств и определение их износа	Постоянно
Паспорта зданий, сооружений, оборудования	3 года после ликвидации
Акты ревизий и документы к ним	5
Договоры и соглашения (хозяйственные и трудовые)	3 года после истечения срока
Договоры о материальной ответственности	5 лет после увольнения материально-ответственного лица
Учетные регистры (Главная книга, журналы-ордера)	5
Вспомогательные и контрольные книги, кассовые книги	5
Журналы, книги регистрации счетов, кассовых ордеров	5
Документы об инвентаризации	5

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговой инспекцией и налоговой полицией на основании их постановлений и в соответствии с законодательством РК.

### 3. Регистры бухгалтерского учета

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах. Формы регистров разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов РК.

**Регистры бухгалтерского учета** – это таблицы специальной формы, предназначенные для систематизации и накопления информации, содержащейся

в принятых к учету первичных документах, для ее отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности. хозяйственные операции должны отражаться в регистрах в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Регистры являются основными носителями учетной информации. Они разделяются по внешнему виду, по объему содержания, по характеру записей и по строению.

#### **Классификация учетных регистров**

Учетные регистры	По внешнему виду	Бухгалтерские книги Карточки Сводные листы
	По характеру записей	Хронологические Систематические Комбинированные
	По объему содержания	Синтетические Аналитические
	По строению	Односторонние Двухсторонние Многографные Линейные Шахматные

**Бухгалтерские книги** представляют собой сброшюрованные учетные таблицы со специальным графлением. Все страницы в книге нумеруются, а в конце книги указывается количество страниц и ставится подпись бухгалтера. Наиболее распространенными являются Главная книга, кассовая книга и книга складского учета. Преимуществом книг является невозможность замены отдельных листов с целью злоупотреблений и хищений.

**Карточки** – это отдельные листы, разграфленные для нужд учета, изготовленные из бумаги или картона стандартного размера. Карточки предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки учета основных средств) и материально-производственных запасов (карточки учета материалов) и хранятся в картотеке.

**Сводные листы** представляют собой разновидности карточных учетных регистров. В отличие от них сводные листы хранятся в папках-регистраторах.

**Хронологические регистры** применяются для регистрации документов в порядке их поступления, но без распределения по счетам. К ним относятся кассовая книга, регистрационные журналы и т.д.

**Систематические регистры** ведутся для группировки бухгалтерских записей по синтетическим и аналитическим счетам.

**Комбинированные регистры** сочетают хронологические и систематические записи. Примером являются большинство журналов-ордеров и ведомостей.

**Регистры синтетического учета** открываются для ведения синтетических

мебель и движимость, соединенная с недвижимостью; офисное оборудование.

В зависимости от детализации по видам основных средств открываются синтетические счета.

После первоначального признания в качестве актива основные средства учитываются по его себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации и всех накопленных убытков от обесценения или По переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом всей последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

Для аккумуляции амортизации основных средств предназначена группа счетов 2420 «Амортизация основных средств».

Для аккумуляции убытков от обесценения основных средств предназначена группа счетов 2430 «Убыток от обесценения основных средств».

Подраздел 2500 «Биологические активы» предназначен для учета биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

Подраздел 2600 «Разведочные и оценочные активы» предназначен для учета расходов на разведку и оценку минеральных ресурсов, за исключением расходов, понесенных в ходе деятельности, предшествующей разведке и оценке минеральных ресурсов, а также после того, как техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи минеральных ресурсов становится очевидной.

Подраздел 2700 «Нематериальные активы» предназначен для учета нематериальных активов,

Подраздел 2800 «Отложенные налоговые активы» предназначен для учета отложенного корпоративного подоходного налога.

Подраздел 2900 «Прочие долгосрочные активы» предназначен для учета прочих долгосрочных активов, не указанных в предыдущих подразделах.

## **2. Основные средства, их оценка и классификация**

Процесс производства осуществляется при участии средств производства, которые подразделяются на предметы труда (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты) и средств труда (станки, машины).

Основные фонды представляют собой совокупность материально-вещественных ценностей, действующих в течение длительного периода времени: здания, сооружения, передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, рабочий и продуктивный скот и т.д. Основные фонды, выраженные в денежной оценке, называются основными средствами.

Основные средства предназначаются для использования в хозяйственной деятельности и не предназначены для продажи. Они подразделяются на производственные и непроизводственные.

Производственные основные средства представляют собой производственные фонды, от величины и технического уровня которых зависит техническая оснащенность предприятия.

Непроизводственные основные средства - средства потребительского

## Тема 10. Метод по цене сделки, метод по цене сложения.

1. Метод по цене сделки, метод по цене сложения
2. Долгосрочные активы и их классификация.
3. Основные средства, их оценка и классификация.
4. Организация аналитического учета ОС.
5. Учет поступления и выбытия ОС.
6. Учет операций по финансируемой и текущей аренде.

### 1. Долгосрочные активы и их классификация

«Долгосрочные активы» предназначены для учета активов организации, классифицируемых как долгосрочные.

Раздел 2 «Долгосрочные активы» Типового плана счетов включает следующие подразделы;

- 2000 - «Долгосрочные финансовые инвестиции»;
- 2100 - «Долгосрочная дебиторская задолженность»;
- 2200 • «Инвестиции, учитываемые методом долевого участия»;
- 2300 - «Инвестиции в недвижимость»;
- 2400 - «Основные средства»;
- 2500 - «Биологические активы»;
- 2600 - «Разведочные и оценочные активы»;
- 2700 - «Нематериальные активы»;
- 2800 - «Отложенные налоговые активы»;
- 2900 - «Прочие долгосрочные активы».

Подраздел 2000 «Долгосрочные финансовые инвестиции» предназначен для учета долгосрочных финансовых активов, за исключением инвестиций, учитываемых методом долевого участия, и долгосрочной дебиторской задолженности.

Подраздел 2100 «Долгосрочная дебиторская задолженность» предназначен для учета долгосрочной дебиторской задолженности.

Подраздел 2200 «Инвестиции, учитываемые методом долевого участия» предназначен для учета инвестиции, учитываемые методом долевого участия.

Подраздел 2300 «Инвестиции в недвижимость» предназначен для учета инвестиций в недвижимость.

Подраздел 2400 «Основные средства» предназначен для учета основных средств.

Основные средства детализируются по видам. Вид основных средств - это объединение активов, одинаковых по характеру и использованию в деятельности организации. Примерами отдельных видов являются:

- земля;
- земля и здания;
- суда;
- самолеты;

счетов. К ним относятся мемориальные ордера, Главная книга, оборотные ведомости по синтетическим счетам и др.

Регистры аналитического учета ведется для отражения показателей аналитических счетов. К ним относятся лицевые карточки, инвентарные карточки и др. Они осуществляют контроль за наличием и движением каждого вида материальных ценностей.

Многографные регистры используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета (в разрезе статей затрат, материально-ответственных лиц и т.д.).

Шахматные регистры используются для одновременного отражения суммы по дебету одного счета и по кредиту другого. Каждая сумма записывается на пересечении строки и колонки.

По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем сопоставления оборотных ведомостей или другим способом.

Данные регистров в сгруппированном виде переносятся в финансовую отчетность.

### 4. Способы исправления ошибочных записей в бухгалтерских документах и регистрах

Ошибочные записи, возникающие в процессе ведения бухгалтерского учета, исправляются различными способами в зависимости от вида документа, в котором была допущена ошибка. Для исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете применяется несколько способов: корректура, дополнительная проводка, «красное сторно» и частичное сторно.

**Корректирный способ** применяется, в основном, в первичных бухгалтерских документах и заключается в следующем: неправильный текст или сумма зачеркиваются одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое, и над зачеркнутым текстом или суммой пишется правильный текст или правильная сумма. При этом надо зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена только в одной цифре. Исправление должно быть подтверждено в документе подписями лиц, произведших исправление. Корректирный способ используют для исправления ошибок, допущенных в результате описок, неправильного подсчета итогов, а также записи операций не в тот учетный регистр, который указан в бухгалтерской проводке. Данный способ применим, если ошибка обнаружена в регистрах до представления в них итогов, а также в учетных регистрах – до представления бухгалтерского баланса.

**Дополнительная проводка** применяется в том случае, когда в учетных регистрах записана сумма меньше действительной и используется только в том случае, когда корреспонденция счетов указана правильно. Предположим, что сумма операции составляет 100 000 тенге. В регистр ошибочно записана сумма 10 000 тенге. В таком случае делаем дополнительную проводку на (100 000 – 10 000) 90 000 тенге при той же корреспонденции счетов. В качестве оправдательного документа составляется справка о допущенной ошибке. На ее

основании производится дополнительная запись.

**Способ «красное сторно»** (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов. Исправительная проводка записывается в учетные регистры красными чернилами (при автоматизации - со знаком минус) или, при их отсутствии, берется в рамки. Далее обычными чернилами в регистр записывается правильная проводка. При подсчетах суммы, записанные красными чернилами или взятые в рамки, вычитаются из итогов. Таким образом, «красное сторно» полностью аннулирует ошибочную запись. При помощи этого способа исправляются ошибки до и после подсчета итогов, в том числе и ошибки, допущенные в предыдущие отчетные периоды.

**Способ «частичное сторно»** применяется в том случае, когда сумма, записанная в регистр, больше правильной суммы. Корреспонденция счетов при этом должна быть указана правильно. На сумму, превышающую правильную сумму, делается сторнировочная запись, которая при подсчетах итогов вычитается из них. Например, вместо 10 000 тенге в регистр ошибочно записана сумма в 100 000 тенге. В этом случае на сумму превышения записанной суммы над правильной (100 000 – 10 000) – 90 000 тенге делается сторнировочная проводка, т.е. данная сумма записывается красными чернилами или, при их отсутствии, берется в рамки. При подсчете итогов сумма исправительной записи вычитается из них.

## 5. Инвентаризация

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Инвентаризация - это подсчет фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату. Самая подробная классификация инвентаризации была дана в 1934 г. выдающимся итальянским бухгалтером Пьетро д'Альвизе. Он выделил восемь классификационных оснований:

- по объему (полные, частичные);
- по принадлежности;
- по цели;
- по последовательности;
- по субъекту;
- по использованию данных;
- по степени агрегирования;
- по форме описи;
- по способу проведения. На практике же различают четыре вида инвентаризации.

- Частичная инвентаризация бывает один раз в год для каждого объекта. Это надежный способ проверки, не требующий высокого уровня внутренней организации и, как правило, не мешающий процессу производства.
- Периодическая инвентаризация проводится в конкретные сроки в

Данные реестров приемки-передачи документов по приходу и расходу готовой продукции по мере их поступления записывают в Накопительную ведомость синтетического учета готовой продукции по учетным группам. В ведомости указывают остатки продукции на начало месяца, приход и расход и выводят остатки на конец месяца по учетным группам. Данные накопительной ведомости сверяют с книгой остатков готовой продукции, что обеспечивает тождественность складского и синтетического учета.

В конце месяца после составления отчетных калькуляций определяется фактическая себестоимость всей продукции и разница между фактической и плановой себестоимостью или между фактической себестоимостью и стоимостью по договорным ценам предприятия. На основании сводных данных о выпуске готовой продукции:

дебетуют счет 1320 “Готовая продукция” и кредитуют счета 8110 “Основное производство”, 8300 “Вспомогательные производства” и 8200 “Полуфабрикаты собственного производства” (если часть полуфабрикатов предназначена для продажи в порядке кооперированных поставок).

Учет выпуска готовой продукции находится под постоянным контролем бухгалтерии организации, так как его ритмичность обеспечивает выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции покупателям, своевременность реализации и всех расчетов и выплат. Ежедневно документы на выпуск готовой продукции поступают в бухгалтерию, которая ведет натуральный количественный учет выпуска по видам изделий. По окончании месяца общее количество выпущенной продукции оценивается по плановым, продажным ценам и по фактической себестоимости (по данным аналитического учета производства).

По показателям выпуска готовой продукции определяется результат работы организации в процессе производства - экономия или перерасход как разница между фактической и плановой себестоимостью выпущенной продукции. Здесь же выпуск расценивается и по отпускным (продажным, договорным) ценам, что дает возможность определить предполагаемую выручку и прибыль после реализации выпущенной продукции.

## Контрольные вопросы

1. Что понимается под денежными средствами?
2. Что понимается под эквивалентами денежных средств?
3. Какие документы используются для оформления кассовых операций?
4. Какие требования предъявляются к организации кассы?
5. Кто несет ответственность за сохранность денег субъекта?
6. Какие требования предъявляются к ведению кассовой книги?
7. Что понимается под доходами ?

Субъект реализует свою продукцию, работы и услуги в порядке выполнения хозяйственных договоров, заключенных с потребителями. Часть продукции он может реализовать через свою торговую сеть по продаже продукции. Важнейшая обязанность субъекта — выполнение договорных обязательств по количеству, номенклатуре, срокам поставки, качеству продукции и другим условиям. Своевременная оплата поставленной покупателям продукции (каждое предприятие-производитель является также покупателем) является неотъемлемым условием стабильной работы каждого субъекта и экономики республики в целом.

В синтетическом учете готовую продукцию оценивают по фактической себестоимости; в аналитическом — по твердым ценам, которыми может быть плановая себестоимость либо договорные цены. Отдельно учитывают разницы между фактической и плановой себестоимостью продукции или между договорными ценами и фактической себестоимостью (+,-).

В бухгалтерском учете применяют следующие виды оценки готовой продукции:

- производственная себестоимость (плановая, фактическая), которая включает все производственные затраты на выработку готовой продукции;
- полная себестоимость (плановая, фактическая), которая состоит из производственной себестоимости с добавлением коммерческих расходов (расходов, связанных с реализацией, рекламой и др., не возмещаемых покупателями);

- по договорным ценам предприятия;
- по розничным ценам — ценам на товары преимущественно личного потребления, поступающие на широкий рынок и реализуемые через розничную торговую сеть и предприятия общественного питания. Они состоят из договорной цены и торговой накладки, которая идет на покрытие издержек обращения и образование дохода торговых организаций.

Готовую продукцию из производства на склады приносят по приемосдаточным накладным или по сводке выпуска продукции.

Приемо-сдаточная накладная выписывается в цеху в двух экземплярах. После сдачи готовой продукции на склад, один экземпляр накладной остается на складе, второй в цеху. На предприятиях различных отраслей экономики применяются типовые специализированные бланки приемосдаточных накладных. В накладной наряду с показателями выпуска продукции приведены показатели оперативного учета реализации продукции. Эту форму применяют для учета деталей кооперативных поставок, изготавливаемых в большой номенклатуре отдельным заказчикам.

По сводке может осуществляться оприходование продукции за месяц. В этом случае к ней прилагаются соответствующие накладные.

На складах учет готовой продукции ведут в карточках складского учета аналогично учету материалов. В конце месяца остатки, выведенные в карточках, заведующий складом переносит в Книгу остатков готовой продукции. Документы по приходу и расходу готовой продукции вместе с реестрами приемки-передачи документов поступают в бухгалтерию.

зависимости от вида и характера имущества.

- Полная инвентаризация - это проверка всех видов имущества предприятия. Она проводится в конце года перед составлением годового отчета, а также при полной документальной ревизии, по требованию финансовых и следственных органов.
- Выборочная инвентаризация проводится на отдельных участках производства или при проверке работы материально-ответственных лиц, например, проверка наличных денежных средств в кассе, снятие остатков разных видов материалов. Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливается предприятием, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Инвентаризации подлежат все имущество и виды финансовых обязательств.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел);

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

в случае пожара или стихийных бедствий; при реорганизации или ликвидации предприятия.

К документам, характеризующим хозяйственную ситуацию, относится инвентаризационная опись.

Инвентаризационная опись - первичный документ, отражающий определенную ситуацию, представленную фактами состояния - наличие ценностей, составляемой по данным снятия натуральных остатков, выявленных в процессе инвентаризации. Основными задачами инвентаризации являются:

3. выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных запасов и денежных средств, а также объемов незавершенного производства в натуре;
4. контроль за сохранностью товарно-материальных запасов путем составления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
5. выявление товарно-материальных запасов, частично потерявших свое первоначальное качество, не отвечающих стандартам качества, техническим условиям и т.д.;
6. выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей в целях последующей реализации;
7. проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;
8. проверка реальной стоимости учтенных на балансе ТМЗ, сумм денежных средств, незавершенного производства, расходов будущих периодов, дебиторской и кредиторской задолженности и других статей баланса.

Порядок проведения инвентаризации на предприятии предполагает создание постоянно действующих инвентаризационных комиссий в следующем составе: руководитель предприятия, главный бухгалтер, начальники структурных подразделений, представители общественности.

Проверка фактических остатков проводится при обязательном участии материально ответственных лиц. Наличие ценностей при инвентаризации определяется путем обязательного пересчета, взвешивания, обмера.

Наименование инвентаризируемых ценностей и объектов показывается в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

Результаты инвентаризации обобщаются в ведомости, где отражаются выявленные расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, а также порядок регулирования этих расхождений.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете в течение 10 дней после ее проведения.

Таким образом, инвентаризация выступает важнейшим инструментом определения соответствия фактического наличия активов, обязательств и собственного капитала данным бухгалтерского учета. Она выполняет функцию контроля за сохранностью имущества, выявляет внутренние резервы в целях последующего их использования и дает информационный материал, необходимый для принятия оптимальных управленческих решений.

## 6. Формы бухгалтерского учета

Организации, осуществляя постановку бухгалтерского учета:

1. Самостоятельно устанавливают структуру бухгалтерской службы;
2. Определяют формы и методы бухгалтерского учета, отчетности и контроля;
3. Определяют технологию обработки учетной информации.

Бухгалтерский учет ведется в многочисленных регистрах, в различных вариациях и последовательности, что определяет технику бухгалтерского учета в организации. Под техникой бухгалтерского учета понимается способ его ведения, т.е. способ регистрации учетной информации. Для этой цели применяются различные учетные регистры. Все это приводит к образованию разнородных форм бухгалтерского учета.

**Под формой бухгалтерского учета** понимается совокупность учетных регистров, методiku и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

**Признаками**, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

- Количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;
- Взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;
- Последовательность и способы записей в учетные регистры;
- Степень использования средств механизации и автоматизации в бухгалтерском учете.

следующем порядке:

- взаимный зачет излишков и недостач отражают по Дт и Кт счетов подраздела 1300;

- выявленные излишки ТМЦ подлежат оприходованию с последующей корреспонденцией: Дт счета подраздела 1300, Кт 6280 «Прочие доходы»;

- недостачу независимо от причин возникновения списывают с подотчета материально-ответственного лица (МОЛ). Делается проводка: Дт 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», Кт счета подраздела 1300;

- недостача МЦ в пределах норм естественной убыли списывают на издержки производства: Дт счета расходов, Кт 1280;

- недостача сверх норм естественной убыли: Дт 7210, Кт 1280.

В соответствии с действующим законодательством хозяйствующие субъекты имеют право дооценить остатки ТМЦ с момента их приобретения до момента реализации или выбытия. Переоценка производится по коэффициентам инфляции, которые сообщаются в средствах массовой информации или органами статистики.

При дооценки ТМЗ делается проводка:

Дт счета подраздела 1300,

Кт 5460.

При уценке дается проводка:

Дт 5460, 7210,

Кт счета подраздела 1300.

Переоценка ТМЗ делается, как правило, после инвентаризации.

Для составления финансовой отчетности в конце каждого отчетного периода из управленческой бухгалтерии в финансовую передаются остатки незавершенного производства:

Дт 1340, Кт счета раздела 8.

В начале следующего периода эти остатки со счетов ТМЗ обратно переносятся на счета производства (реверсивная проводка).

## 5. Синтетический учет выпуска готовой продукции и ее учет на складах

Готовая продукция - продукция основных и вспомогательных цехов, предназначенная для реализации. Готовая продукция должна быть закончена производством, укомплектована, соответствовать стандартам или техническим условиям, принята службами технического контроля, снабжена паспортом, сертификатом или другим документом, удостоверяющим ее качество и комплектность, сдана на склад, а при сдаче на месте заказчику — оформлена актами приемки или другими документами. Для учета готовой продукции применяется активный инвентарный счет 1320 «Готовая продукция».

К готовой продукции относят работы и услуги промышленного характера, выполненные на сторону, а также стоимость полуфабрикатов собственного производства, предназначенных для реализации. Выполнение плана по производству и реализации продукции (работ, услуг) является основным показателем, характеризующим деятельность субъекта.

Накопительная ведомость используется для сверки данных бухгалтерского и складского учета, который ведется в *Карточках учета материалов* и *Книге остатков материалов*.

Книга остатков материалов в течение месяца хранится в бухгалтерии и в конце месяца передается на склад для сверки. В конце месяца данные об остатках в Накопительной ведомости и в Книге остатков материалов должны совпадать.

В бухгалтерии на основании Накопительной ведомости синтетического учета материалов или отчетов МОЛ об остатках и движении МЦ составляется ведомость «Движение материалов в денежном выражении». В этой ведомости приводятся остатки материалов на начало месяца, движение в течение месяца и остаток на конец месяца.

Материалы, оставшиеся на конец месяца в цехах неиспользованными надо списать со счетов производства на счета ТМЗ.

Корреспонденции счетов по учету движения материалов:

1) Поступили и оприходованы на склад материальные запасы:

Дт счета подраздела 1300 – на стоимость ТМЦ

Дт 1420 «НДС» - на сумму оплаченного НДС

Кт 3310, 4110 – на общую сумму счета-фактуры.

2) Оприходованы материалы, полученные от ликвидации ОС:

Дт 1350 «Прочие запасы»

Кт 6280 «Прочие доходы»

3) Оплачены расходы по транспортировке, отгрузке, погрузке, хранению материалов на складах, не принадлежащих предприятию:

Дт счета 1300

Кт 3310, 1250, 1010, 1030, 3350, 3390, а также счета отчислений от фонда заработной платы

4) Расход материалов со складов:

Дт Счета раздела 8

Кт счета подраздела 1300.

#### 4. Инвентаризация и переоценка запасов

Инвентаризация ТМЦ – один из приемов контроля, обеспечивающих сохранность собственности, ведение складского и бухгалтерского учета ТМЦ.

Инвентаризационная комиссия составляет в одном экземпляре Инвентаризационную опись (далее ИО) ТМЦ, в которой отражаются данные фактического наличия ТМЦ. Записи в инвентаризационной описи заносятся по каждому отдельному наименованию, с указанием номенклатурного номера, вида, группы, артикула, сорта и качества.

На выявленные при инвентаризации негодные или испорченные материалы составляются отдельные ведомости. При выявлении неучтенных ТМЦ они заносятся в инвентаризационную опись.

После оформления ИО, она передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости. В нее заносятся только те ценности, по которым установлены расхождения. Результаты инвентаризации бухгалтерия регулирует в

В настоящее время в организациях применяются следующие формы бухгалтерского учета:

1) мемориально-ордерная форма;

2) журнально-ордерная форма;

3) упрощенная форма;

4) компьютерная (автоматизированная) форма.

Организация осуществляет свой выбор исходя из специфики и масштабов своей деятельности, конкретных условий хозяйствования. При этом необходимо руководствоваться следующими критериями:

- информация должна быть представлена с высокой степенью точности;

- подготовка отчетов должна быть быстрой;

- себестоимость подготовки и обработки информации должна быть низкой;

- возможность хищения или обмана должна быть сведена к минимуму.

#### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение учет инвестиций

2. Что такое бухгалтерские книги?

3. Что такое Карточки

4. Дайте определение регистры бухгалтерского учета

#### **Тема 6. Определение таможенной стоимости**

1. Учетный цикл и вопросы измерения таможенной стоимости.

2. Сущность и содержание учетного цикла.

3. Этапы учетного цикла.

4. Подготовка финансовой отчетности.

5. Учетный цикл в западных компаниях.

#### **1. Учетный цикл и вопросы измерения хозяйственных операций**

Отчетность предприятия составляется на определенный момент времени. Между датами составления отчетности хозяйственной операции регистрируются на счетах и затем обобщаются для составления новой отчетности. Для того чтобы правильно отразить операции на счетах, бухгалтер должен решить три проблемы:

когда произошла операция - проблема признания;

какова стоимостная оценка операции - проблема оценки;

на каких счетах записать операцию - проблема классификации.

Для каждого вида активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов открывается свой счет. Счета активов, обязательств и собственного капитала являются постоянными, т. е. ведутся в течение всего периода, а счета расходов и доходов — временными и закрываются в конце каждого отчетного периода.

Все хозяйственные операции записываются на соответствующие счета. Поскольку такие записи недостаточно информативны, существует регистр - Журнал операций, в котором отражается информация о произошедших операциях по мере их осуществления с подробным описанием сущности операций и отражением корреспонденции счетов. Процесс переноса из Журнала

в Главную книгу называется постинг, он состоит из следующих стадий: в Главной книге находится счет, задействованный по дебету в Журнале операций; в него записывается дата операции и ссылка на страницу журнала; в дебет счета заносится сумма, отраженная по дебету в Журнале операций, и считается окончательное сальдо по счету; в Журнале операций в колонке «Ссылка» записывается номер счета из Главной книги. У каждого предприятия есть операции, которые часто повторяются, поэтому повторяются записи в Журнале операций и перенос в Главную книгу. К таким операциям можно, например, отнести поступления денежных средств, выплаты денежных средств, продажи товаров в кредит, покупки товаров в кредит и др. Для упрощения процесса записи и переноса открывают Специальные журналы для каждой группы повторяющихся операций. Например, журналы:

продаж - для записи выставленных счетов за продажи в кредит;  
закупок — для записи закупок, сделанных в кредит;  
поступлений денежных средств - для записи получения денежных средств;  
выплат денежных средств - для записи выплат денежных средств.

В течение месяца однотипные операции записываются в эти журналы, а в конце месяца итоговые суммы переносятся в Главную книгу со ссылкой на соответствующий журнал.

Кроме общей информации о сальдо счетов, часто необходима более детальная информация. В конце каждого месяца и на конец года составляется пробный баланс для сверки общего оборота по дебету и общего оборота по кредиту счетов Главной книги. Пробный баланс представляет собой таблицу, в которой перечислены все счета Главной книги и конечное сальдо по каждому счету. Если итог верен, то теоретически можно приступить к подготовке баланса и отчета о доходах и расходах предприятия.

Однако отражение всех произведенных хозяйственных операций не гарантирует соответствия доходов и расходов данному учетному периоду. Могут существовать доходы и расходы, которые относятся к данному отчетному периоду, но не будут получены или оплачены до следующего отчетного периода; могут существовать доходы и расходы, уже полученные или оплаченные, но которые должны быть распределены между несколькими отчетными периодами. Для выполнения вышеуказанных принципов в конце отчетного периода делаются корректирующие записи.

## 2. Сущность и содержание учетного цикла

С термином «учетный цикл» знаком каждый бухгалтер, который в обработке финансовых документов придерживается определенной четкой последовательности. Это и есть учетный цикл. Учетный цикл является основной процедурой, как для зарубежных, так и для казахстанских бухгалтеров.

В данной лекции тема учетного цикла будет рассмотрена в соответствии с международными стандартами. Запомним значение понятий, используемых в учетном цикле по международным стандартам.

От того, какой метод списания запасов применяется, зависит какую стоимость запасов мы закладываем в себестоимость продукции. Особенно это ощутимо в период инфляции, когда запасы быстро дорожают. При использовании метода ФИФО себестоимость продукции будет минимальна, так как цены первых покупок обычно дешевле, чем последующих.

Наиболее легок в применении и прост метод средневзвешенной. Этим объясняется его широкое применение на практике. Применяемый метод оценки запасов должен быть указан в учетной политике предприятия. Все материальные запасы учитываются в двух измерителях: натуральном и денежном.

## 2. Документирование движения запасов

По учету движения материальных запасов разработаны типовые межведомственные формы, своевременная выписка и правильное оформление которых позволяет организовать надлежащий учет и контроль за сохранностью и правильным использованием запасов. К таким документам относятся:

*Доверенность.* Применяется для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного субъекта при получении товарно-материальных ценностей. Оформляется в бухгалтерии и выдается под расписку получателя. Выданные доверенности регистрируются в специальном журнале.

*Журнал учета выданных доверенностей.*

*Приходный ордер.* Применяется для учета запасов, поступающих от поставщиков или из переработки. Оформляется материально-ответственным лицом в одном экземпляре.

*Акт о приемке материалов.* Применяется для оформления приемки запасов, имеющих количественное или качественное расхождение с данными сопроводительных документов поставщиков. Составляется при приемке запасов.

*Акт о недостачах и потерях.*

*Акт о потерях материалов в пределах норм естественной убыли.*

*Лимитно-заборная карта.* Применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции.

*Акт-требование на замену материала.*

*Накладная-требование на отпуск материала.*

*Акт об ориходовании материальных ценностей, полученных при разработке и демонтаже зданий и сооружений.*

Все документы обязательно должны быть обработаны в бухгалтерии.

## 3. Учет запасов в бухгалтерии

Поступившие со склада при реестрах приемки-передачи документы передаются на таксировку. Первые экземпляры документов используются для дальнейшей учетной обработки, а вторые – остаются на местах хранения материалов. Они используются для справочных целей и выверке данных учета на складе и в бухгалтерии.

После таксировки данные документов группируются по установленным на предприятии учетным группам в *Накопительной ведомости* синтетического учета материалов, которую ведет по приходу и расходу ТМЦ.

## Тема 9. Формы валютных расчетов во ВЭД

1. Формы валютных расчетов во ВЭД
2. Документирование движения запасов.
3. Учет запасов в бухгалтерии.
4. Инвентаризация и переоценка запасов.
5. Синтетический учет выпуска готовой продукции и ее учет на складах.

### 1. Формы валютных расчетов во ВЭД

В процессе производства наряду с основными средствами участвуют также предметы труда, которые выступают в качестве производственных запасов. В отличие от средств труда (ОС), предметы труда участвуют в процессе производства только один раз и их стоимость полностью включается в себестоимость производимой продукции.

Товарно-материальные запасы – это активы в виде:

- запасов сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и т.д.
- незавершенного производства;
- готовой продукции, товаров.

Перед учетом запасов ставятся следующие основные задачи:

- 1) контроль за своевременностью и полным оприходованием запасов, за их сохранностью;
- 2) своевременное и полное документирование всех операций по движению запасов;
- 3) своевременное и правильное определение фактической себестоимости заготовленных запасов и т.д.

По функциональной роли и назначению в процессе производства все запасы подразделяются на основные и вспомогательные.

Основные – это материалы, которые вещественно входят в состав вырабатываемой продукции и создают его вещественную основу.

Вспомогательные – материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, но не создают его вещественной основы.

Учет всех запасов ведется на основных, активных, инвентарных счетах раздела 1 «Краткосрочные активы», подраздела 1300 «Запасы». По каждому счету могут быть открыты аналитические счета.

При принятии запасов на учет они оцениваются по наименьшей из оценок: себестоимости и чистой стоимости реализации. Торговые скидки, возврат и т.д. вычитаются из суммы запасов.

При выбытии запасов согласно МСФО могут применяться следующие методы оценки: ФИФО, метод средневзвешенной, метод специфической идентификации.

Метод специфической идентификации предполагает, что каждую персональную единицу запасов можно отнести на конкретный продукт.

При использовании метода средневзвешенной стоимости используется средняя стоимость запасов, имеющихся на дату списания.

Метод ФИФО предполагает, что в первую очередь списываются запасы, которые поступили первыми.

**Учетный цикл** – это последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности.

Учетный цикл предприятий, имеющих одинаковый характер производственного процесса аналогичен, он определяет последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до составления финансовой отчетности. Учетный цикл схематически можно определить следующим образом:

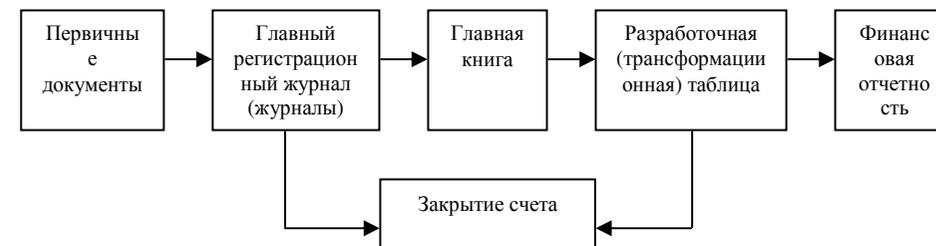


Рис 1. Схема учетного цикла

**Первичный документ** – это письменное доказательство того, что хозяйственная операция совершена или разрешение на ее проведение получено.

**Главный регистрационный журнал (ГРЖ)** – журнал (журналы), предназначенный (ые) для записи всех хозяйственных операций в хронологической последовательности. В практике казахстанского бухгалтерского учета роль регистрационных журналов выполняют бухгалтерские регистры (журналы-ордера, ведомости, книги).

**Главная книга (ГК)** – документ, предназначенный для учета перечня всех счетов предприятия.

**Разработочная (трансформационная) таблица** – таблица, в которой отражаются данные счетов, взятые из ГК предприятия. Разработочная таблица служит для составления финансовой отчетности.

Учетный цикл состоит из 7 последовательно выполняемых этапов:

- Анализ операций на основе первичных документов;
  - Регистрация операций в бухгалтерских регистрах или в ГРЖ;
  - Перенос данных из регистров или ГРЖ в ГК;
- (Первые три этапа отражают регистрацию фактов хозяйственной жизни)
- Составление нескорректированного пробного баланса;
  - Внесение поправок (корректировки и закрытия счетов);
  - Составление скорректированного пробного баланса;
  - Подготовка готового финансового отчета.

### 2. Этапы учетного цикла

**Первый этап учетного цикла** – анализ операций на основе первичных документов.

Все изменения в имуществе и обязательствах фирмы находят свое отражение в финансовом учете. Данные изменения можно разделить на три группы:

1) обмен имуществом и обязательствами между фирмой и внешней организацией (операции купли-продажи товарно-материальных ценностей);

2) хозяйственные операции, совершаемые внутри фирмы, состав активов и обязательств (например, начисление амортизации, расходование ТМЗ при изготовлении продукции);

3) внешние изменения в социально-экономической жизни (например, форс-мажорные обстоятельства, колебания рыночной стоимости ресурсов).

Все хозяйственные операции выражаются как в натуральном, так и в денежном выражении.

При заполнении финансовых документов в странах дальнего зарубежья существуют определенные требования:

- *каждый частный итог подчеркивается одной чертой, а окончательный итог – двумя чертами;*

- *обозначение денежной единицы проставляется перед первой цифрой числа, за исключением журналов и ГК;*

- *для записи сумм используются запятые (для отделения тысяч), и точки (для отделения десятичных знаков).*

*Пример:* 1 867 долларов 62 цента в международном бухгалтерском учете будет выглядеть так: \$1,867.62.

**Второй этап учетного цикла – отражение операций в бухгалтерских регистрах или ГРЖ.**

Эти действия необходимы для отражения хозяйственных операций в форме, которая облегчает их дальнейшую группировку на счетах бухгалтерского учета. В международной практике используют два вида регистрационных журналов: общий и несколько специальных.

В общий журнал заносятся единичные, неповторяющиеся операции. Повторяющиеся записи заносятся в специальные журналы продаж, закупок, денежных поступлений и выплат. В ГРЖ запись о каждой хозяйственной операции начинается с даты, далее в графе «Описание» указывается название дебетуемого и, с некоторым отступлением от начала строки, кредитуемого счетов. Ниже помещают краткое описание сущности хозяйственной операции. Если фирма использует номера счетов для их идентификации в ГК, то при переносе записи в ГК в графе «Справка о проводке» проставляют номера корреспондирующих счетов или «галочки», если номера счетов не используются.

Данные в ГРЖ носят вспомогательный характер, т.к. остаток счетов меняется не при осуществлении данной записи, а при их переносе из журнала на бухгалтерские счета, входящие в Главную книгу.

**Третий этап учетного цикла – перенос данных из регистров или ГРЖ в ГК.**

Процесс переноса хозяйственных операций из регистрационных журналов в ГК называется *разноска*. В процессе разноски происходит перегруппировка хронологической записи хозяйственных операций в ГК.

Дт «Резервы по сомнительным долгам» (1290)	250;
Кт «Счета к получению», (1210) аналит. счет должника	250.

Списание сомнительной задолженности не влияет на предварительную нетто-величину дебиторской задолженности, потому что оно не влечет за собой никаких расходов, так как вышеупомянутая поправка по сомнительной задолженности уже вычиталась из дебиторской задолженности. Списание только сведет к нулю счет должника и уменьшает на ту же сумму резерв по сомнительным долгам.

#### Восстановление списанной дебиторской задолженности

Иногда покупатель, счет которого списан как сомнительный, по прошествии некоторого времени частично или полностью оплачивает сумму своей задолженности. В этом случае следует сделать две записи:

1 – аннулирующую ранее осуществленное списание суммы долга, которая теперь ошибочна;

2 – отражающую покрытие задолженности.

Предположим, что ранее обанкротившийся должник известил компанию о том, что он в состоянии оплатить 100 дол. Это событие отражается следующим образом:

1. Дт «Счета к получению», аналит.счет должника	100;
Кт «Резерв по сомнительным долгам»	100.

Если при этом, долг будет оплачен, делается вторая проводка:

2. Дт «Денежные средства»	100;
Кт «Счета к получению» аналит.счет должника	100.

В статье баланса «Счета к получению» отражаются продажи постоянным покупателям в процессе обычной деятельности. Если предоставляются ссуды или осуществляются продажи лицам, не относящимся к этой категории, например, работникам, должностным лицам, корпорации или совладельцам, то они должны быть отражены в активе баланса по статье «Дебиторская задолженность работников и других лиц».

#### **Контрольные вопросы**

1. Что понимается под учетным циклом?
2. Перечислите этапы учетного цикла.
3. Что означает "трансформация"?
4. Что такое "трансформационные (корректирующие) проводки"?
5. Что представляет собой трансформационная таблица, каково ее назначение?
6. Сколько этапов включает процедура составления трансформационной таблицы?
7. Дайте определение экспорт

Предположим, что компания в первый год своей деятельности осуществила большую часть продаж в кредит. На конец года сумма ДЗ составила \$100 000. В этот день администрация проверила счета к получению для определения той части, которая будет оплачена. Счета примерно на \$6 000 из \$100 000 были оценены как сомнительные. Таким образом, в первый год хозяйственной деятельности сумма сомнительной задолженности составила \$6 000. 31 декабря этого года будет сделана трансформационная запись:

Дт Расходы по сомнительным долгам (7440)	6 000
Кт Резервы по сомнительным долгам (1290)	6 000

В Отчете о прибылях и убытках итоги по счету «Расходы по сомнительным долгам» отражаются как текущие расходы. Счет «Резервы по сомнительным долгам» показывается в балансе в виде контрактивного счета и его сумма удерживается из нарицательной суммы счетов к получению (1210). Эта поправка уменьшает сумму счетов, подлежащих оплате, до суммы, которая, вероятно, будет получена, и отражается следующим образом:

Счета к получению (1210)	100 000
Минус «Резервы по сомнительным долгам» (6 000)	94 000

Метод поправки при учете сомнительных долгов в сочетании с правилом соответствия предполагает, что убытки по сомнительным долгам возникают в момент продажи товаров покупателям. Счет «Резервы по сомнительным долгам» применяется в связи с тем, что компания до осуществления продажи не знает, будет ли покупатель оплачивать счета.

В связи с тем, что невозможно предвидеть, какие счета не будут оплачены на момент составления финансовой отчетности, необходимо провести подсчет за год сумм, которые покроют ожидаемые убытки. Бухгалтер компании делает расчеты, основываясь на практику прошлых лет, с учетом изменений текущих экономических условий. Например, обычно в периоды кризисов убытки по сомнительным долгам бывают больше, чем в период экономического роста. Но окончательное решение относительно суммы сомнительных долгов принимается руководством.

Обычно используются два метода подсчета величины безнадежной задолженности за отчетный период:

1. в процентах от нетто-реализации;
2. путем учета счетов по срокам оплаты.

#### - **Списание сомнительной задолженности**

Аннулирование сомнительной задолженности производится тогда, когда становится ясно, что тот или иной счет не будет оплачен, после чего эту сумму следует списать на счет «Резервы по сомнительным долгам». Допустим, что должник компании, который должен заплатить компании 250 дол. судом признан банкротом. Для списания его задолженности будет сделана следующая запись:

Форма счета в ГК состоит из следующих граф: дебетовые и кредитовые суммы и сальдо счета.

Помимо ГК в бухгалтерском учете используются вспомогательные книги. Они служат для ведения отдельных счетов, входящих в ГК. Из вспомогательной книги в главную книгу переносится только контрольный счет, сальдо которого используют при подготовке финансовых отчетов.

Первый – третий этапы учетного цикла осуществляются в течение всего учетного цикла, остальные четыре – в конце учетного цикла.

#### **Четвертый этап учетного цикла – подготовка нескорректированного пробного баланса.**

Пробный баланс включает счета ГК в следующей последовательности:

1. активы;
2. пассивы;
3. акционерный капитал;
4. временные счета;

Данный баланс составляется в конце отчетного периода после внесения всех журнальных записей и их разноски в ГК. Пробный баланс необходим для проверки равенства дебетов и кредитов на конец периода. Невыполнение равенства означает наличие бухгалтерской ошибки, которые требуют оперативной поправки.

#### **Необходимость составления и функции пробного баланса**

Общей особенностью как для нашей, так и для зарубежной бухгалтерской деятельности является непрерывность. На практике баланс не всегда является завершением работы, а начальным этапом в составлении отчетности. Ведение бухгалтерского учета по международным стандартам предполагает формирование пробных балансов пред составлением финансовой отчетности.

Пробный баланс имеет двойную функцию. Во-первых, он служит для сверки равенства дебетовых и кредитовых остатков по всем счетам ГК. Во-вторых, он предназначен для составления финансовой отчетности после внесения поправок.

При составлении пробного баланса выделяют три последовательно выполняемых действия:

- 1) по каждому счету ГК выводится остаток;
- 2) счета выписываются по порядку их расположения в ГК. Сальдо каждого счета заносится в графу «Дебет» или в графу «Кредит».
- 3) сравниваются итоги каждой графы.

Нередко возникает ситуация, когда после составления пробного баланса и подсчета итогов сальдо по ДТ и Кт не равны между собой. Можно выделить основные ошибки:

1. неправильно выведен остаток счета;
2. при перенесении в пробный баланс допущена ошибка;
3. неправильно подсчитаны итоги пробного баланса;
4. вместо кредита записан дебет или наоборот.

Некоторые допущенные ошибки можно выявить следующим способом:

- 1) если сумма вместо графы Дт записана в Кт или наоборот, то разность

дебетовых и кредитовых сальдо окажется делимой на 2.

2) если при переносе числа в пробный баланс была допущена перестановка цифр, например, вместо 23 459 записано 23 549, то разность дебетовых и кредитовых сальдо окажется делимой на 9.

Используя эту информацию можно без труда найти допущенную ошибку и исправить ее.

Однако полученное равенство еще не означает, что учет достоверен и факты хозяйственной жизни записаны на соответствующие счета. Так, пробный баланс не позволяет:

А) определить пропуск в записи хозяйственных операций;

Б) найти ошибку в записанной сумме, так как она одновременно записывается и в Дт и в Кт;

**Пятый этап учетного цикла – внесение поправок.**

Эти действия направлены на обеспечение соблюдения стандартов финансового учета, требующих его ведения в соответствии с принципом начисления. Корректировочные поправки разделяются на группы:

- **отсрочки** – возникают, когда платежи осуществляются в период до момента отражения дохода или расхода;
- **начисления** – возникают, когда платежи полностью или частично осуществляются в учетный год после момента отражения доходов или расходов.

**Шестой этап учетного цикла - подготовка скорректированного пробного баланса (следует после внесения всех поправок).**

*Скорректированный пробный баланс* – это итог проводки по счетам обычных и корректировочных журнальных записей. Этот баланс используется для сверки равенства дебетов и кредитов после внесения поправок.

Пробный баланс включает сальдо по всем счетам, которые указываются в финансовой отчетности, за исключением нераспределенной прибыли, и составляется с использованием разработочной (трансформационной) таблицы.

По сравнению с нескорректированным пробным балансом скорректированный пробный баланс может включать новые счета и не включать старые, закрытые корректировочными записями.

После регистрации корректировочных проводок в ГРЖ и занесении их в ГК составляется скорректированный пробный баланс, что позволяет легко составить финансовую отчетность.

Для составления разработочной таблицы непосредственно из ГК переносятся названия и сальдо счетов на последний день отчетного месяца, т.е. нескорректированный пробный баланс.

Затем переносятся поправки. Если при этом потребуется открытие нового счета, то его название записывается ниже счетов, содержащихся в пробном балансе. Итоги дебетовых и кредитовых граф должны быть равными. В завершение составляется скорректированный пробный баланс, который выводится путем арифметического сложения сальдо каждого счета пробного баланса с соответствующими суммами поправок.

Счета к получению (дебиторская задолженность покупателей и заказчиков) являются важной частью ликвидных активов. Они появляются в результате продажи товаров в кредит. Розничная торговля расширяется благодаря тому, что покупателям предоставляется право оплаты товара через месяц или более после его покупки. Необходимо отметить, что кредит для производства и оптовой торговли приобретает еще более значительные размеры, чем при торговле в розницу.

Счета к получению представляют собой краткосрочные ликвидные активы, которые возникают при продаже товаров в кредит в оптовой или розничной торговле. Такой кредит часто называют коммерческим кредитом.

- ***Кредитная политика и безнадежная задолженность.***

Естественно, что фирмы, занимающиеся продажей товаров в кредит, хотя и продают свои товары платежеспособным покупателям. Поэтому большинство фирм, продающих товары в кредит, разрабатывают контролирующие меры с целью сбыта товаров тем клиентам, которые способны оплатить счета при наступлении срока платежа. В связи с этим фирма может создать отдел по изучению платежеспособности клиентов (кредитный отдел). В функции этого отдела входит изучение отдельного лица или компании, обращающихся за кредитом, согласие или отказ в предоставлении кредита данному покупателю. Обычно кредитный отдел запрашивает информацию о состоянии финансовых ресурсов и долгов покупателя. На основе полученной информации он решает продавать или не продавать товар в кредит данному покупателю. Он может порекомендовать сумму платежа, ограничить размеры кредита или попросить клиента предоставить определенные средства для обеспечения кредита.

Независимо от того, насколько совершенна и эффективна система контроля платежеспособности, у компании всегда найдутся покупатели, не заплатившие за кредит.

Счета, не оплаченные покупателями, называются сомнительными долгами или безнадежными долгами, и относятся либо к убыткам, либо к расходам по продаже товаров в кредит.

При учете сомнительных долгов руководствуются основным правилом бухгалтерского учета – правилом соответствия. Издержки должны соответствовать тому объему продаж, которому они способствуют. Если убытки по сомнительным долгам возникают как результат увеличения доходов от продажи товаров, они должны покрываться за счет доходов от продажи.

При продаже товаров в кредит компания не знает, что долг не будет оплачен. Более того, может потребоваться год или больше времени, чтобы исчерпать все возможности его оплаты. Хотя убытки могут особо не выделяться до последующего отчетного периода, они все равно будут отнесены на расходы того отчетного периода, в котором были проданы товары. Поэтому убытки по сомнительным долгам должны прогнозироваться на отчетный период, и эти приблизительные данные представляют собой расходы в текущем финансовом году.

При приобретении ценной бумаги составляется корреспонденция счетов:

*Дт соответствующий счет раздела 1100,*

*Кт счета расчетов (3300) или Кт денежные счета (1000)*

*- на покупную стоимость приобретенных ценных бумаг*

По ценным бумагам обычно предусматривается получение дохода в виде процентов. Пример расчетов по приобретению облигаций и полученного по ним дохода представлен ниже.

**Пример:** Предположим, предприятие приобрело облигации в количестве 1000 штук по 1000 тенге, на общую сумму 1000 000 тенге, сроком на три года, с выплатой процентов в размере 20% годовых ежеквартально. На стоимость приобретенных облигаций делается проводка:

Дт счет подраздела 1100 - 1 000 000;

Кт 1040 «Денежные средства ...» - 1 000 000.

Годовая сумма процентов по облигации составит  $1\,000\,000 \times 20\% = 200\,000$  тенге, или 16 667 тенге каждый месяц. ( $200\,000 : 12$ ). На сумму начисленных процентов на предприятии ежемесячно делается проводка:

Дт 1270 «Краткосрочные вознаграждения к получению» - 16 667;

Кт 6110 «Доходы по вознаграждениям» - 16 667.

Каждые три месяца эмитент облигации оплачивает по условиям выпуска инвестору проценты в сумме  $16\,667 \times 3 = 50\,001$  тенге. Факт оплаты отражается у получателя (предприятия) проводкой:

Дт 1040 - 50 001;

Кт 1270 - 50 001.

При наступлении срока погашения эмитент возвращает инвестору вложенные им деньги по номинальной стоимости.

### Контрольные вопросы

1. Что понимается под учетным циклом?
2. Перечислите этапы учетного цикла.
3. Что означает "трансформация"?
4. Что такое "трансформационные (корректирующие) проводки"?
5. Что представляет собой трансформационная таблица, каково ее назначение?
6. Сколько этапов включает процедура составления трансформационной таблицы?
7. Дайте определение экспорт

## Тема 8. Экспорт товаров, осуществляемый предприятием-экспортером

1. Экспорт товаров, осуществляемый предприятием-экспортером
2. Кредитная политика и безнадежная задолженность.
3. Списание сомнительной задолженности.
4. Учет векселей полученных.
5. Прочие виды дебиторской задолженности.

Начисление предполагает констатацию доходов и расходов, которые уже имели место, но еще не были зарегистрированы и проведены по кассе. Начисление применяется для отражения причитающихся, но не зарегистрированных и не полученных доходов (например, заработанные, но еще не полученные комиссионные). При этом корректировочная проводка затрагивает счет активов (дебетуется) и счет доходов (кредитуется). Начисление также применяется для отражения имевших место, но не зарегистрированных и не понесенных расходов (например, заработная плата работников, за текущий отчетный период, которая будет выплачена в следующем отчетном периоде). Корректировочная проводка затрагивает счет расходов (дебетуется) и счет пассивов (кредитуется).

### Седьмой этап учетного цикла – подготовка финансовых отчетов.

Финансовая отчетность – главный итог учетного цикла и составляется на основе данных скорректированного пробного баланса. Первым составляется Отчет о доходах и расходах (за рубежом он называется Отчетом о прибылях и убытках), затем Отчет о нераспределенной прибыли, последним составляется Баланс, может составляться Отчет об изменениях в собственном капитале.

### 4. Подготовка финансовой отчетности.

Подготовка форм финансовой отчетности производится по данным скорректированного пробного баланса в той же трансформационной таблице, в которой составлялся скорректированный пробный баланс.

В первую очередь составляется отчет о прибылях и убытках. Для этого все счета доходов и расходов скорректированного пробного баланса закрываются на один счет – прибыль (убыток) отчетного года, на котором и выводится сальдо счетов доходов и расходов. Таким образом, все счета доходов и расходов сворачиваются в один счет. Естественно, статей в пробном балансе становится меньше.

Далее может составляться отчет об изменениях в собственном капитале. Для этого счета капитала, такие как изъятый капитал, прибыль (убыток) отчетного года, закрываются на соответствующие счета отчетного баланса. Предположим, что в начале периода выпущенный капитал составлял 1,5 млрд.тенге. За отчетный период из обращения были изъяты акции на общую сумму 250 тыс.тенге (по номинальной стоимости). В таком случае на конец периода выпущенный капитал будет равен  $1\,500\,000 - 250 = 1\,250\,000$  тыс.тенге. Как мы знаем, счет «изъятый капитал» является регулирующим, он уменьшает сумму основного счета.

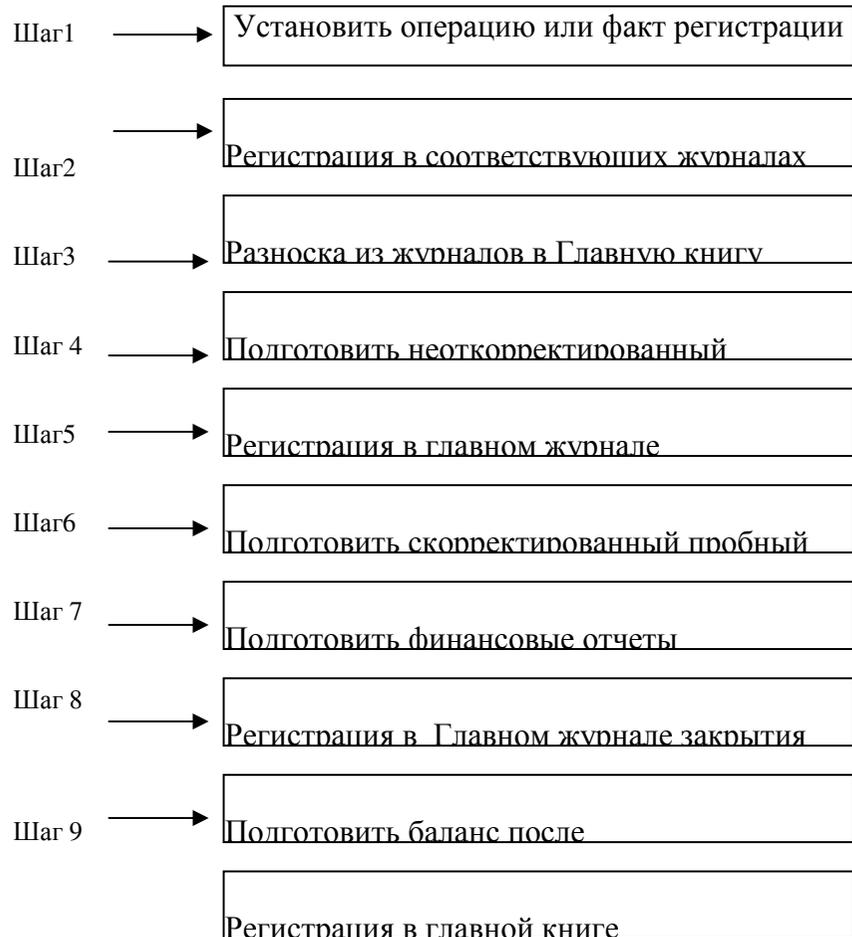
В последнюю очередь составляется отчетный баланс. Для его составления достаточно закрыть все счета активов и обязательств скорректированного пробного баланса на отчетный баланс. Счета капитала и прибыли (убытка) там уже будут по результатам составления предыдущих форм отчетов.

Далее конечные данные из трансформационной таблицы переносятся в специальные формы отчетности.

## 5. Учетный цикл в западных компаниях

Учетная процедура определяет последовательность этапов учетного процесса от анализа хозяйственных операций до закрытия счетов и составления финансовой отчетности. Эта процедура называется учетным циклом. В западных компаниях он состоит из следующих шагов (этапов).

*Шаг 1.* Учету подлежат операции и события, вызывающие изменения в ресурсах или обязательствах предприятия. Как правило, хозяйственные операции сопровождаются соответствующими им первичными документами, в которых на бумаге указываются характер операции, участвующие в ней стороны, дата, сумма и т. д. Некоторые события не отражаются отдельной корреспонденцией счетов или первичным документом. Для бухгалтерской записи таких операций делается отсылка на предполагающий их контракт или другой первичный документ, на основе которого они осуществляются, в частности указывающий на первоначальный перевод суммы, на которую начисляется процент. Первичные документы используются для дальнейшей сверки ведения учета, при аудите, служат в качестве доказательства при возникновении судебного разбирательства.



52

*Пример:* 1 марта компания «В» приобрела за 97 000 долларов векселя, срок платежа по которым наступит через 120 дней. Выплата по ним составит 100 000 долларов. При покупке компания делает следующую запись:

Дт Краткосрочные инвестиции	97 000
Кт Денежные средства	97 000

По истечении срока оплаты векселей после получения сумм по векселю компания делает проводки:

Дт Денежные средства	100 000
Кт Краткосрочные инвестиции	97 000
Кт Доходы по процентам	3 000

При продаже ценных бумаг компания обычно получает прибыль или убыток. Предположим, что компания «ААА» продает 5 000 акций корпорации «БББ», которые были приобретены по 35 долларов за акцию ( $5\,000 \cdot 35 = 175\,000$ ). При продаже этих акций по 25 долларов за акцию будет сделана следующая запись:

Дт Денежные средства	125 000
Дт Убытки от продажи инвестиций	50 000
Кт Краткосрочные инвестиции	175 000

Если бы эти акции были проданы по цене 40 долларов за акцию, компания получила бы прибыль в сумме  $5\,000 \cdot (40 - 35) = 25\,000$  долларов. В учете будет сделана следующая проводка:

Дт Денежные средства	200 000
Кт Краткосрочные инвестиции	175 000
Кт Прибыль от продажи инвестиций	25 000

В соответствии с принципом консерватизма, суть которого заключается в том, чтобы сразу же признавать возможные убытки, а признание потенциальной прибыли оттягивать до момента ее фактического получения, в случае снижения рыночной стоимости ценных бумаг в учете производится их переоценка (уценка) до уровня рыночной стоимости. В учете производятся поправки и признаются убытки от краткосрочных инвестиций. Последующее увеличение рыночной стоимости ценных бумаг может быть отражено в учете, но только в пределах прежней себестоимости краткосрочных инвестиций. Превышение рыночной стоимости акций над их себестоимостью в бухгалтерском учете не фиксируется.

Учет краткосрочных финансовых инвестиций (до 1 года) ведется на счетах подраздела 1100 «Краткосрочные финансовые инвестиции», в который входят счета 1110, 1120, 1130, 1140 и 1150, каждый из которых предназначен для учета определенного вида финансовых инвестиций.

Счета активные, основные. По Дт этих счетов записываются остатки финансовых вложений на начало и конец месяца, операции по увеличению инвестиций, по Кт – операции по уменьшению финансовых инвестиций.

Аналитический учет по счетам финансовых инвестиций ведется по видам инвестиций и объектам, в которые осуществлены эти инвестиции. Это могут быть акции, облигации, векселя и другие ценные бумаги.

57

Будет сделана проводка:

Дт Мебель	96 000
Кт Касса	96 000

Как говорилось ранее, все операции с наличными деньгами оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами. Учет поступивших и выбывших наличных денег ведется в кассовой книге.

Расчеты через банк обычно оформляются следующими платежными документами: платежное поручение, платежное требование-поручение, чек и другими менее используемыми документами. При проведении платежа через банк плательщик обязан оформить надлежащим образом платежное поручение в требуемом банком количестве экземпляров и представить их в обслуживающий его банк. На основании этого документа банковские работники списывают деньги с расчетного счета плательщика и перечисляют их по назначению. Для проведения платежей через банк важное значение имеют такие реквизиты плательщика и получателя платежа как: наименование, номера расчетных счетов, корреспондентские счета банков, обслуживающих их, РНН и другие специфические банковские реквизиты. Кроме того, на платежном поручении обязательно нужно указывать, за что производится платеж и на каком основании и т.д. В бухгалтерском учете операции по расчетному счету отражаются на соответствующих счетах.

*Пример:* Компания оплатила задолженность по налогу на добавленную стоимость (НДС) в сумме 50 000 тенге. Будет сделана следующая проводка:

Дт НДС к оплате	50 000
Кт Расчетный счет	50 000

*Пример:* Банк предоставил своему клиенту кредит в сумме 3 млн.тенге с зачислением его на расчетный счет клиента. В бухгалтерском учете клиента банка будет сделана следующая проводка:

Дт Расчетный счет	3 000 000
Кт Кредиты банков	3 000 000

## 2. Учет краткосрочных инвестиций

Иногда в течение года компания может иметь больше денежных средств, чем ей необходимо для оплаты текущих обязательств. Поскольку представляется выгодным эти денежные средства пустить в оборот, особенно в период действия высоких процентных ставок, компания может вложить излишек денег в срочные депозиты, или депозитные сертификаты, государственные или другие ценные бумаги. Такие вклады называются **краткосрочными инвестициями**, или обращающимися на рынке ценными бумагами, представляющими собой оборотные средства, которые при необходимости можно использовать для погашения текущих обязательств. Некоторые компании накапливают большие денежные суммы, поступающие от доходов основной деятельности, которые они вкладывают в краткосрочные инвестиции.

Краткосрочные инвестиции сначала записываются по себестоимости (стоимости покупки). Доход по краткосрочным инвестициям отражается в учете по мере поступления.

Шаг 10 →

*Шаг 2.* Предназначение данного шага состоит в отражении финансовых последствий хозяйственных операций в форме, упрощающей их дальнейшее разнесение по счетам. Поэтому именно на этом этапе используются принципы учета, определяющие измерение и отражение операций в бухгалтерских показателях, а также классификации счетов. Журнальные записи делаются с указанием дебета или кредита счетов, которые затрагивают отражаемые ими операции. Они носят временный характер, поскольку балансы соответствующих счетов меняются не при осуществлении этих записей, а при их перенесении из журнала на счета, входящие в бухгалтерскую книгу.

*Шаг 3.* Процесс корреспонденции счетов состоит в распределении данных журнала между отдельными счетами. При этом происходит переклассификация записей из хронологической в классификацию в соответствии с планом счетов в бухгалтерской книге предприятия. При осуществлении проводки указывается корреспонденция счетов. Это особенно важно в компьютеризированных системах, в которых не содержатся первичные документы.

*Шаг 4.* Данный баланс включает в себя счета Главной книги в такой последовательности; активы, обязательства, капитал и временные счета. Он составляется в конце отчетного периода лишь после внесения всех журнальных записей и их корреспонденции по книгам.

Назначение этого документа двойное. С одной стороны он служит для сверки равенства дебетов и кредитов на конец периода; их несовпадение говорит о наличии бухгалтерской ошибки. С другой — пробный баланс является отправной точкой для дальнейшего внесения корректировочных записей и процесса составления годовой отчетности в целом.

*Шаг 5.* Корректировочные журнальные записи, как правило, необходимы в ситуациях отсутствия или несвоевременности поступления первичного документа, указывающего на необходимость отразить событие или операцию в бухгалтерском учете. Обычно такие записи не делаются по операциям с наличными средствами, поскольку движение наличности сопровождается соответствующими первичными документами. Исключение составляет занесение записи, необходимой для приведения баланса наличных средств в соответствие с последним отчетом банка о состоянии счета клиента, поскольку в данном отчете указываются оплата оказанных банком услуг и некоторые другие параметры, не известные предприятию до его получения.

Многие хозяйственные процессы на предприятии продолжительны во времени, в то время как их отражение носит дискретный характер. Их постоянная запись дорогостояща и нецелесообразна, поэтому они отражаются в конце отчетного периода.

Корректировочные журнальные записи классифицируются по трем категориям.

1. Отсрочки возникают, когда платежи осуществляются в период до момента отражения дохода или расхода, т. е, когда либо пред оплачиваются

расходы, либо поступают доходы, охватывающие более чем один учетный период. Предоплата и доходы учитываются в данном случае соответственно как активы и обязательства.

1) Начисления возникают, когда платежи полностью или частично осуществляются в учетный период после момента отражения доходов и расходов.

2) Прочие корректировочные журнальные записи не подпадают в приведенные категории и отражают следующие операции:  
переклассификацию постоянных счетов; оценку предстоящих затрат (например, на сомнительные долги);  
распределение издержек по видам продукции (например, амортизационных отчислений);  
учет затрат на проданные товары и потери товарно-материальных запасов; исправление ошибок,

*Шаг 6.* Скорректированный пробный баланс является результатом корреспонденции счетов обычных и корректировочных журнальных записей. Он используется для сверки равенства дебетов и кредитов после внесения корректировочных журнальных записей. Данный баланс включает в себя балансы всех счетов, которые указываются в финансовой отчетности предприятия, за исключением нераспределенного дохода. По сравнению с неоткорректированным в скорректированный баланс могут входить некоторые новые счета и не входить старые, закрытые корректировочными записями.

*Шаг 7.* Финансовая отчетность выступает в качестве главного итога учетного цикла, поскольку именно на ее основе принимают свои решения относительно данного предприятия внешние пользователи. В принципе такие отчеты могут быть подготовлены за любой период, однако наиболее распространены месячные, квартальные и годовые отчеты.

Фундаментом подготовки отчета о доходах и расходах и балансового отчета служит непосредственно скорректированный пробный баланс. При этом в первую очередь составляется отчет о доходах и расходах, поскольку для вычисления нераспределенного дохода надо сначала знать чистый доход. Остатки временных счетов переносятся в отчет о доходах и расходах, а постоянных - в баланс.

*Шаг 8.* При помощи данного рода записей закрываются временные счета, отражающие доходы и дивиденды. Закрытие счетов заключается в сведении к нулю их балансов. Закрывающие записи заносятся в общий журнал и проводятся по счетам в конце учетного периода. Из постоянных счетов, которые не закрываются и балансы которых переносятся на следующий период, в процессе закрытия временных счетов используется лишь счет нераспределенного дохода.

*Шаг 9.* В составляемом после закрытия временных счетов пробном балансе приводятся только балансы постоянных счетов. Цель этого шага состоит в сверке равенства сумм дебетов и кредитов после осуществления закрывающих временные счета записей, что особенно важно для предприятий, использующих большое количество счетов.

*Шаг 10.* После журнальной записи и проводки по счетам корректировочных

записей счета предприятия в принципе готовы для использования в следующем учетном периоде. Однако многие предприятия считают для себя более удобным использовать журнальные записи, аннулирующие корректировочные записи, ведущие к отсрочке отражения доходов или расходов, реально имеющих место в последующем периоде.

Основные характеристики аннулирующих корректировочных записей:

- датирование следующим за днем завершения отчетного периода днем;
- использование тех же счетов, что и при корректировочных журнальных записях, но с противоположно направленным начислением дебетов и кредитов;
- проводка по счетам.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение *первичный документ*
2. Что такое главный регистрационный журнал
3. Что такое главная книга
4. Что такое учетный цикл
5. Учитывается ли сальдо на начало при подсчете оборотов по счету?
6. Дайте экономическое обоснование метода двойной записи.
7. Каково контрольное значение метода двойной записи?

## **Тема 7. Экспорт товаров, осуществляемый через предприятие-посредника**

1. Экспорт товаров, осуществляемый через предприятие-посредника
2. Бухгалтерский учет денежной наличности.

Оборотные средства (активы) предприятия включают краткосрочные активы, используемые в хозяйственной деятельности в течение либо одного производственного цикла, если он длится более года, либо в течение одного года. По степени убывания ликвидности они располагаются в следующем порядке: денежные средства, краткосрочные инвестиции, счета к получению, товарно-материальные запасы.

### **1. Бухгалтерский учет денежной наличности.**

Обычно *денежная наличность* состоит из имеющихся денежных средств в кассе, чеков и денежных переводов, получаемых от клиентов, и вкладов на текущих счетах в банках. Поступление денежных средств отражается по дебету счетов денежных средств и по кредиту корреспондирующих счетов.

*Пример:* Компания получила наличные деньги в сумме 150 000 тенге в погашение дебиторской задолженности покупателя. Будет сделана следующая проводка:

Дт Касса	150 000
Кт Счета к получению	150 000

*Пример:* Фирма закупила за наличный расчет мебель на сумму 96 000 тенге.