



**Современный
Гуманитарный
Университет**

Дистанционное образование

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество _____

Факультет _____

Номер контракта _____

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

ЮНИТА 1

**ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ПО КАЗАХСТАНСКИМ СТАНДАРТАМ**

**РОССИЙСКО-КАЗАХСТАНСКИЙ
СОВРЕМЕННЫЙ ГУМАНИТАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

АЛМАТЫ 1999

Разработано А.Х. Хайбуллиной

Рекомендовано Министерством общего
и профессионального образования
Российской Федерации в качестве
учебного пособия для студентов
высших учебных заведений

КУРС: БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Юнита 1 (217.1). Особенности ведения бухгалтерского учета по казахстанским стандартам.

Юнита 2 (217.2). Измерение активов, краткосрочных пассивов и их отражение в финансовой отчетности.

ЮНИТА 1

Изложены основные отличия казахстанской системы бухгалтерского учета. Подробно описаны условия признания и оценки доходов и расходов. Рассмотрены вопросы организации бухгалтерского учета, а также раскрытия финансовой информации, представленной в отчетности.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует профессиональной образовательной программе № 1

ОГЛАВЛЕНИЕ

	стр.
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН	4
ЛИТЕРАТУРА	5
ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ	6
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	8
1. Нормативно-правовые акты, регулирующие систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Казахстан	8
2. Введение в казахстанский план счетов	9
2.1. Основные отличия казахстанского плана счетов. Структура.	9
2.2. Переклассификация оборотно-сальдового баланса	19
3. Доходы и расходы учетного периода	21
3.1. Оценка и признание дохода	21
3.2. Реализация товаров	23
3.3. Доход от оказания услуг	26
3.4. Проценты, роялти, дивиденды и доходы от прочих операций	27
3.5. Расходы	30
3.6. Корректирующие, сторнирующие, заключительные проводки	36
4. Формы организации бухгалтерского учета	37
4.1. Журнально-ордерная форма учета.	38
4.2. Компьютерная форма учета.	46
5. Финансовая отчетность. Раскрытия	47
5.1. Учетная политика и ее раскрытие.	47
5.2. Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах	50
5.3. Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности ...	55
5.4. Отчет о движении денежных средств.	59
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	69
ТРЕНИНГ УМЕНИЙ	72
ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ	80
ГЛОССАРИЙ*	

* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ПЛАН

Нормативно-правовые акты, регулирующие систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Казахстан.

Введение в казахстанский план счетов: основные отличия казахстанского плана счетов. Структура. Преклассификация оборотно-сальдового баланса.

Доходы и расходы учетного периода. Оценка и признание дохода. Реализация товаров. Доход от оказания услуг. Проценты, роялти, дивиденды и доходы от прочих операций. Расходы. Корректирующие, сторнирующие, заключительные проводки.

Формы организации бухгалтерского учета: журнально-ордерная форма учета. Компьютерная форма учета.

Финансовая отчетность. Раскрытия: учетная политика и ее раскрытие. Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах. Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Отчет о движении денежных средств.

ЛИТЕРАТУРА

Базовая

1. Радостовец В.К. Финансовый и управленческий учет на предприятии. Алматы, 1998.
2. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл Д. Принципы бухгалтерского учета. М., 1996.

Дополнительная

3. Стандарты бухгалтерского учета: Сборник лекций. Копорация Карана / ЮСАИД, 1997.
4. Никитин В. Н. Отчет о движении денежных средств / Библиотека бухгалтера и предпринимателя. Алматы, 1998. №7.
5. Ержанов М.С., Ержанова С.М. Учетная политика на казахстанском предприятии (практический аспект). Алматы, 1997
6. Барсукова И. В. Бухгалтерский учет. Юнита 1, СГУ, М., 1998.
7. Руководство по финансовому учету, отчетности и аудиту. Первая редакция. Центральный и операционный отдел учета и отчетности. Всемирный банк, январь 1995 г.
8. Указ Президента Республики Казахстан, имеющий силу закона, "О бухгалтерском учете" от 26.12.95 г. № 2732.
9. Стандарты бухгалтерского учета и методические рекомендации. Департамент методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов РК, Алматы, 1999.
10. Инструкция по заполнению регистров бухгалтерского учета № 72 от 24.11.97.
11. Методические рекомендации по составлению финансовой отчетности. Утверждены директором Департамента методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан. 21.05.97.

Примечание. Знаком (*) отмечены работы, использованные при составлении тематического обзора.

Современный Гуманитарный Университет

ПЕРЕЧЕНЬ УМЕНИЙ

№	Умение	Алгоритм
1	2	3
1	Составление проводок по переклассификации (RJE) для переноса сальдо на соответствующий счет по казахстанскому плану счетов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определить вид остатка на счете. 2. Если остаток дебетовый, переклассифицируемый счет записать в кредит проводки, а соответствующий казахстанский счет в дебет. 3. Если остаток кредитовый, старый счет записать в дебет проводки, а соответствующий новый счет в кредит. 4. Если соответствующий счет не предусмотрен, то используется счет 562 «Нераспределенный доход».
2	Составление корректирующих проводок (AJE) для перехода от кассового метода к учету, по методу начисления	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определить влияние операции на доход. 2. Если операция увеличивает доход, то в кредите проводки записывается "Нераспределенный доход", а в дебет – новый счет операции. 3. Если операция уменьшает доход, то в дебете проводки записывается "Нераспределенный доход", а в кредит – новый счет операции.
3	Признание дохода по услуге, срок предоставления которой занимает несколько отчетных периодов, на основе метода равномерного начисления: $D = \frac{DO}{N} \times M$, где D – доход за отчетный период; ДО – доход в целом по услуге; N – общее число периодов; M – число периодов, предоставления услуги за отчетный период	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определить сумму дохода. 2. Определить число периодов предоставления этой услуги за данный отчетный период. 3. Рассчитать доход за отчетный период по формуле.
4	Признание дохода по услугам по процентному соотношению расходов: $D = K \times \frac{DO}{100}$, где D – доход отчетного периода; ДО – доход по услуге в целом; K – процент расходов за период	<ol style="list-style-type: none"> 1. Оценить расходы по услуге в общем. 2. Определить процентное соотношение расходов на конец отчетного периода к общим расходам по сделке. 3. Рассчитать доход за отчетный период по формуле.

1	2	3
5	Распределение накладных расходов	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определить сумму накладных расходов за отчетный период. 2. Выбрать базу распределения н/р. 3. Определить нормативный коэффициент. 4. Вычислить долю накладных расходов на ед. продукции.

ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР*

1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

В настоящее время в бухгалтерском учете в Республике Казахстан произошли значительные изменения. Все субъекты, действующие на территории Республики Казахстан, обязаны вести бухгалтерский учет и финансовую отчетность в соответствии с новым законодательством по бухгалтерскому учету. Нормативные акты, регулирующие систему бухгалтерского учета и устанавливающие основные принципы и правила учета, включают в себя:

- Указ Президента Республики Казахстан, имеющий силу закона, “О бухгалтерском учете” от 26.12.95 г. N2732;
- стандарты бухгалтерского учета (СБУ);
- Генеральный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъекта;
- методические рекомендации, инструкции к стандартам бухгалтерского учета и генеральному плану счетов;
- учетную политику предприятия.

Первые уровни состоят из официальных документов, подготовленных и выпущенных государственными органами, формирование последнего уровня осуществляется самим предприятием.

Указ Президента “О бухгалтерском учете” издан в соответствии со статьей 1 Закона Республики Казахстан от 10 декабря 1993г. “О временном делегировании Президенту Республики Казахстан и главам местных администраций дополнительных полномочий”. Он определяет основные принципы и общие правила учета, которые должны соблюдаться в процессе подготовки финансовой отчетности и ее использования, требования по внутреннему контролю и внешнему аудиту, права и обязанности для юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, являющихся резидентами Республики Казахстан, а также филиалов и представительств нерезидентов, зарегистрированных на территории Республики Казахстан. Указ приведен в файле материалов. На основании статьи 3 данного указа уполномоченным органом, регулирующим систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также устанавливающим основные принципы и общие правила учета, требования к внутреннему и внешнему аудиту для субъектов Республики Казахстан, является департамент методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстана.

Стандарты бухгалтерского учета. На 1 июня 1999г. департаментом официально утверждено 29 стандартов бухгалтерского учета, методические рекомендации к ним, Генеральный план счетов и инструкции по его применению. Цель стандартов бухгалтерского учета и методических рекомендаций к ним состоит в определении и объяснении порядка учета хозяйственных средств и их источников, а также их раскрытии в финансовой отчетности. Каждый стандарт содержит следующие основные разделы:

- цель и сфера деятельности;
- определения (классификация);
- раскрытия;
- дата вступления в силу.

* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

Кроме того, стандарт может содержать специфические разделы (имеющие место только для данного стандарта). Описание стандартов приведено в "Файле материалов".

Генеральный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов утвержден постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 18 ноября 1996 года № 6 (изменения и дополнения, внесены постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан от 10 января 1997 г. №8). Генеральный план счетов, являясь нормативным правовым актом, определяющим порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета субъекта (кроме банков и бюджетных организаций), представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования разделов, наименования и коды подразделов и синтетических счетов (счетов первого порядка). Инструкция по применению Генерального плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов устанавливает единый подход к применению Генерального плана счетов и регламентирует вопросы, имеющие отношение к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика подразделов, раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание фактов, обобщаемых на счетах подраздела.

Аналитические счета (счета последующих порядков) определяются самими субъектами, исходя из требований по раскрытию в финансовой отчетности, а также для целей анализа и контроля. Порядок ведения аналитического учета устанавливается субъектами. Генеральный план счетов по казахстанским стандартам приведен в "Файле материалов".

2. ВВЕДЕНИЕ В КАЗАХСТАНСКИЙ ПЛАН СЧЕТОВ

2.1. Основные отличия казахстанского плана счетов. Структура

Казахстанские стандарты бухгалтерского учета строились на международных стандартах бухгалтерского учета (МСБУ). Однако генеральный план счетов, используемый в настоящее время в Казахстане, отличаясь от российской модели (советской), не совсем следует западной модели по своей структуре. Использование единого плана счетов было непереносимым условием в прошлом, что наложило отпечаток на формат и обязательность Генерального плана счетов в настоящем.

Западная модель плана счетов может варьироваться по форме и составу счетов в зависимости от типа и размера предприятия. Одна западная компания может иметь 90 счетов, в то время как другая компания может иметь 900, а третья 9 000. В общем, западная модель плана счетов представляет собой список названий и номеров счетов Главной книги, расположенных в таком порядке, в каком они обычно располагаются в финансовых отчетах. Цифровая система плана счетов обеспечивает гибкость в дополнении его новыми счетами с учетом потребностей предприятия. Западная модель плана счетов служит в качестве полезного источника для размещения определенного счета в Главной книге в логическом порядке. Определенный цифровой диапазон определяется для каждой категории финансового отчета. Например, счета активов могут определяться четырехзначными цифрами, начинающимися с цифры 1, а обязательств - четырехзначными цифрами, начинающимися с цифры 2. Также, западная модель плана счетов не является обязательной для предприятий. Структура и цифровая система плана счетов определяется руководством предприятия для удовлетворения соответствующих потребностей предприятия.

По российской модели план счетов имеет десять разделов, в разделах 1-9 используются двухзначные цифры для нумерации счетов. В десятом разделе используются трехзначные цифры для нумерации счетов, которые представляют, в основном, **забалансовые счета** – счета, важные, с финансовой точки зрения, но которые не отражаются в финансовых отчетах в соответствии с МСБУ. В современном казахстанском плане счетов также десять разделов, изменились назначение разделов и количество цифр для нумерации (три). Но принятая структура и цифровая система плана счетов обязательна для всех субъектов.

Ознакомьтесь со следующими таблицами, содержащими краткие российский, казахстанский, западный планы счетов, показывающие более гибкую структуру западной модели (х – заменяет цифру).

Российский план счетов (краткий)

Таблица 1

Раздел №	Название раздела	№ о. счета
1	Основные средства	0х
2	Производственные запасы	1х
3	Затраты на производство	2х и 3х
4	Готовая продукция, товары и реализация	4х
5	Денежные средства	5х
6	Расчеты. Кредиторская и дебиторская задолженность	6х и 7х
7	Финансовые результаты и использование чистого дохода	80-84
8	Фонды и резервы	85-89
9	Банковские кредиты и финансирование	9х
10	Забалансовые счета	001 - 009

Казахстанский план счетов (краткий)

Таблица 2

Раздел №	Классификация	№ о. счета
1	Внеоборотные активы	1xx
2	Товарно-материальные запасы	2xx
3	Дебиторская задолженность и другие активы	3xx
4	Денежные средства	4xx
5	Собственный капитал	5xx
6	Обязательства	6xx
7	Доходы	7xx
8	Расходы	8xx
9	Счета производственного учета	9xx
10	Забалансовые счета	001-009

Западный план счетов (краткий)

Таблица 3

Раздел №	Классификация	№ о. счета
	Активы	1xxx
	Обязательства	2xxx
	Капитал	3xxx
	Доходы	4xxx
	Расходы	5xxx или 6xxx

Рассмотрим различия между используемым в настоящее время в Казахстане планом счетов и российским планом счетов.

Синтетические счета. Российский план счетов включает синтетические счета и субсчета. В казахстанском плане счетов “синтетические” счета не существуют, есть только счета, которые дебетуются или кредитуются непосредственно. В общем, использование “синтетических” или итоговых счетов не практикуется в казахстанском плане счетов.

Дебиторская задолженность в сравнении с кредиторской задолженностью. В соответствии с российским планом счетов, счет “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (76 счет) может иметь либо дебетовое, либо кредитовое сальдо, в зависимости от того, имела ли место операция с дебитором (дебиторская задолженность) или с кредитором (кредиторская задолженность). Точно так же счет “Расчеты с дочерними предприятиями” (бывший счет 78.01) может иметь либо дебетовое, либо кредитовое сальдо. При переводе предприятия на новую систему бухгалтерского учета все дебетовые остатки покупателей (т.е. дебиторов) по 76 счету будут перенесены на счет “Счета к получению” (новый счет 301), а все кредитовые остатки дебиторов по счету 76 будут перенесены на счет “Авансы полученные” (новый счет 66х). Таким же образом, все кредитовые остатки поставщиков (т.е. кредиторов) по счету 76 будут перенесены на счет “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (счет 671), в то время как все дебетовые остатки поставщиков (т.е. кредиторов) по счету 76 будут перенесены на счет “Авансы выданные” (счет 35х). Кроме этого, дебетовые остатки по счету 78.01 будут перенесены на счет “Дебиторская задолженность дочерних (зависимых) товариществ” (счет 32х), и любые кредитовые остатки будут перенесены на счет “Кредиторская задолженность дочерним (зависимым) товариществам” (счет 64х).

Дебет увеличивает активы и расходы, но уменьшает обязательства, собственный капитал и доходы. При применении казахстанского плана счетов надо помнить основное правило: счет имеет либо дебетовое сальдо, либо кредитовое, т.е. активно-пассивных счетов нет.

Конечно, есть несколько исключений из правила. Можно создать счет, имеющий сравнительно низкий объем операций и включающий как доходы, так и расходы. Однако, если операции считаются существенными, необходимо будет разбить счет на два компонента для целей финансовой отчетности. Одним из таких примеров является счет “Доходы/убытки по чрезвычайным ситуациям”. Доходы отражаются как кредит, а убытки – как дебет.

Кроме того, в казахстанском плане счетов не существует счет, названный “Расчеты со связанными сторонами”. Все статьи по этому счету будут переклассифицированы в “Дебиторскую задолженность” или “Кредиторскую задолженность”, в зависимости от того, дебетовая ли это статья или кредитовая, соответственно. Так же в финансовых отчетах, подготовленных в соответствии с новыми стандартами бухгалтерского учета, расчеты со связанными сторонами следует раскрывать в сносках к финансовым отчетам, если суммы существенны.

Канцелярские товары. Обычно марки, канцелярские принадлежности, бумагу, карандаши, папки и подобные предметы, в соответствии с российским планом счетов, включает счет 12 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы”. В казахстанском плане счетов такого счета нет, введен счет “Канцелярские товары”, который является счетом текущих активов. По своей сущности, канцелярские товары считаются несущественными статьями, которые можно списывать немедленно путем дебетования со счета “Расходы на канцелярские товары”. Однако в случае, если канцелярские товары приобретаются на крупную сумму, то некоторые предприятия могут посчитать, что нужно капитализировать приобретение. В этом случае, по мере потребления канцелярских товаров, стоимость потребляемых товаров списывается в течение срока их использования или, при альтернативном подходе, можно списывать эту сумму в течение предполагаемого срока полезной службы этих канцелярских товаров.

Малоценные, быстроизнашивающие предметы со сроком службы более года, независимо от стоимости, относятся к основным средствам прочим (счет 125).

Счета товарно-материальных запасов. На основе стандарта бухгалтерского учета 7 “Учет товарно-материальных запасов” товарно-материальные запасы (ТМЗ) определяются как активы в виде “сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий, топлива, тары и тарных материалов, запасных частей и прочих материалов, предназначенных для использования в производстве или выполнении услуг”; “незавершенного производства, выполнения работ и услуг”; и “готовой продукции, товаров, предназначенных для продажи в ходе деятельности субъекта”. В соответствии с казахстанским планом счетов статьи ТМЗ, рассмотренные выше, обычно группируются в три категории, такие, как “Материалы” – счета 20х, “Незавершенное производство” – 21х и “Товары” – счета 22х, соответственно.

Счета собственного капитала. В казахстанском плане счетов не существует счет “Использование прибыли” (используемый счет 81). Также не существует счет “Ремонтный фонд”. В соответствии с российской системой бухгалтерского учета счет “Ремонтный фонд” считался ассигнованием “Нераспределенной прибыли”. Любые расходы на ремонт, произведенные из этого фонда, не отражались как уменьшение прибыли в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Однако по казахстанской системе бухгалтерского учета любые расходы на ремонт считаются статьей расходов, которая отражается как уменьшение прибыли в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Например, при переходе предприятия на казахстанскую систему учета “Ремонтный фонд” будет скорректирован путем кредитования на счет 562 “Нераспределенный доход (непокрытый убыток) предыдущих лет”.

Счета доходов. В казахстанском плане счетов предприятие может иметь несколько счетов доходов с подсчетами, созданными для различных категорий изделий или услуг (обычно счет доходов ведется по каждому значительному

типу дохода в целях контроля). Доход может включать выручку от реализации продукции, оказания услуг, доход в виде процентов, дивидендов, арендных платежей, и т.д. Например, если предприятие имеет доходы от производства напитков двух видов, необходимо создать два отдельных счета доходов для целей контроля.

Счета расходов. Счет расходов ведется также по каждому виду расходов для целей контроля посредством создания субсчетов. В различных предприятиях состав счетов расходов может значительно меняться в зависимости от отрасли и размера предприятия.

Сравнение расходов периода с затратами на производство продукции. Другая важная область изменений рассматривается в параграфе 6 стандарта бухгалтерского учета №3 “Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности”. В этом параграфе говорится, что необходимо установить “систему калькуляции себестоимости” для того, чтобы провести отличие между себестоимостью реализованной продукции (т.е. затратами на производство продукции) и расходами периода.” Ранее в практике бухгалтерского учета не проводилось отличие между затратами на производство продукции и расходами периода. Система калькуляции себестоимости, о которой речь идет в стандарте бухгалтерского учета №3, включает введение следующих счетов Главной книги:

1. Затраты на производство продукции:

Себестоимость реализованной продукции (затраты на производство продукции).

2. Расходы периода:

Расходы по реализации (ранее счет 43).

Общие и административные расходы (ранее счет 26).

Расходы на выплату процентов.

В казахстанский план счетов внесены 80х – “Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)”, 811 – “Расходы по реализации товаров (работ, услуг)”, 821 – “Общие и административные расходы” и 834 – “Расходы по процентам”.

Постоянные и временные счета. В современной терминологии бухгалтерского учета счета доходов и расходов называются временными, или **номинальными** (операционными), счетами. Номинальные счета на начало периода (т.е. года) имеют цифру “0”, накапливают остаток в течение периода и возвращаются к цифре “0” путем закрытия проводок при перенесении остатка на счет “Итоговый доход (убыток)”, который закрывается на счет “Нераспределенный доход (непокрытый убыток)” отчетного периода. Бухгалтер использует номинальные счета для отслеживания увеличений и уменьшений на счете “Нераспределенная прибыль/Непокрытый убыток”, что является полезной информацией для руководства и других лиц, заинтересованных в успехе и прогрессе компании.

Бухгалтерский баланс, или постоянные счета, – финансовый отчет, в котором показаны активы, обязательства и собственный капитал субъекта на конкретную дату. Постоянные счета отличаются от временных счетов тем, что они часто начинаются с остатка, уменьшаются или увеличиваются в течение периода и переносят остаток на конец периода на следующий учетный период.

Ниже приводится таблица 4 “наложения” рабочего плана счетов фирмы “Луч” на базе российского генерального плана счетов на соответствующий по казахстанским стандартам.

Таблица 4

Российский план счетов			Казахстанский план счетов	
Номер счета	Название счета	Классификация	Номер счета	Название счета
1	2	3	4	5
01	Основные средства	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
01.01	Земля	Актив	121	Земля
01.02	Здания	Актив	122	Здания и сооружения
01.03	Машины и оборудование	Актив	123	Машины, оборудование и передаточные устройства
01.04	Транспортные средства	Актив	124	Транспортные средства
01.05	Мебель и принадлежности	Актив	125.1	Мебель, принадлежности и офисное оборудование
02	Накопленный износ	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
02.02	Накопленный износ, здания	Актив	131	Износ, здания и сооружения
02.03	Накопленный износ, машины и оборудование	Актив	132	Износ, машины и оборудование, передаточные устройства
02.04	Накопленный износ, транспортные средства	Актив	133	Износ, транспортные средства
02.05	Накопленный износ, мебель и принадлежности	Актив	134.1	Износ, мебель, принадлежности и офисное оборудование
04	Нематериальные активы	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
04.01	Лицензионные соглашения	Актив	101	Лицензионные соглашения
05	Амортизация - нематериальные активы	Актив	111	Амортизация нематериальных активов - лицензионные соглашения
06	Долгосрочные финансовые вложения	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
06.01	Паи и акции	Актив	401	Инвестиции в акции
06.03	Предоставленные займы	Актив	403.2	Займы к получению - долгосрочные

1	2	3	4	5
07	Оборудование к установке	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
07.01	Отечественное оборудование к установке	Актив	126.1	Отечественное оборудование к установке
07.02	Импортное оборудование к установке	Актив	126.2	Импортное оборудование к установке
08	Капитальные вложения	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
08.01	Строительство и приобретение основных средств	Актив	126.3	Незавершенное строительство
10	Материалы	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
10.01	Сырье и материалы	Актив	201	Сырье и материалы
10.06	Прочие материалы	Актив		
12	МБП (Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы)	Актив	343.1	Расходы будущих периодов - канцелярские товары
13	Износ МБП	Не используется	н/п	
19	НДС по приобретениям/полученным услугам	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
19.01	НДС по приобретениям	Актив	331.1 331.2	НДС к возмещению по приобретениям на местном рынке НДС к возмещению по импортным товарам
20	Основное производство	Актив	211.1 211.2 211.3	НП - сырье и материалы НП - труд производственных рабочих НП - накладные расходы
25	Общепроизводственные расходы	Расход	93х	Производственные накладные расходы
26	Общехозяйственные расходы	Расход	821.1	Общие и административные расходы
29	Обслуживающие производства и хозяйства	Расход	93х	Производственные накладные расходы

1	2	3	4	5
31	Расходы будущих периодов	Актив	342	Расходы будущих периодов (аренда)
40	Готовая продукция	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
40.01	Готовая продукция на складе	Актив	221	Готовая продукция
43	Коммерческие расходы	Расход	811	Расходы по реализации товаров (работ, услуг)
44	Издержки обращения	Расход	811.2	Транспортные расходы по отправке товаров
46	Реализация продукции (работ, услуг)	Доход	701.1 701.2 701.3	Доход от реализации - лимонный напиток Доход от реализации - апельсиновый напиток Доход от реализации - земляничный напиток
47	Реализация / выбытие основных средств	Доход	722/832	Доход (расход) от реализации основных средств
48	Реализация прочих активов	Доход	721/831 723/833	Доход (расход) от реализации нематериальных активов Доход (расход) от реализации ценных бумаг
50	Касса	Актив	451	Наличность в кассе в национальной валюте
51	Расчетный счет	Актив	441	Наличность на расчетном счете
52	Валютный счет	Актив	431	Наличность на валютном счете внутри страны
58	Краткосрочные финансовые вложения	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются в новом плане счетов.
58.01	Облигации и другие ценные бумаги	Актив	402.1 402.2	Текущие инвестиции в облигации Долгосрочные инвестиции в облигации
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	Обязательство	671	Расчеты с поставщиками и подрядчиками

1	2	3	4	5
61	Расчеты по авансам выданным	Актив	351	Авансы, выданные под поставку ТМЗ
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
62.01	Расчеты с покупателями и заказчиками	Актив	301	Счета к получению
62.03	Векселя полученные	Актив	302	Векселя полученные
64	Расчеты по авансам полученным	Обязательство	661	Авансы, полученные под поставку ТМЗ
67	Расчеты по внебюджетным платежам	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
67.01	Дорожный фонд	Обязательство	654	Расчеты с Дорожным фондом
67.02	Фонд занятости	Обязательство	652	Расчеты по Фонду занятости
67.03	Прочие фонды	Обязательство	655.3	Расчеты по прочим фондам
67.04	Налог на покупку транспортных средств	Обязательство	655.1	Расчеты по налогу на транспортные средства
68	Расчеты с бюджетом	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
68.01	Расчеты по подоходному налогу	Обязательство	631	Текущий подоходный налог к выплате
68.02	Расчеты по НДС	Обязательство	633	НДС
68.03	Расчеты по налогу на землю	Обязательство	634.1	Налог на землю – к выплате
68.04	Расчеты по налогу на имущество	Обязательство	634.2	Налог на имущество – к выплате
68.05	Расчеты по налогу на экспорт	Обязательство	634.3	Налог на экспорт – к выплате
68.06	Расчеты по налогу на импорт	Обязательство	634.4	Налог на импорт – к выплате
68.07	Расчеты по подоходному налогу с физических лиц	Обязательство	634.5	Удержанный подоходный налог - к выплате
68.08	Прочие налоги	Обязательство	634.6	Прочие налоги - к выплате

1	2	3	4	5
69	Расчеты по социальному страхованию и пенсионному обеспечению	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
69.01	Расчеты по социальному страхованию	Обязательство	653.1	Расчеты по социальному страхованию
69.02	Расчеты по пенсионному обеспечению	Обязательство	653.2	Расчеты по пенсионному обеспечению
69.03	Расчеты по медицинскому страхованию	Обязательство	655.2	Расчеты по медицинскому страхованию
70	Расчеты по оплате труда	Обязательство	681	Расчеты с персоналом по оплате труда
71	Расчеты с подотчетными лицами	Актив или обязательство	333.1 682.1	Авансы по командировкам Кредиторская задолженность по командировкам
75	Расчеты с учредителями	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
75.01	Расчеты по вкладам в Уставный Фонд	Актив	511	Неоплаченный капитал
75.02	Расчеты по выплате дохода	Обязательство	621	Расчеты по простым акциям
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Обязательство	671	Кредитовые остатки поставщиков перенесены на счет "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
78	Расчеты с дочерними предприятиями	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются
78.01	Расчеты с дочерними предприятиями	Актив или обязательство	321/ 641	Дебиторская задолженность дочерних товариществ. Кредиторская задолженность дочерних товариществ
78.02	Расчеты со связанными сторонами	Актив	301	Счет не существует. Статьи по этому счету переклассифицированы в "Дебиторскую задолженность", так как они дебетовые

1	2	3	4	5
80	Прибыли и убытки	Собственный капитал	571	Итоговый доход (убыток)
81	Использование прибыли	Не используется	н/п	
82	Резервы по сомнительным долгам	Актив	311	Резервы по сомнительным долгам
85	Уставный Фонд	Собственный капитал	501	Уставный капитал – простые акции
87	Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток	Собственный капитал	562	Нераспределенный доход – непокрытый убыток предыдущих лет
88	Фонды специального назначения	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются в новом плане счетов.
88.01	Дополнительно оплаченный капитал	Собственный капитал	531	Дополнительно оплаченный капитал
89	Резервы предстоящих расходов и платежей	Не используется	н/п	Синтетические счета не используются в новом плане счетов
89.01	Ремонтный фонд	Не используется	н/п	Закрывается на счет «Нераспределенный доход» – 562
89.02	Отпускной фонд	Обязательство	685	Начисленная задолженность по отпускам работников
90	Краткосрочные кредиты банков	Обязательство	601.1	Краткосрочные кредиты банков
92	Долгосрочные кредиты банков	Обязательство	601.2	Долгосрочные кредиты банков
94	Краткосрочные займы	Обязательство	602.1	Краткосрочные займы
95	Долгосрочные займы	Обязательство	602.2	Долгосрочные займы

2.2. Преклассификация оборотно-сальдового балаланса

Если предприятию необходимо перевести учет на казахстанскую систему, одного наложения плана счетов не достаточно. Необходимо провести переклассификацию оборотно-сальдового баланса (пробного баланса). Для этого оборотно-сальдовый баланс подготавливается повторно путем представления и разнесения **журнальных проводок по переклассификации (RJE)**, а также **корректирующих журнальных проводок (AJE)**. Эти проводки предназначены для закрытия используемых счетов путем получения сальдо

счетов по казахстанской системе номеров и названий счетов.

Журнальные проводки по переклассификации всегда переводят используемый счет активов на новый счет активов. То же самое происходит и со счетами обязательств, капитала, доходов и расходов. Для этого, если остаток активный, то используемый номер счета пройдет по кредиту переклассификационной проводки, а казахстанский – по дебету, в результате используемый счет закроется, дебетовый остаток будет на соответствующем активном счете по казахстанской системе. Например, по данным фирмы “ЛУЧ”, на момент перехода на казахстанскую систему учета на 1.01.99 на счете 01.04 “Транспортные средства” дебетовый остаток – 1 500 000 тенге (сумма уже пересчитана), тогда проводка по переклассификации будет иметь вид:

		Дебет	Кредит
124	Транспортные средства	1 500 000	
01.04	Транспортные средства		1 500 000

Кроме этого, так как в казахстанской системе некоторые счета не применяются, мы берем актив или обязательство за текущий период и переносим его в “Нераспределенную прибыль” (новый счет 562). Например, счета 12,13 необходимо закрыть при переходе на казахстанские стандарты. На 1.01.99 по фирме “Луч” сальдо на счете 12 в пересчете на тенге – 65000, на счете 13 – 32500, тогда проводка по переклассификации будет иметь вид:

		Дебет	Кредит
562	Нераспределительный доход/ Непокрытый убыток прошлых лет	32500	
13	Износ МБП	32500	
12	МБП		65000

Вслед за журнальными проводками по переклассификации необходимо разнести корректирующие журнальные проводки. Корректирующая журнальная проводка - это операция, которая возникает после пересмотра конечных сальдо счетов за текущий период и выявления того, что в новой системе бухгалтерского учета есть метод учета, который не применялся в системе учета, используемой ранее. Необходимость в таких проводках возникает в связи с тем, что по казахстанским стандартам учет должен производиться на основе **метода начислений**, что означает признание дохода на момент начисления и расходов на момент возникновения, независимо от того, были денежные средства получены или выплачены. Одним из примеров таких случаев является начисление процентного дохода или расхода по выплате процентов. Такие корректирующие журнальные проводки будут отражаться в новой системе бухгалтерского учета как “поправки за предыдущие периоды”. (Поправки за предыдущие периоды - это либо увеличение или уменьшение со счета “Нераспределенная прибыль” в результате того, что некоторые статьи доходов и расходов не были отражены в отчетности за предыдущие периоды.) Вследствие этого корректирующие журнальные проводки будут всегда касаться активов, обязательств и нераспределенной прибыли. Например, на 1.01.99 по фирме “Луч” были начисленные проценты по депозитным сертификатам на сумму – 37 500, по казначейским облигациям Национального банка – 142857, так как проценты выплачиваются по наступлении сроков погашения, которые наступят соответственно – 1 июня 1999г., 1 декабря 1999г. (метод учета кассовый). При переходе к учету по казахстанским стандартам необходимо скорректировать нераспределенную прибыль на сумму начисленных процентов по счету 58.01 на конец года.

Корректирующая проводка:

	Дебет	Кредит
402.01 Начисленные проценты к получению	180357	
562 Доход в виде процентов		180357

3. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ УЧЕТНОГО ПЕРИОДА

3.1. Оценка и признание дохода

Целью деятельности хозяйствующего субъекта является получение прибыли. Понятие прибыли имеет множество значений, в бухгалтерии рассматривается термин **чистая прибыль (net income)**, он определяется как разница между доходами и расходами. В казахстанской системе учета в настоящее время вместо этого термина применяется термин: **“чистый доход”**:

Чистый доход = Доходы – Расходы.

Условия признания и оценки доходов, а также основы раскрытия важных аспектов признания дохода в примечаниях к финансовым отчетам описаны в стандартах бухгалтерского учета (СБУ) 5 “Доход”.

В СБУ № 5 не рассматривается доход, связанный с арендными соглашениями, строительными подрядами, дивидендами от инвестиций по методу долевого участия, страховыми полисами, изменениями стоимости реализации финансовых активов/обязательств, реализацией сельскохозяйственной и лесной продукции, а также добычей минеральных ресурсов.

Доход – это валовой приток экономических выгод в ходе обычной деятельности предприятия, приводящий к росту собственного капитала (за исключением вкладов акционеров). Примеры дохода:

- доход от продажи товарно-материальных запасов в кредит или за наличные;

- предоставление платных услуг;
- сдача в аренду помещений;
- проценты, роялти и дивиденды.

Примеры экономических выгод, не относящихся к доходам:

- взыскание дебиторской задолженности;
- продажа акций акционерам;
- авансовые платежи за еще не выполненные услуги.

Доход от реализации признается при выполнении всех следующих условий:

- субъект передал покупателю все значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности;
- субъект не принимает участия в управлении и не осуществляет контроль за проданными товарами;
- сумма дохода может быть оценена с большой степенью достоверности;
- субъект ожидает получить экономическую выгоду от проведенной операции;
- связанные с операцией затраты могут быть оценены с большой степенью достоверности.

Доходы от предоставления услуг признаются, если они поддаются достоверной оценке. При этом следует принимать во внимание степень завершения операции на дату бухгалтерского баланса.

Достоверная предварительная оценка возможна при следующих условиях:

- сумма дохода может быть измерена с большой степенью достоверности;
- субъект, вероятно, получит экономические выгоды от данной операции;

- степень завершения операции может быть измерена с большой степенью достоверности;
- затраты, связанные с операцией, могут быть измерены с большой степенью достоверности.

Раскрытие информации о признании дохода. В финансовом отчете необходимо раскрыть следующее:

§ методы учета, используемые для признания дохода;

§ сумму каждой значительной статьи дохода, признанную за данный период.

Доход от реализации товаров и оказания услуг определяется стоимостью реализации, предусмотренной в договоре между субъектами. Сумма дохода, вытекающая из сделок, измеряется по стоимости полученной или подлежащей получению компенсации с учетом сумм торговых скидок или объема уценок, допускаемых субъектом (продавцом). Второй вариант учитывает ситуации, когда товары или услуги будут оплачены раньше срока или позже срока, указанного в договоре, что также оговаривается между продавцом и покупателем путем предоставления торговых скидок или надбавок, в связи с чем номинальная стоимость компенсации может быть меньше или больше стоимости реализации. В последнем случае разница между ними признается как доход по процентам.

Пример. ТОО “НУР” продает покупателю товары за 500 тыс.тенге. Условия договора:

срок оплаты - в течение 30 дней;

покупателю предоставляется 2-процентная скидка при досрочной оплате товаров в течение 10 дней после выставления счета;

в случае оплаты товара после истечения срока оплаты, с учетом процентной надбавки - 10%.

После передачи права собственности на товар продавец, согласно методу начислений, должен признать доход по реализации. Поскольку продавец не уверен, воспользуется ли покупатель скидкой, погасив задолженность в указанный период, скидки с продажи за досрочную оплату учитываются только после оплаты счетов покупателем и отражаются на счете “Скидка с продаж”. Доход признается по стоимости реализации, что составляет 500 тыс.тенге. Если покупатель оплатит товары в 10-дневный срок, к концу отчетного периода, накопленные расходы, связанные с досрочным получением денежных средств, отражаются в уменьшении дохода. Номинальная стоимость компенсации полученных денежных средств – 490 тыс.тенге.

При задержке оплаты дольше 30 дней номинальная стоимость компенсации полученных денежных средств – 550 тыс.тенге, а стоимость реализации составляет 500 тыс.тенге. Доход от реализации товаров признается в сумме 500 тыс.тенге, а разница 50 тыс.тенге (550 – 500) признается как доход по процентам.

Справедливая рыночная стоимость - цена, по которой может быть осуществлена торговая операция между осведомленными, готовыми к данной операции сторонами.

Хорошо осведомленные – означает, что две стороны знают, что обмениваются, и делятся этой осведомленностью друг с другом. Ни одна из сторон не пытается воспользоваться ситуацией в случае отсутствия такой осведомленности у другой стороны. **Готовые к проведению сделки** – когда не существует влияния или другого прочего давления на совершение реализации, и обе стороны вступают в сделку по своему собственному желанию. **Независимые стороны** – это стороны, у которых нет таких отношений, когда одна сторона может оказать влияние на другую в целях совершения сделки по другим условиям, чем предусмотрено в условиях

данной сделки. **Связанные стороны** – когда одна из сторон может контролировать другую сторону и оказывать значительное влияние на нее при принятии решений в отношении финансовой и операционной деятельности.

3.2. Реализация товаров

Право собственности на товары переходит от продавца к покупателю (заказчику), как правило, с момента ее передачи. При этом, согласно статье 239 Гражданского Кодекса Республики Казахстан от 27 декабря 1994 года, передачей признается вручение вещей приобретателю, точно так же, как их сдача транспортной организации или на почту для пересылки приобретателю вещей. К передаче вещей приравнивается передача **коносамента** или иного распорядительного документа на вещи.

Если продавец сохраняет права и обязанности собственника, сделка не является реализацией, и доход не признается. Право собственности не передается покупателю по причинам:

1) субъект сохраняет обязательства, связанные с неудовлетворительным выполнением условий сделки, не обеспеченных нормальными гарантийными условиями; например, при продаже автомобиля продавец дает гарантию, что автомобиль будет двигаться со скоростью 180 км в час с десятью пассажирами, это будет необычной гарантией, но доход не признается без выполнения указанной гарантии;

2) получение дохода зависит от реализации товаров получателем; примером такой сделки является реализация товаров на условиях **консигнации**. Доход признается грузоотправителем тогда, когда товары проданы получателем третьей стороне;

3) отгруженные товары подлежат установке, и работы по установке являются значительной частью контракта; например, компания занимается продажей программного обеспечения. В стоимость программного продукта 500 тыс.тенге вошла настройка программного продукта на задачи покупателя. Клиент произвел предварительную оплату в 100 тыс.тенге, установка и настройка займут 6 месяцев, в течение которых покупатель будет платить 20 тыс.тенге ежемесячно и оставшуюся сумму в 280 тыс.тенге после установки. Доход будет признаваться, когда клиент официально примет установку и контрольную проверку программного обеспечения, так как установка является значительной частью контракта. Таким образом, продавец пакетов программного обеспечения будет учитывать полученные суммы как авансы полученные и по завершении установки признает доход в полном объеме. Доход признается, когда покупатель получил товары, и работы по установке его завершены. Однако доход может признаваться сразу после получения покупателем товаров в том случае, когда процесс установки несложен. Например, установка компьютера, когда требуется только распаковка и подключение к источнику питания;

4) клиент имеет право отменить покупку по причинам, оговоренным в договоре на реализацию, и продавец не уверен вернуть товар или нет. Например, субъект продает экспериментальное оборудование. По договору, покупатель имеет право вернуть покупку в течение месяца, если оно окажется некачественным. Таким образом, право собственности покупателю не передано, и сделка не является реализацией, следовательно, доход не признается. Доход следует признавать с момента истечения срока возможного возврата.

Другим немаловажным фактором признания дохода от реализации является оценка фактических или ожидаемых расходов по сделке с большой степенью достоверности. Например, ТОО “НУР” в г. Алматы в соответствии с

договором поставляет произведенный товар акционерному обществу “Достык”, находящемуся в Караганде. Затраты по выпуску очередной партии составили 650 тыс.тенге. Стоимость реализации, согласно договору с АО “Достык”, в сумме 950 тыс.тенге. В связи с тем, что железная дорога выставляет ТОО счет на оплату по перевозке груза после оказания услуг, ТОО “НУР” оценил ожидаемые транспортные расходы в сумме 40 тыс.тенге и предъявил счет на оплату акционерному обществу в сумме 990 тыс.тенге. В этом случае ТОО “НУР” признает доход в сумме 950 тыс.тенге, а 40 тыс.тенге признается как обязательство.

При заключении договора по бартеру, как и других договоров поставки, стороны должны определить:

- количество;
- номенклатуру поставляемых товаров;
- условия о качестве;
- порядок и сроки поставки и расчетов за них;
- срок действия договора и иные дополнительные условия.

Если товары обмениваются на идентичные, то такой обмен считается сделкой, не приносящей доход. Например, автомобильный завод № 1 производит обмен машин марки “Москвич-412” белого цвета в количестве 5 шт. на машины красного цвета той же марки с автомобильным заводом № 2 для выполнения условий договора по поставке машин марки “Москвич-412” акционерному обществу “Ветеран”. В этом случае происходит обмен товара на идентичные товары.

При обмене на неидентичные товары доход по сделке признается и оценивается по стоимости реализации полученных товаров. Например, ТОО “НУР” обменяло напольные весы стоимостью 100 тыс.тенге на наклейную машину стоимостью 150 тыс.тенге. В данном случае доход признается в сумме 150 тыс.тенге.

Если стоимость полученных товаров в результате обмена невозможно оценить, то доход признается в размере стоимости реализации переданных товаров. Например, ТОО “НУР” произвело обмен 10000 литровых бутылок земляничного сока стоимостью 600 тыс.тенге на лицензию на право торговли в Киргизии с 1 июля 1998 г. до 30 июня 2002 г. Справедливую рыночную стоимость лицензии невозможно определить. В этом случае ТОО “НУР” признает доход в размере 600 тыс.тенге.

Рассмотрим различные виды сделок, связанных с реализацией товаров.

Сделка с задержкой доставки товара, когда доставка откладывается по просьбе покупателя, но покупатель владеет правом собственности. Доход признается, когда покупатель принимает права собственности при условии:

- доставка будет осуществлена;
- имеется товарная единица, которая готова к отправке покупателю;
- наличного расчета за доставку проданных товаров.

Доход не признается, когда есть только намерение приобрести или произвести товары для доставки.

Отложенная реализация – по которой товары доставляются только после того, как покупатель произвел окончательный расчет путем частичных платежей. Доход от такой реализации признается после того, когда товары доставлены покупателю. Тем не менее, если известно, что большая часть реализации осуществлена, доход может быть признан, когда значительная часть предварительной оплаты получена, при условии, что продукция и товары, имеющиеся на складе, определены и готовы к доставке покупателю.

Подписка на периодические издания - при таких сделках доход признается на основе метода равномерного начисления в течение отчетного периода, когда товары отправляются.

Пример. Алматинская компания, начавшая свою деятельность в июне 1997 г., издает ежемесячный журнал “Компьютер в бухгалтерском учете”. Подписчики оплачивают подписку либо за один, либо за два года вперед. Денежные средства, полученные от подписчиков, относятся на счет, названный “Полученные авансы за подписку на журнал”. Выручка от подписки за период по состоянию на 31 декабря 1997 г. составила:

Месяц	На 1-й год	На 2-й год
Июль	4 875 000	3 250 000
Август	6 500 000	4 550 000
Сентябрь	3 900 000	2 600 000
Октябрь	1 950 000	1 300 000
Ноябрь	5 200 000	3 250 000
Декабрь	9 750 000	5 200 000

- Какова сумма дохода, подлежащая признанию за отчетный год по состоянию на 31 декабря 1997 г. (округляя суммы до целых чисел)?
- Проводка по признанию дохода на 31 декабря 1997 г.
- Какова оставшаяся незаработанная сумма подписки по состоянию на 31 декабря 1997 г.?

Решение:

Сумма дохода от подписки за 1997 г., признанная на 31 декабря 1997 г., составила 11 456 250 тенге, и рассчитывается следующим образом:

Месяц	Подписка на год			Подписка на 2 года		
	Получен аванс	Расчет	Признан доход	Получен аванс	Расчет	Признан доход
Июль	4875000	$4875000/12 \times 6$	2437500	3250000	$3250000/24 \times 6$	812500
Август	6500000	$6500000/12 \times 5$	2708333	4550000	$4550000/24 \times 5$	947917
Сентябрь	3900000	$3900000/12 \times 4$	1300000	2600000	$2600000/24 \times 4$	433333
Октябрь	1950000	$1950000/12 \times 3$	487500	1300000	$1300000/24 \times 3$	162500
Ноябрь	5200000	$5200000/12 \times 2$	866667	3250000	$3250000/24 \times 2$	270 833
Декабрь	9750000	$9750000/12 \times 1$	812500	5200000	$5200000/24 \times 1$	216667
Итого	32175000	_____	8612500	20150000	_____	2843750

Общая признанная сумма дохода: $8\,612\,500 + 2\,843\,750 = 11\,456\,250$.

Проводка на 31-ое декабря 1997 г. будет выглядеть следующим образом:

Дт. Полученный аванс за подписку на журнал 11 456 250
Кт. Доход по подписке 11 456 250

Оставшаяся сумма обязательств по подписке составляет 40 868 750 тенге.

3.3. Доход от оказания услуг

Условия признания дохода от оказания услуг, изложенные в 3.1., требуют выполнения двух основных фактов:

- стадия завершения сделки к отчетной дате определяется с большей степенью достоверности;
- расходы, понесенные при проведении сделки, и расходы, необходимые для завершения сделки, оцениваются с большой степенью достоверности.

Пример. Консультационная фирма заключила договор с компанией на разработку плана перемещения данной компании из Алматы в Астану на период с начала 1997 г. до конца 1999 г. Общий доход по договору составляет 500 тыс.тенге. В конце 1997 г. консультационная фирма не может оценить с большой степенью достоверности результат договора, т.к. нет уверенности, что компания будет перемещаться, и разработка плана может быть остановлена в 1998 г. Однако существует гарантия, что затраты 1997 г. в сумме 60 тыс.тенге будут возмещены (согласно условиям договора). Поэтому фирма признает доход в сумме 60 тыс.тенге и затраты в сумме 60 тыс.тенге. К концу 1998 г. консультационная фирма уже может достоверно оценить результат договора, так как президент компании подписал приказ о перемещении в Астану. По его расчетам, договор считается завершенным на 50% от общего объема работ. Поэтому фирма признает доход в сумме 190 тыс.тенге (500 тыс.тенге x 0,50 минус 60 тыс.тенге, признанных в 1998 г.). К концу 1999 г. договор считается завершенным с общим доходом, который составляет 500 тыс.тенге. В 1999 г. консультационная фирма признает доход в сумме 250 тыс.тенге (500 тыс.тенге – 190 тыс.тенге – 60 тыс.тенге). Таким образом:

Доход (тыс. тенге)	
1997	60
1998	190
1999	250
итого	500

Хозяйствующий субъект должен производить оценку дохода с большой степенью достоверности после того, как достигнуто соглашение с другими лицами, участвующими в сделке, в отношении:

- ♣ прав каждой стороны, имеющих исковую силу и касающихся оказания и принятия сторонами услуг;
- ♣ предполагаемой компенсации;
- ♣ способов и условий оплаты.

Это означает, что взаимоотношения между сторонами по оказанию услуг оформляются договором, в котором четко оговорены конкретные суммы компенсаций, условия и формы оплаты.

Пример. Подписывается договор с компанией, осуществляющей услуги по ремонту помещений. В договоре предусматривается необходимый объем работ, оплата, а также, будет ли стоимость строительных материалов, подготовка помещения к ремонту включаться в стоимость услуг и т.д.

Когда срок предоставления услуг или выполнения работ включает в себя несколько отчетных периодов, то для определения дохода по таким услугам (работам) в п. 17 СБУ 5 предлагается 3 способа, а именно:

- 1) процентное соотношение расходов, произведенных на определенную дату, к общим расходам по сделке;
- 2) процентное соотношение выполненных к определенной дате услуг к

полному объему услуг по сделке;

3) анализ выполняемых работ.

Пример применения 1-го способа. Научно-исследовательский институт заключил договор с 1 сентября 1997 г. на выполнение работ (технический проект). Сумма дохода согласно договору составляет 800 тыс.тенге. Предварительные затраты по договору оцениваются в 650 тыс.тенге. Для осуществления этой работы потребуется 6 месяцев. Фактические затраты на дату составления отчетности в первый год определены в сумме 227,5 тыс.тенге. Процентное соотношение расходов, произведенных на 31 декабря 1997 г., к общим расходам по сделке составляет 35% ($227,5 : 650 \times 100\%$). На 31 декабря 1997 г. следует признать доход в сумме 280 тыс.тенге ($800 \times 35\% : 100\%$).

Некоторые товары при реализации включают установленную сумму для последующих услуг (например, послепродажное техническое обслуживание), такая сумма отсрочивается и признается как доход того периода, в течение которого оказывается услуга. Отсроченная сумма - это такая сумма, которая покрывает ожидаемые расходы за услуги по условиям договора наряду с обоснованным чистым доходом от этих услуг. Например, плата за обучение – доход признается в течение периода обучения.

3.4. Проценты, роялти, дивиденды и доходы от прочих операций

Роялти – периодические выплаты продавцу за право пользования предметом лицензионного соглашения. **Дивиденды** – распределение чистого дохода субъекта (нераспределенной прибыли) между акционерами в соответствии с долей их участия в уставном капитале. **Нераспределенная прибыль** – прибыль, предназначенная для выплаты акционерам в виде дивидендов.

Доходы в виде процентов, роялти и дивидендов признаются на следующей основе:

1. Процент должен признаваться на основе временного соотношения, которое учитывает реальный доход от актива.

Пример. Акционерное общество “Алмаз” имеет просроченную дебиторскую задолженность в сумме 50 тыс.тенге. При расчетах по данной задолженности 25 декабря 19Х6 г. принимается вексель на срок 60 дней со ставкой 10% годовых. Доход в виде процентов на 31 декабря 19Х6 г. составит 83,3 тенге ($50 \text{ тыс.тенге} \times 10/100 \times 6/360$).

2. Роялти должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием договора.

Пример. ТОО “НУР” приобретает право на использование новой технологии по производству соков у ТОО “Салтанат” по стоимости 100 тыс.тенге. Согласно договору, товариществу с ограниченной ответственностью “Салтанат” причитается 2 % от дохода, полученного в результате реализации каждой партии этих напитков в течение трех месяцев. За первый месяц реализовано товара на 10 тыс.тенге, во второй - на 20 тыс.тенге и за третий месяц на – 15 тыс.тенге. ТОО “Салтанат” в момент реализации признает доход в сумме 100 тыс.тенге и доход в виде роялти в последующие периоды, когда это событие произойдет. Доход в виде роялти в первый месяц составит - 200 тенге, во второй месяц - 400 тенге и третий месяц - 300 тенге.

3. Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционера на их получение.

Рассмотренные виды доходов и условия их признания представлены в таблице 5.

Условия признания дохода

Таблица 5

Вид сделки	Реализация товаров	Оказания услуг	Проценты	Дивиденды	Роялти
Индивидуальные условия	1. Право собственности передается покупателю. 2. Оценка фактических или ожидаемых расходов по сделке производится с большой степенью достоверности (п. 13 СБУ № 5 "Доход")	Стадия завершения сделки к отчетной дате, а также расходы по данной сделке определяются с большой степенью достоверности (п. 15 СБУ № 5 «Доход»)	Признаются на основе временного соотношения, которое учитывает реальный доход от актива (п. 22 СБУ № 5 "Доход")	Признаются тогда, когда установлено право акционера на их получение (п. 22 СБУ № 5 "Доход")	Признаются в соответствии с содержанием договора (п.22 СБУ № 5 "Доход")
Общие условия	1. Стороны, участвующие в сделке, знают ее стоимость. 2. Продавец уверен, что покупатель выплатит оговоренную в договоре сумму сделки (п.11 СБУ № 5 "Доход").				

В таблице 6 дается краткое описание порядка признания доходов от операций, не рассматриваемых в СБУ № 5, а в силу их специфики представленных в других стандартах.

Признание доходов по отдельным операциям

Таблица 6

Вид операции	Порядок признания доходов	Источник
1	2	3
1. Сумма переоценки основных средств	Равномерно переносится на нераспределенный доход по мере эксплуатации основных средств. Вся сумма переоценки может быть перенесена только в момент выбытия	П.20 СБУ № 6 "Учет Основных средств"
2. Реализация основных средств	Положительная разница между стоимостью реализации и балансовой стоимостью, а также расходами на реализацию признается как доход в момент выбытия	П.28 СБУ № 6
3. Приобретение финансовых инвестиций по цене, ниже их номинальной стоимости	Разница равномерно включается в доход в момент начисления процентов по финансовым инвестициям в течение периода их владения	П.10 СБУ № 8 "Учет финансовых инвестиций"
4. Увеличение текущей стоимости краткосрочных финансовых инвестиций	Доход признается в том отчетном периоде, в котором произошло увеличение стоимости	П.12 СБУ № 8

1	2	3
5. Реализация финансовых инвестиций	Положительная разница между стоимостью продажи и балансовой стоимостью, а также сумма переоценки (если финансовая инвестиция ранее была переоценена) признаются как доход в момент выбытия	П. 17 СБУ № 8
6. Перевод долгосрочных финансовых инвестиций в категорию краткосрочных	Ранее произведенная сумма переоценки по этим долгосрочным финансовым инвестициям признается как доход в момент перевода	П. 16 СБУ № 9 "Учет операций в иностранной валюте"
7. Положительная курсовая разница	Признается как доход в том отчетном периоде, в котором она возникла	П. 16 СБУ № 12 «Договора подряда на капитальное строительство»
8. Договоры (контракты) строительного подряда	Доход признается со ссылкой на процент выполнения работ и относится к тому отчетному периоду, в котором он имел место	П. 16 СБУ № 12 "Договора подряда на капитальное строительство"
9. Результат по договору строительного подряда не может быть определен достоверно	Доход признается в размере перенесенных затрат по строительству, которые вероятно будут возмещены	П. 21 СБУ № 12
10. Выбытие дочернего товарищества	Положительная разница между суммой, полученной от выбытия, и чистыми активами товарищества на дату выбытия признается как доход в момент выбытия	П. 17 СБУ № 13 "Консолидированная финансовая отчетность, учет инвестиций в дочерние товарищества"
11. Продажа (вклад) участниками совместной деятельности активов совместно контролируемому юридическому лицу	Признается только та часть дохода, которая относится к долям других его участников, оставшаяся часть дохода признается после того, как эти активы продаются независимой стороне	П. 15 СБУ № 15 "Отражение в финансовой отчетности доли участия по совместной деятельности"
12. Участник совместной деятельности покупает активы	Доход от совместных операций не признается до тех пор, пока активы не перепродаются независимой стороне	П. 16 СБУ № 15
13. Арендные платежи по финансируемой аренде	Арендодатель признает доход по процентам в каждом отчетном периоде. Производитель или дилер-арендодатель признают доход в соответствии с политикой, которой обычно придерживается предприятие по отношению к продаже	П. 24,25 СБУ № 17 "Учет аренды"

1	2	3
14.Арендные платежи по текущей аренде	Арендный доход признается на равномерной основе в течение всего срока аренды, если только в договоре не предусмотрена другая периодичность получения дохода	П.27 СБУ № 17
15.Продажа имущества с получением его обратно в финансируемую аренду	Любой доход от реализации, превышающий балансовую стоимость имущества, не должен быть признан немедленно как доход у продавца-арендатора	П.29 СБУ № 17
16. Продажа имущества с получением его обратно в текущую аренду. При этом арендные платежи и стоимость реализации устанавливаются исходя из текущей стоимости	Любой доход признается в момент сделки так же, как при обычной реализации имущества. Если же стоимость реализации выше текущей стоимости, то полученный доход следует отсрочить и признавать в течение срока аренды	П.30 СБУ № 17
17. Передача права собственности на нефтегазовые запасы	Доход признается в момент передачи	П.33 СБУ № 20 "Учет отчетности нефтегазодобывающей деятельности"
18. Передача активов для совместной деятельности по разведке в добыче нефти и газа	Доходы признаются не на момент передачи, а в последующие периоды	П.34 СБУ № 20

Для накопления информации о доходах, полученных от реализации продукции (выполнения, оказания услуг), и прочих доходах предназначены счета (70х, 72х) раздела VII генерального плана счетов. В конце года эти счета закрываются на счет 571 "Итоговый доход (убыток)".

3.5. Расходы

Расходы – это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов, или возникновения задолженности, которые приводят к уменьшению собственного капитала, отличные от тех, которые представляют собой распределение между владельцами собственного капитала.

Иначе говоря, расходы – это затраты на производство товаров или услуг, понесенные в ходе получения доходов. Но не все денежные выплаты являются расходами, как и не все денежные поступления являются доходами. Например, оплата долгов (погашение обязательств) не приводит к расходам. С другой стороны, задолженность может возникнуть в результате ранее понесенных расходов, например на рекламу, которые будут оплачены позже. Точно так же уменьшение капитала не всегда связано с расходами, например изъятие собственником принадлежащих ему средств, уменьшая капитал, не увеличивает расходы предприятия. **Изъятие** – операция, возвращающая активы субъекта владельцу и приводящая к уменьшению капитала. Поэтому для того,

чтобы администрация предприятия и другие заинтересованные лица могли узнать причины изменения капитала, бухгалтеру удобнее открывать счета для каждого вида доходов и расходов с целью исчисления итоговых значений.

Как отмечалось в разделе 2, важным фактом изменения в казахстанской системе учета является отличие между себестоимостью реализованной продукции (т.е. затратами на производство продукции) и расходами периода.

В зависимости от способов включения в себестоимость отдельных видов продукции затраты подразделяются на прямые и косвенные. Под прямыми затратами понимаются расходы, связанные с производством отдельных видов продукции (на сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, основную заработную плату производственным рабочим и др.), которые могут быть прямо и непосредственно включены в себестоимость продукции. Под косвенными затратами понимаются расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые и др.), включаемые в себестоимость продукции через их распределение.

Способы (база) распределения накладных (косвенных) расходов.

Накладные расходы (отражаются на счетах подраздела 93 ГПС) - это расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, которые в силу их специфики не могут быть прямо отнесены на готовую продукцию, а распределяются косвенным порядком. Перечень накладных расходов приведен в п. 6 методических рекомендаций к СБУ № 7 "Учет товарно-материальных запасов".

Для равномерного распределения накладных расходов по видам производственной продукции еще до окончания отчетного периода необходимо использовать нормативные (сметные) ставки, которые рассчитываются на определенной базе. Выбор базы зависит от характеристики производственного процесса.

Например, если в процессе производства преобладает ручной труд, то подходящей базой для распределения накладных расходов являются количество часов или основная заработная плата производственных рабочих. Если же производство оснащено многочисленным автоматическим оборудованием, то в качестве базы распределения накладных расходов следует использовать машино-часы. В любом случае предприятие должно ориентироваться на свои особенности в технике, технологии и организации производства.

Пример. Прогнозируемое значение накладных расходов на отчетный период - 1,0 млн. тенге. Предприятие оснащено разнообразным современным оборудованием. Следовательно, подходящей базой распределения накладных расходов являются машино-часы. По плану требуется 20 тыс. машино-часов для производства продукции в отчетном периоде. Тогда нормативный коэффициент (ставка) распределения накладных расходов составит 50 тенге. Так как на 1 изделие затрачивается полчаса работы оборудования, то в фактическую себестоимость 1 ед. продукции включается 25 тенге накладных расходов (50 тенге : 2).

Таким образом, в распределении накладных расходов важными являются два следующих момента:

- а) правильное прогнозирование общей суммы накладных расходов;
- б) правильный выбор базы распределения накладных расходов;

Вопросы калькулирования себестоимости продукции и распределения накладных расходов относятся к управленческому учету и, в принципе, должны составлять коммерческую тайну предприятия.

Операционные расходы – это расходы, необходимые для функционирования субъекта, но не входящие в себестоимость товара.

Расходы периода, в отличие от затрат на производство продукции, не зависят от объема производства и определены как постоянные расходы, не связанные с конкретными видами реализованной продукции или услуг. Поэтому их целесообразнее исчислять по периодам времени, а не на основе объемов продукции. Расходы периода не относятся на остатки товарно-материальных запасов, субъект может ничего не реализовать в течение определенного периода, но понести расходы в этот период. Такой подход диктуется принципами осмотрительности и соответствия. Расходы периода списываются в том отчетном периоде, в котором они произведены, а не переносятся на последующие периоды в остатках незавершенного производства. Это важно для принятия правильной ценовой политики субъекта.

Себестоимость реализуемой продукции признается как расход в тот отчетный период, в который признается связанный с ним доход.

Пример. За I квартал затраты по изготовлению 5 тыс. единиц продукции составили 5,0 млн. тенге. Реализовано за этот же период 2 тыс. единиц. Следовательно, на расходы за I квартал списывается себестоимость только 2 тыс. единиц готовой продукции, т.е. 2,0 млн. тенге.

Потери ТМЗ признаются как расход в течение того отчетного периода, в котором произошло списание или был понесен убыток.

К расходам периода относятся: общие и административные расходы (счет 821), расходы на выплату процентов за кредит (счет 831), расходы по реализации товаров, работ и услуг (счет 811). Более подробно данные расходы раскрыты в методических рекомендациях к СБУ № 7 "Учет товарно-материальных запасов".

В таблице 7 дается краткое описание порядка признания расходов по операциям, не рассматриваемым в силу их специфики в СБУ № 7, а представленным в других стандартах.

Признание расходов по отдельным операциям

Таблица 7

Вид операции	Порядок признания расходов (убытков)	Источник
1	2	3
1. Сумма сомнительных долгов	Относится на расходы по стоимости реализации, причитающейся к получению	П. 8,25 СБУ № 5 «Доход»
2. Расходы на ремонт основных средств, не ведущие к увеличению их первоначальной стоимости и к увеличению будущей экономической выгоды от их использования	Признаются как расходы того периода, в котором они возникли	П. 26 СБУ № 6 " Учет основных средств"
3. Реализация основных средств	Отрицательная разница между стоимостью реализации и балансовой стоимостью, а также расходами на реализацию, признается как убыток в момент выбытия	П. 28 СБУ № 6

1	2	3
4. Приобретение финансовых инвестиций по цене, выше их номинальной стоимости	Сумма превышения равномерно относится на расходы в момент начисления процентов по финансовым инвестициям в течение периода их владения	П. 10 СБУ № 8 " Учет финансовых инвестиций"
5. Уменьшение текущей стоимости краткосрочных финансовых инвестиций	Убыток признается в том отчетном периоде, в котором произошло уменьшение стоимости	П. 12 СБУ № 8
6. Отсутствие (недостаток) суммы доценки одной и той же долгосрочной финансовой инвестиции для покрытия снижения ее стоимости	Снижение стоимости данной финансовой инвестиции относится на убыток	П. 15 СБУ № 8
7. Реализация финансовой инвестиции	Отрицательная разница между стоимостью продажи и балансовой стоимостью финансовой инвестиции признается как расход в момент выбытия	П. 17 СБУ № 8
8. Отрицательная курсовая разница	Признается как расход в том отчетном периоде, в котором она возникла	П. 16 СБУ № 9 " Учет операций в иностранной валюте"
9. Подходный налог с юридических лиц	Относится на расходы в том же отчетном периоде, в котором возник соответствующий доход	П. 11 СБУ № 11 " Учет по подоходному налогу"
10. Дебетовое сальдо на счете 632 "Отсроченные налоги"	Относится на расходы тогда, когда нет уверенности в получении необходимого размера дохода	П. СБУ № 11
11. Договоры (контракты) строительного подряда	Расходы признаются со ссылкой на процент выполнения работ и относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место	П. 16 СБУ № 12 " Договор подряда на капитальное строительство"
12. Результаты по договору строительного подряда не могут быть определены достоверно	Затраты по строительству должны признаваться как расход в тот отчетный период, в котором они были понесены	П. 21 СБУ № 12
13. Превышение общих подрядных затрат над общими доходами от данного подряда	Признается как расход в том отчетном периоде, в котором был выявлен факт превышения	П. 22 СБУ № 12

1	2	3
14. Выбытие дочернего товарищества	Отрицательная разница между суммой, полученной от выбытия, и чистыми активами товарищества на дату выбытия признается как убыток в момент выбытия	П. 17 СБУ № 13 " Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние товарищества"
15. Продажа (вклад) участниками совместной деятельности активов совместно контролируемому юридическому лицу	Полная сумма убытков признается, если продажа (вклад) свидетельствует о снижении чистой стоимости реализации текущих активов или снижении балансовой стоимости долгосрочных активов (кроме снижений временного характера)	П. 15 СБУ № 15 " Отражение в финансовой отчетности доли участия по совместной деятельности"
16. Участник совместной деятельности покупает активы	Убыток от совместных операций признается только при перепродаже активов независимой стороне. Однако убытки следует признавать немедленно, если они представляют собой постоянное снижение чистой стоимости реализации текущих активов или снижение балансовой стоимости долгосрочных активов	П. 16 СБУ № 15
17. Взносы работодателя в негосударственные пенсионные фонды	Относятся на расходы в тех отчетных периодах, в течение которых работник работает у данного работодателя	П. 6 СБУ № 16 " Учет расходов на пенсионные обеспечение"
18. Начисленные к выплате проценты по имуществу, полученному в финансируемую аренду	Относятся на расходы арендатора в каждом отчетном периоде в течение всего срока аренды	П. 21 СБУ № 17 " Учет аренды"
19. Арендная плата по текущей аренде	Относится на расходы арендатора систематически, в каждом отчетном периоде в течение срока аренды	П. 23 СБУ № 17

1	2	3
20. Продажа имущества с получением его обратно в текущую аренду. При этом арендные платежи и стоимость реализации устанавливаются исходя из текущей стоимости	Любой убыток признается в момент сделки так же, как при обычной реализации имущества. Если же стоимость реализации ниже текущей стоимости, то полученный убыток следует отсрочить и признавать в течение срока аренды	П. 30 СБУ № 17
21. Стоимость права на недоказанные запасы нефти и газа	Оценивается периодически и признается как расход в сумме нанесенного ему ущерба	П. 22 СБУ № 20 " Учет и отчетность нефтегазодобывающей деятельности"
22. Отказ от права на недоказанные запасы	Затраты на его приобретение признаются как расходы, если не создавался резерв на оценку или его сумма недостаточна для покрытия затрат	П. 25 СБУ № 20
23. Затраты подрядчиков на геологические и геофизические работы	Относятся на расходы, если подрядчик приобрел право и на осуществление разведки, и на добычу. Если же приобретено право только на разведку, то затраты учитываются как незавершенные с последующим отнесением на расходы или предъявлением к возмещению в зависимости от того, найдено или нет коммерческое обнаружение, и будет ли подрядчик добывать нефть и газ	П. 26 СБУ № 20
24. Затраты на бурение разведочных скважин	Признаются как расходы, если запасы не найдены, т. е. скважина окажется непродуктивной или, если скважина с коммерческим обнаружением пробурена в отдаленных районах, в результате чего в ближайшее время не планируется добыча нефти и газа	П. 27,28 СБУ № 20

1	2	3
25. Сохранение права и содержание контрактной территории, работы на которой еще не начаты	Расходы признаются в период их возникновения	П. 32 СБУ № 20
26. Передача активов для совместной деятельности по разведке и добыче нефти и газа	Расходы признаются не на момент передачи, а в последующие периоды	П. 34 СБУ № 20

3.6. Корректирующие, сторнирующие, заключительные проводки

Итак, корректировки необходимы для достижения точного соответствия доходов и расходов. В целях достижения точного соответствия доходов и расходов бухгалтеры используют **корректирующие проводки** для применения учета методом начисления в операциях, которые охватывают более чем один отчетный период. Корректирующие проводки состоят из, по крайней мере, одной записи в счете бухгалтерского баланса и записи в отчете о прибылях и убытках. Корректирующие (или начисленные) проводки обычно отражаются в конце месяца как часть процесса закрытия счетов.

Сторнирующие проводки наиболее часто используются для сторнирования двух типов корректирующих проводок. Начисленные доходы и начисленные расходы, то есть проводки по начислению, связанные с поступлениями и выплатами в последующий отчетный период, известны как сторнирующие проводки. Предоплата также может сторнироваться, если первоначальная проводка отражает операцию на счете расхода или дохода. Сторнирующие проводки с педантичной точностью сторнируются на первый день следующего отчетного периода. Данная процедура позволяет каждодневное отражение последующих соответствующих поступлений и выплат, исключая признание частей, которые были начислены в предыдущий отчетный период.

Отражение корректирующих проводок на конец отчетного периода осуществляется многоэтапно. Бухгалтер подготавливает и просматривает первоначальный оборотно-сальдовый баланс, основанный на сальдо счетов Главной книги. В тоже время анализируются сальдо счетов и подготавливаются и отражаются любые необходимые корректирующие проводки в учетных записях. Подготавливается повторный оборотно-сальдовый баланс и проверяется его точность. Процесс закрытия на конец месяца завершен, когда бухгалтер уверен, что все счета точно отражены.

Заключительные проводки (записи) – это журнальные проводки, произведенные в конце отчетного периода (обычно в конце финансового года). Они предназначены для достижения двух целей:

1. В конце отчетного периода заключительные проводки вводят нас в следующий отчетный период путем закрытия счетов расходов и доходов. Данный этап должен быть выполнен потому, что отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности отражает чистый доход за один отчетный период и показывает расходы и доходы только за этот период. По этой причине счета расходов и доходов должны быть закрыты в конце периода так, чтобы следующий период начинался с нулевого остатка на этих счетах.

2. Вторая цель заключительных проводок заключается в суммировании доходов и расходов за отчетный период. Это производится путем перевода остатков доходов и расходов на счет “Чистый доход”, новый временный счет. Он появляется в плане счетов между счетом капитала и первым счетом доходов. Этот счет дает нам итог всех доходов и расходов в виде одной цифры до перевода результата на счет “Нераспределенная прибыль/Дефицит”. Так же счет “Чистый доход” используется только в процессе закрытия и никогда не появляется в финансовых отчетах. В течение периода промежуточной отчетности счета доходов и расходов не закрываются.

Отметьте, что иногда заключительные проводки называются “клиринговыми проводками”, потому что одной из их функций является очистить счета дохода и расхода, оставляя на них нулевой остаток.

Три этапа, необходимые для подготовки заключительных проводок:

этап 1: перенести сальдо счетов доходов на “Чистый доход (убыток)”;

этап 2: перенести сальдо счетов расходов на “Чистый доход (убыток)”;

этап 3: перенести сальдо “Чистый доход (убыток)” на счет “Нераспределенный доход”.

До разnosки заключительных проводок счета доходов имеют кредитовые сальдо. По этой причине проводка, дебетующая каждый счет дохода в сумме его остатка, необходима для закрытия счета. Кредит проводки относится на “Чистый доход (убыток)”

Двойной эффект этой проводки – установить сальдо счетов доходов, равных нулю, и перенести итог остатков на кредит “Чистый доход (убыток)”. Данные, необходимые для того чтобы закрыть счета доходов, берутся из конечных сальдо счетов Главной книги.

Счета расходов имеют дебетовое сальдо до разnosки заключительных проводок. По этой причине необходима проводка, кредитующая каждый счет расходов в сумме его остатка и дебетующая “Чистый доход (убыток)” для итоговых сумм. Двойной эффект этой проводки заключается в сокращении счета расходов до нуля и переводе итога сальдо счета на дебет “Чистый доход (убыток)”. Данные, необходимые для закрытия счетов доходов, берутся с конечных сальдо счетов Главной книги.

4. ФОРМЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет – система учета и обобщения хозяйственных и финансовых операций в книгах и регистрах с последующим анализом, выверкой и отражением результатов в отчетах.

Ведение бухгалтерского учета по новым казахстанским стандартам также предполагает использование различных видов учетных регистров и взаимосвязи между ними, что позволяет говорить о преемственности форм бухгалтерского учета. Наиболее распространенной формой бухгалтерского учета являлась журнально-ордерная, основанная на использовании принципа накопления данных первичных документов в разрезах синтетических и аналитических счетов. Аналогично существовавшей единой журнально-ордерной форме счетоводства, Национальной комиссией РК по бухучету на основании генерального плана счетов разработана журнально-ордерная форма учета для применения во всех отраслях (Инструкция № 72 по заполнению регистров бухгалтерского учета от 24 ноября 1997 г.). Наряду с журнально-ордерной формой учета в настоящее время в Казахстане развивается компьютерная форма учета на базе специализированных бухгалтерский программ.

4.1. Журнально-ордерная форма учета

Регистры бухгалтерского учета (разработочные таблицы, ведомости к журналам-ордерам, журналы-ордера, Главная книга) разработаны в соответствии с Концептуальной основой для подготовки и представления финансовых отчетов, утвержденной постановлением Национальной комиссии Республики Казахстан по бухгалтерскому учету от 12.11.96 № 2, стандартами бухгалтерского учета, Генеральным планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов.

Перечень регистров журнально-ордерной формы бухгалтерского учета включает разработочные таблицы, 12 ведомостей к журналам-ордерам, 14 журналов-ордеров и Главную книгу.

Журналы-ордера и ведомости к журналам-ордерам заполняются на основании данных первичных документов с учетом сроков их поступления. Зафиксированные в первичных документах хозяйственные операции группируются на однородные:

- по экономическому содержанию;
- связанные между собой по кредиту или дебету синтетических счетов.

Журналы-ордера и ведомости к журналам-ордерам охватывают все синтетические счета Генерального плана, которые делятся на активные и пассивные. Исходя из данного разделения, построение журналов-ордеров осуществляется преимущественно по кредитовому признаку, т. е. сальдо на конец месяца по синтетическим счетам Генерального плана должно быть кредитовым. Некоторые журналы-ордера предназначены для отражения бухгалтерских записей не только по кредиту синтетических счетов, но и записей дебетовых оборотов.

В журналах-ордерах и ведомостях к журналам-ордерам предусмотрена типовая корреспонденция счетов, которая обеспечивает правильную группировку хозяйственных операций. Кроме того, предусмотрен ряд свободных позиций (граф и строк) для отражения операций, учитывающих специфику деятельности организаций.

При производстве записей в журналы-ордера необходимо обеспечить соответствие отраженных в них данных с показателями относящихся к ним первичных документов. Поэтому во всех случаях при подведении итогов в том или ином регистре следует предварительно подсчитать данные документов и сличить полученную сумму с выявленным по регистру итогом. Если итогу в данном регистре должен соответствовать итог в другом регистре, оба эти итога обязательно сверяются. Это обеспечивает надлежащий контроль за правильностью отражения в учете хозяйственных операций.

Проверенные итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу.

Главная книга является одним из регистров бухгалтерского учета и открывается на отчетный период (год). Она предназначена для обобщения данных журналов-ордеров по синтетическим счетам и взаимной проверки правильности произведенных в них бухгалтерских записей. Запись текущих оборотов по счетам в Главную книгу является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в регистрах.

В Главной книге ежемесячно в разрезе синтетических счетов Генерального плана отражаются: сальдо на начало месяца, развернутый

текущий оборот по дебету, общая сумма кредитового оборота и сальдо на конец месяца. Если для каждого синтетического счета отводится не один, а несколько листов, последующие используются в качестве вкладных к основному.

На основании данных Главной книги с использованием в необходимых случаях показателей соответствующих регистров составляются финансовые отчеты организаций.

В случае обнаружения в регистрах ошибочных записей за текущий месяц следует произвести исправительные бухгалтерские записи по каждой ошибке. Данные записи производятся в следующем порядке: ошибочная запись зачеркивается красными чернилами, а правильная сумма приводится над зачеркнутой - черными. Если ошибка обнаружена в регистре после проставления в нем итоговых данных, но до внесения их в Главную книгу, исправительная запись должна быть внесена в свободные графы. Необходимые уточнения дебетовых и кредитовых оборотов оформляются бухгалтерской справкой с занесением их в последующем в Главную книгу в обычном порядке. Изменения дебетовых и кредитовых оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым месяцам, отражаются в регистрах дополнительной записью (уменьшение оборотов - методом "красное сторно"). Проверка правильности записей в Главной книге определяется путем подсчета сумм оборотов по счетам и сальдо по ним. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо в Главной книге должны быть соответственно равны.

При организации производственного учета рекомендуется руководствоваться следующим:

- в небольших организациях сводный учет затрат основного производства должен вестись в разрезе изделий (заказов) по организации в целом без подразделения по цехам. Такой порядок может применяться и в организациях, выпускающих однородную продукцию;
- в тех случаях, когда учет затрат на производство ведется в разрезе цехов, затраты на производство по организации в целом устанавливаются путем суммирования необходимых данных аналитического учета;
- в целях получения в единой системе записей аналитических данных по затратам отчетного периода в разрезе цехов и требующихся синтетических данных по организации в целом записи в аналитическом учете производятся в разрезе корреспондирующих счетов. В таком порядке отражаются суммы, относимые в дебет счетов, предназначенных для учета затрат на производство, расходов социальной сферы, расходов периода, на создание резерва по предстоящим расходам и платежам, с кредита счетов, предназначенных для учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда и по внебюджетным платежам, амортизационных отчислений, резерва по сомнительным долгам, расходов будущих периодов, незавершенного производства и т. д.

В таблице 8 представлены типовые регистры единой журнально-ордерной формы учета согласно инструкции 47.

Типовые регистры единой журнально-ордерной формы учета

Таблица 8

Регистр		Основание	Номера счетов		Назначение и краткая инструкция по заполнению
Ж/о	Ведомость		Дт	Кт	
1	2	4	5	6	7
1	х	Кассовые отчеты, ПКО, РКО и др. пер. документы		451, 452	<i>Учет наличности в кассе.</i> В графы 1-33 заносятся суммы по кредиту соответствующих счетов подраздела 45 "Наличность в кассе". В графу 34 "Итого" заносятся суммы кредитовых оборотов по счетам
х	1	Кассовые отчеты, ПКО, РКО и др. пер. документы	451, 452		<i>Учет наличности в кассе.</i> Заносятся дебетовые обороты по синтетическим счетам. Графа "Итого" предназначена для отражения подсчитанных по каждой строке сумм дебетовых оборотов, а также выводится остаток наличности в кассе на конец месяца
2	х	Выписки банка и денежные документы		431, 432, 441	<i>Учет на расчетном и валютных счетах в банке.</i> В графы 1-35 заносятся кредитовые обороты соответственно корреспондирующим счетам, в графы "Итого" и в строки "Итого" – подсчитанные суммы кредитовых оборотов 43х, 441
х	2	Выписки банка и денежные документы	431, 432, 441		<i>Учет на расчетном и валютных счетах в банке.</i> Заносятся коды корреспондирующих счетов и соответственно дебетовые обороты в графы 1-28, в графы "Итого" и в строки "Итого" – подсчитанные суммы дебетовых оборотов, а также выводится остаток на конец месяца
3	х	Выписки банка и денежные документы		411, 421, 422, 423, 424	Отражаются кредитовые обороты соответствующих счетов
	1 к ж/о 3	Выписки банка и денежные документы	411		<i>Учет переводов в пути.</i> Отражаются дебетовые обороты счетов 411 "Денежные переводы в пути" подраздела 41 "Денежные переводы в пути"

1	2	4	5	6	7
х	3	Выписки банка и денежные документы	421, 422, 423, 424		<i>Учет на прочих счетах в банке.</i> Отражаются дебетовые обороты счетов 421 "Денежные средства в аккредитивах", 422 "Денежные средства в чековых книжках", 423 "Наличность на специальных счетах в банках", 424 "Прочие" подраздела 42 "Денежные средства на специальных счетах в банках"
4	-	Выписки банка и денежные документы, кредитные договоры		601, 602, 603	<i>Учет кредитов.</i> Заносятся данные по кредиту синтетических счетов подраздела 60 "Кредиты". Обороты по дебету отражаются общими итогами за месяц, на конец месяца выводится сальдо; предусмотрены разделы для аналитического учета по видам кредитов
5	-	Декларации о налогах, платежные поручения, др.		631 — 634 651 — 655	<i>Учет с бюджетом и внебюджетными фондами.</i> Заносятся данные по кредиту счетов подраздела 63 "Расчеты с бюджетом" и подраздела 65 "Расчеты по внебюджетным платежам". Остатки на конец месяца по каждому счету заносятся в графу 21
6	-	Счета-фактуры (расчетные документы), а по неотфактурованным поставкам – сопроводительные документы на груз		641- 643, 671	<i>Учет расчетов с поставщиками.</i> Информация по кредиту счетов подраздела 64 "Кредиторская задолженность дочерним (зависимым) товариществам" и подраздела 67 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Отражается: остаток по неоплаченным счетам на начало месяца; стоимость поступивших ТМЗ. Итоговая сумма подсчитывается по каждому поставщику и отражается в графе 15; данные по неотфактурованным поставкам отражаются раздельно по каждой поставке
	По учету движения материалов	Книга остатков материалов, накладные лимитно-заборные карты и т.п.	По счетам подраздела 20		<i>По учету движения материалов.</i> Отражается движение и остатки материалов по местам их хранения в оценке по учетным ценам. Одновременно в ведомости показывается фактическая себестоимость поступивших и выбывших материалов, выявляются и распределяются отклонения фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам

1	2	4	5	6	7
7		РКО, авансовые отчеты, командировочные удост. и т.п.		333	<i>Расчеты с подотчетными лицами.</i> Ведется синтетический и аналитический учет расчетов по задолженности работников и других лиц. Общая сумма оборота по дебету счета 333 заносится в графу 26 "Итого по дебету». В графе 50 "Итого по кредиту" и по строке "Итого" в разрезе подотчетных лиц отражаются итоговые суммы оборотов по кредиту счета 333. Счет 333 "Задолженность работников и других лиц" является активным, поэтому остаток этого счета на конец месяца должен быть дебетовым. При получении на конец месяца кредитового остатка следует произвести соответствующую корректировочную бухгалтерскую запись
8		Налоговые счета-фактуры, акты, РКО и прочие первичные документы		331, 332, 334, 351, 352	<i>Учет дебиторской задолженности.</i> Заносятся суммы операций по кредиту указанных счетов в предназначенной ему строке в графы 1-8. В конце месяца итоговые суммы оборотов по кредиту в разрезе данных синтетических счетов подсчитываются по каждой строке (счету) и заносятся в графу 9 "Итого"
	8	РКО, платежные поручения, договоры и пр.	Счета подраздела 35		<i>Учет авансов выданных.</i> Предназначена для аналитического учета выданных авансов по каждому синтетическому счету подраздела 35 "Авансы выданные" в разрезе поставщиков или подрядчиков по наименованиям товарно-материальных запасов, выполненных работ или оказанных услуг
9		Договоры, денежные документы, расчетные ведомости по зарплате		611, 621, 622, 661, 662, 682, 683, 684, 687	<i>Учет кредиторской задолженности.</i> Суммы операций по кредиту указанных счетов отражаются в графах 1-8, подсчитываются по каждой строке и заносятся в графу 9 "Итого по кредиту"
	9	РКО, авансовые отчеты, командировочные и др. первичные документы	Счета подраздела 66		<i>Учет авансов полученных.</i> Предназначена для аналитического учета полученных авансов по каждому синтетическому счету подраздела 66 "Авансы полученные" в разрезе покупателей или заказчиков по наименованиям товарно-материальных запасов, выполненных работ или оказанных услуг

1	2	4	5	6	7
10		Данные ведомостей 1,2,3,4,5 к журналу-ордеру № 10		11х, 13х, 20х, 21х, 31х, 34х, 65х, 67х, 68х, 9хх	<i>Учет затрат.</i> Предназначен для учета затрат на производство продукции (работ, услуг), расходов периода, расходов по социальной сфере и расходов по браку в производстве. Состоит из 3-х разделов: «Затраты отчетного периода»; «Обороты по корреспондирующим счетам»; «Расчет затрат отчетного периода по экономическим элементам»
	1 к ж/о 10	Разработочные таблицы		90х, 91х, 92х, 93х	<i>Учет затрат на производство в разрезе цехов.</i> Учет затрат в разрезе цехов основного производства и вспомогательных производств осуществляется раздельно, отражаются все прямые и накладные расходы, относящиеся к его деятельности. Данные расходы показываются в разрезе статей аналитического учета
	2 к ж/о 10	Ведомость 1, к ж/о 10 разработочные таблицы	90х, 91х, 92х, 93х		<i>Группировка производственных расходов по местам возникновения и определение фактической себестоимости готовой продукции (работ, услуг).</i> Общая сумма затрат по отдельным структурным подразделениям за вычетом списаний и с учетом внутреннего оборота отражается по графе 12 "Всего затрат за вычетом списаний и с учетом внутреннего оборота"
	2 к ж/о 10	Ведомость 1, к ж/о 10 разработочные таблицы	90х, 91х, 92х, 93х		Для определения фактической себестоимости выпущенной в отчетном месяце продукции (графа 15) к сумме, показанной в графе 12 "Всего затрат за вычетом списаний и с учетом внутреннего оборота", прибавляется сумма остатка незавершенного производства на начало месяца и вычитается сумма остатка незавершенного производства на конец месяца
	3 к ж/о 10	Первичные док. по расходам		94х	<i>Учет расходов социальной сферы.</i> В этой ведомости расходы учитываются по объектам социальной сферы. К объектам социальной сферы относятся состоящие на балансе организации: жилищно-коммунальное хозяйство (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т. п.); пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, ясли); дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения и т. п.

1	2	4	5	6	7
	4 к ж/о 10	Допол. на- ряды, акты, накладные	95х		<i>Учет расходов по браку в производстве.</i> Расходы по внутреннему браку отражаются в разделе А "Расходы по браку основного производства (вспомогательных производств)" по основным видам затрат в разрезе структурных подразделений на основе первичных документов. Общие суммы расходов по внутреннему и внешнему браку в основном и вспомогательных производствах, перенесенные из первого раздела ведомости, а также из соответствующих журналов-ордеров, отражаются в разделе Б "Сбор и распределение расходов по браку в производстве"
	5 к ж/о 10	РКО, на- кладные на расходы на отпуск, др. пер. док.	811, 821, 831		<i>Расходы периода.</i> Расходы, учитываемые на синтетических счетах 811 "Расходы по реализации товаров (работ, услуг)", 821 "Общие и административные расходы" и 831 "Расходы по процентам"
11		Счета- фактуры или заменяющие их докумен- ты		22х, 30х, 32х, 70х	<i>Учет доходов.</i> Учет операций по кредиту счетов подразделов 22 "Товары", 30 "Задолженность покупателей и заказчиков", 32 "Дебиторская задолженность дочерних (зависимых) товариществ" и 70 "Доход от основной деятельности". Имеется раздел, предназначенный для аналитического учета доходов и расходов от основной деятельности. Данные аналитического учета используются для заполнения таблицы "Расчет чистого дохода"
	По учету рас- четов с по- купателя- ми	Счета- фактуры или заменяющие их докумен- ты, выписки банка, РКО и др.			<i>По учету расчетов с покупателями и заказчиками.</i> Накапливание и группировка счетов-фактур или других расчетных документов по реализованным внеоборотным активам, финансовым инвестициям и товарно-материальным запасам. Операции по оплате предъявленных счетов-фактур отражаются на основе выписок банка, кассовых ордеров или других денежных документов
12		Акты на вы- бытие, де- нежные до- кументы и прочие пер- вичные до- кументы		10х, 12х, 14х, 40х, 72х	<i>Учет внеоборотных активов.</i> Учет операций по кредиту синтетических счетов подразделов 10 "Нематериальные активы", 12 "Основные средства", 14 "Инвестиции", 40 "Финансовые инвестиции", 72 "Доход от неосновной деятельности". Журнал-ордер содержит раздел, предназначенный для аналитического учета доходов и расходов от неосновной деятельности. Данные аналитического учета используются для заполнения таблицы "Расчет чистого дохода"

1	2	4	5	6	7
13		Акты, де- нежные до- кументы, прочие		50х, 52х, 53х, 54х, 55х, 56х	<i>Учет капитала.</i> Учет операций по кредиту счетов подразделов 50 "Уставный капитал", 51 "Неоплаченный капитал", 52 "Изъятый капитал", 53 "Дополнительный оплаченный капитал", 54 "Дополнительный неоплаченный капитал", 55 "Резервный капитал", 56 "Нераспределенный доход (непокрытый убыток)". Осуществляется аналитический учет наличия и движения собственного капитала организации в разрезе субсчетов
14				57х, 71х, 80х, 82х, 83х, 84х, 85х, 86х, 87х	<i>Учет доходов и расходов.</i> Учет операций по кредиту счетов подразделов 57 "Итоговый доход (убыток)", 71 "Возвраты проданных товаров и скидки с продаж, а также скидки с цены", 80 "Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)", 81 "Расходы по реализации товаров (работ, услуг)", 82 "Общие и административные расходы", 83 "Расходы по процентам", 84 "Расходы по неосновной деятельности", 85 "Расходы по подоходному налогу", 86 "Доходы (убытки) от чрезвычайных ситуаций и прекращенных операций", 87 "Доходы (убытки) от долевого участия в других организациях". Прилагаются 2 таблицы: "Расчет чистого дохода за отчетный период" и "Расчет подоходного налога"

В состав единой журнально-ордерной системы учета также входит Главная книга и ряд разработочных таблиц:

- * расчет сумм износа основных средств и сумм переоценок основных средств, подлежащих отнесению на нераспределенный доход, по методу прямолинейного (равномерного) списания;

- * расчет сумм износа основных средств и сумм переоценок основных средств, подлежащих отнесению на нераспределенный доход, по производственному методу;

- * расчет сумм износа основных средств и сумм переоценок основных средств, подлежащих отнесению на нераспределенный доход, по кумулятивному методу;

- * расчет сумм износа основных средств и сумм переоценок основных средств, подлежащих отнесению на нераспределенный доход, по методу уменьшающегося остатка;

- * расчет сумм амортизации нематериальных активов;

- * свод сумм износа основных средств;

- * свод сумм переоценок основных средств;

- * реестр не выданной заработной платы;

- * карточка аналитического учета к счету;

- * листок-расшифровка;
- * бухгалтерская справка;
- * справка для архива.

Несмотря на отличия в структуре отдельных журналов, технология учета по журнально-ордерной системе сохраняется и показана на рис.1.

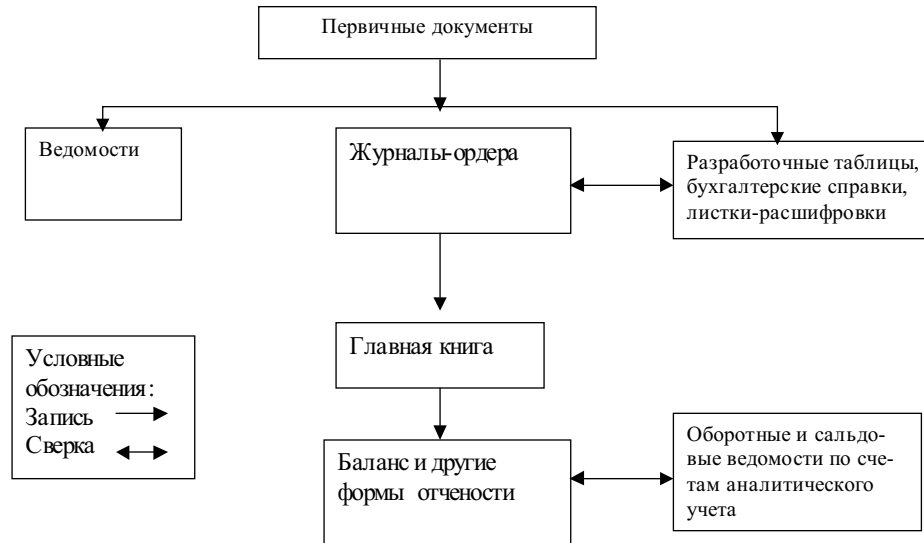


Рис.1. Технология учета по журнально-ордерной форме

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров. В настоящее время все больше бухгалтеров переходят на компьютерную форму учета.

4.2. Компьютерная форма учета

Рассмотрим принципы компьютерной формы учета на базе пакета “1С-Бухгалтерия”, так как на данный момент это наиболее распространенный бухгалтерский пакет с казахстанскими настройками.

Информация из первичных документов вводится в журнал операций в одном из режимов: ручной ввод проводок, “ типовые операции”, “документы и расчеты”. Процесс разnosки и накопления по сальдо счетам программа производит сама. При выводе журнала операций на экран его можно разделять по участкам учета (зарплата, подотчет и т. п.). Программа позволяет ввести 3-х уровневую аналитику (в версии 7.5 до пяти уровней). Кроме того, что программа формирует оборотно-сальдовую ведомость, отдельные журналы-ордера, по каждому объекту учета можно сформировать следующие документы:

* Анализ счета по субконто – документ предназначен для анализа итогов по счету и оборотов с другими счетами в разрезе объектов аналитического учета (субконто).

* Анализ субконто – форма является оборотно-сальдовой ведомостью

по объекту по всем счетам, в которых данный вид объекта учета используется

- * Карточка субконто – документ содержит все операции с данным объектом учета (субконто) в хронологической последовательности с указанием реквизитов проводок, остатков по субконто после каждой операции, на начало и конец периода. Обороты и остатки выводятся в стоимостном и, при наличии данных, в натуральном выражении.

- * Анализ оборотов между субконто – документ позволяет узнать, например, сколько товаров разного вида купил каждый покупатель, или наоборот, для каждого товара узнать суммарные объемы его закупок каждым покупателем.

- Оборотно-сальдовая ведомость – содержит для каждого счета остатки на начало и на конец периода и обороты по дебету и кредиту за данный период в разрезе объектов учета.

Для ведения учета с использованием компьютера при переходе на новую систему по казахстанским стандартам USAID (Агентством США по Международному Развитию) было рекомендовано программное обеспечение “Reachtree”, которое легко настраивается на казахстанский план счетов. Информация из первичных документов разносится по 5 журналам:

- * журнал реализаций в кредит;
- * журнал денежных поступлений;
- * журнал приобретений в кредит;
- * журнал денежных выплат;
- * главный журнал.

Разноску в Главную книгу и формирование финансовой отчетности программа производит сама, что немаловажно, формируется и “Отчет о движении денежных средств”. Пакет очень удобен и прост в освоении, ограничивает применение этого пакета англоязычное меню.

5. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ. РАСКРЫТИЯ

5.1. Учетная политика и ее раскрытие

Одним из наиболее важных изменений в системе бухгалтерского учета Казахстана является включение подробного раскрытия учетной политики, а также раскрытия к финансовым отчетам. **Учетная политика** – это совокупность способов, принимаемых руководителем субъекта для ведения бухгалтерского учета, раскрытия финансовой отчетности в соответствии с их принципами и основами.

Раскрытия – это информация, прилагаемая к финансовым отчетам в сносках или в примечаниях. Она содержит объяснение финансового положения, а также результатов операционной деятельности компании. Обычно раскрываются значительные статьи, включая количественную и качественную информацию, полезную для пользователей финансовых отчетов.

До перехода на рыночные отношения учетная политика тоже формировалась, но государством. Его органы в лице Министерства финансов в изобилии снабжали предприятия различными положениями, инструкциями и методическими указаниями. От руководителя и главного бухгалтера требовалось исполнять те положения, которые доводились сверху.

Практически основными функциями бухгалтерского учета являлись:

- контроль за использованием и хранением государственной собственности;
- описание и измерение хозяйственной деятельности предприятия с целью оценки выполнения плана.

Измерение – определение денежных сумм, в которых элементы финансовых отчетов признаются и отражаются в бухгалтерском балансе и

отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Когда возникли рыночные структуры, стало необходимым принять новые критерии оценки деятельности предприятия и отражать в бухгалтерском учете особенности конкретного хозяйствующего субъекта, то есть создать учетную политику на каждом из них.

Понимая всю важность политики как основного документа, отражающего совокупность способов ведения бухгалтерского учета и раскрытия финансовой отчетности, среди принятых 29 стандартов первым принят стандарт № 1 (СБУ № 1) "Учетная политика и ее раскрытия".

Этот стандарт в части формирования учетной политики распространяется на все субъекты, независимо от формы собственности, а в части раскрытия – на субъекты, публикующие свою финансовую отчетность согласно законодательству, учредительным документам либо по собственной инициативе.

При формировании и использовании учетной политики следует соблюдать следующие принципы бухгалтерского учета:

- **начисления;**
- **непрерывность;**
- **своевременность** – качественная характеристика финансовых отчетов, требующая своевременного отражения информации в связи с тем, что информация часто теряет свою значимость с течением времени;
- **понятность** – качественная характеристика финансовых отчетов, требующая, чтобы информация была доступна для понимания пользователями, имеющими достаточные знания о ведении хозяйственной деятельности, экономике и бухгалтерском учете;
- **значимость** – качественная характеристика финансовых отчетов, благодаря которой данные финансовых отчетов могут быть полезны и влияют на принятие экономических решение;
- **существенность;**
- **достоверность** – качественная характеристика финансовых отчетов, требующая, чтобы информация в финансовых отчетах была свободна от существенных ошибок и необъективности;
- **нейтральность** – качественная характеристика финансовых отчетов, означающая, что информация в них должна быть свободна от предвзятости;
- **осмотрительность** – качественная характеристика финансовых отчетов, требующая осторожного подхода при осуществлении предварительного расчета с целью избежания существенного завышения или занижения финансовых отчетов;
- **завершенность;**
- **сопоставимость** – качественная характеристика финансовой отчетности, на основании которой можно сравнить финансовые отчеты одного субъекта за различные периоды времени или отчеты разных субъектов в целях оценки их финансового положения и результатов деятельности;
- **последовательность;**
- **правдивое и беспристрастное представление.**

В СБУ № 1 сформулированы многие основополагающие допущения и качественные характеристики, раскрываемые в Концептуальной основе СБУ, в частности:

- **учет, основанный на методе начисления**, означает признание дохода на момент начисления, и расходов, на момент возникновения, независимо от того, были денежные средства получены или выплачены;
- **непрерывность, последовательность и начисления** являются фундаментальными допущениями бухгалтерского учета. Когда фундаментальные допущения бухгалтерского учета соблюдены в финансовых

отчетах, раскрытие таких допущений не требуется. Если фундаментальные допущения бухгалтерского учета не соблюдаются, то этот факт следует раскрывать наряду с причинами;

- осмотрительность, превалирование сущности над формой и существенность должны направлять выбор и применение учетной политики;
- финансовые отчеты должны включать в себя ясное и сжатое раскрытие всех наиболее существенных аспектов используемой учетной политики;

- раскрытие наиболее существенных аспектов используемой учетной политики должно являться неотъемлемой частью финансовых отчетов; политики, обычно, следует раскрывать в одном разделе;

- ошибочные или несоответствующие методы отражения статей бухгалтерского баланса, отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности или других отчетов не устраняются в раскрытиях используемой учетной политики или в примечаниях, а также в пояснительном материале.

Таким образом, раскрытие учетной политики - это процесс описания ее аспектов, примененных субъектом в отчетном периоде и оказавших влияние на его финансовое положение и результаты деятельности, представленные в финансовой отчетности. Учетная политика должна быть раскрыта первой в пояснительной записке к финансовым отчетам. При раскрытии учетной политики необходимо исходить из условия существенности раскрываемой информации в финансовых отчетах для внешних пользователей.

Если за отчетный период произошли изменения в учетной политике, то необходимо раскрыть их с указанием причин. Если же эти изменения привели к существенным финансовым и материальным последствиям, то при раскрытии необходимо сделать оценку последствий таких изменений.

Пример: Краткое описание наиболее существенных аспектов учетной политики ТОО "НУР":

- ТОО "НУР" является Казахстанской производственной компанией. Основным профилем компании является производство безалкогольных напитков. Основными рынками сбыта безалкогольных напитков являются страны СНГ, а именно, Казахстан, Кыргызстан и Узбекистан.

- Финансовый год: компания ведет хозяйственную деятельность в течение 12 месячного периода, заканчивающегося 31 декабря.

- Оценка товарно-материальных запасов: товарно-материальные запасы учитываются по наименьшей оценке из себестоимости или чистой стоимости реализации. Стоимость определяется с использованием метода ФИФО, т. е. "первым поступил - первым продан".

- Инвестиции и долгосрочные обязательства: инвестиции и долгосрочные обязательства учитываются по наименьшей из стоимости приобретения или текущей стоимости, определяемой на основе портфеля.

- Основные средства и начисление износа: основные средства и износ учитываются по первоначальной стоимости. Стоимость прироста основных средств, их замещения и улучшения капитализируется, а расходы на техническое обслуживание и текущий ремонт, которые не улучшают или не продлевают срок полезной службы соответствующих активов, вычитаются из дохода. При изъятии основных средств из обращения или другом виде выбытия стоимость основных средств и соответствующий накопленный износ изымаются из счетов, и любые доходы или расходы, полученные в результате этого отражаются в доходе за период. Расчет начисления износа производится при помощи метода равномерного начисления износа в течение предполагаемого срока полезной службы активов.

5.2. Бухгалтерский баланс и основные раскрытия в финансовых отчетах

Финансовые отчеты составляются многими предприятиями и представляются внешним пользователям во многих странах мира. Хотя такие финансовые отчеты могут казаться одинаковыми, в разных странах все же существуют различия, которые вызваны разнообразием социальных, экономических и юридических условий.

Данные обстоятельства привели к большому разнообразию определений элементов финансовых отчетов: активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов. Это, в свою очередь, привело к использованию различных критериев для признания статей в финансовых отчетах, а также отразилось на масштабах финансовых отчетов и информации, представляемой в них.

Международный комитет по бухгалтерским стандартам взял на себя обязательства сократить эти различия путем поиска согласования правил бухгалтерского учета и методики, относящихся к подготовке и представлению финансовых отчетов.

Согласно этим рекомендациям, разработан казахстанский стандарт СБУ № 2 “Бухгалтерский баланс и основные раскрытия к финансовым отчетам”. Данный стандарт рассматривает раскрытия общего характера и информацию бухгалтерского баланса, подлежащую раскрытию в финансовых отчетах.

Раскрытия общего характера:

- В финансовых отчетах раскрывается вся существенная информация, необходимая для их полного и лучшего понимания.
- В отчетах указывается название предприятия, его место расположения, дата составления отчетности и отчетный период; кроме этого, в них приводится краткое описание деятельности предприятия, данные о его юридическом статусе и валюта, в которой выражены финансовые отчеты.
- В финансовых отчетах должны приводиться соответствующие данные (т. е. соответствующие цифры) за предыдущий отчетный период.

Финансовые отчеты являются частью процесса составления финансовой отчетности. Полный набор финансовых отчетов, как правило, включает в себя балансовый отчет, отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности (о доходах и убытках), отчет об изменении финансового положения (отчет о движении денежных средств), примечания, другие отчеты и разъясняющий материал, которые являются неотъемлемой частью финансовых отчетов. Финансовая отчетность может также включать дополнительные графики и информацию, которая основана на этих отчетах или получена из них и будет прочитана вместе с ними. Финансовые отчеты, однако, не включают такие составные части, как отчеты дирекции и председателя, обсуждения и анализ управления и подобный материал, который может быть включен в годовой финансовый отчет.

Цель финансовых отчетов состоит в обеспечении информации о финансовом положении, деятельности и изменениях в финансовом положении предприятия, которая полезна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Информация о финансовом положении в основном дается в **балансовом отчете**. Информация о деятельности дается **в отчете о доходах и убытках**. Информация об изменении в финансовом положении дается в финансовых отчетах в обособленном виде.

Составные части финансовых отчетов взаимосвязаны, так как они отражают различные аспекты одних и тех же фактов хозяйственной деятельности. Хотя каждая статья дает информацию, которая отличается от

других, ни одна из них не служит только одной цели и не дает всю информацию, необходимую для особых потребностей пользователей. Например, отчет о доходах и убытках (отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности) дает неполную картину деятельности, если он не используется в сочетании с балансовым отчетом и отчетом о движении денежных средств.

Финансовые отчеты отражают финансовое влияние сделок и других событий, группируя их в обширные классы в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти обширные классы называются элементами финансовых отчетов. *Активы, обязательства и собственный капитал* являются элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансовом отчете. *Доходы и расходы* являются элементами, непосредственно связанными с измерением показателей в отчете о прибылях и убытках. *Отчет о движении денежных средств* обычно отражает элементы отчета о доходах и убытках и изменения в элементах балансового отчета.

Активы, обязательства и собственный капитал являются элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения. Они определяются следующим образом:

Актив – это ресурс, контролируемый предприятием как результат прошлых событий, использование которого, вероятно, вызовет в будущем приток экономической выгоды.

Как известно, активы бывают двух категорий: *долгосрочные* и *текущие*. В балансовом отчете должны быть отражены следующие статьи активов:

Долгосрочные активы:

Нематериальные активы (с указанием метода, периода амортизации и списаний за отчетный период):

- гудвилл;
- патенты, товарные знаки и другие.

Амортизация нематериальных активов

Основные средства:

- земля;
- здания и сооружения;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- другие виды основных средств в соответствии с классификацией.

Накопленный износ основных средств

Незавершенное капитальное строительство.

Прочие долгосрочные активы:

Долгосрочные инвестиции:

- инвестиции в дочерние товарищества;
- инвестиции в зависимые юридические организации;
- инвестиции в совместно контролируемые юридические лица;
- прочие инвестиции с указанием текущей стоимости, если она отличается

от их балансовой стоимости.

Инвестиция – актив, которым владеет субъект с целью увеличения капитала посредством получения дохода в виде процентов или дивидендов, увеличения стоимости капитала или другими способами.

Долгосрочная дебиторская задолженность (срок погашения больше 1 года):

- счета к получению;
- векселя полученные;
- дебиторская задолженность, возникшая в результате внутригрупповых операций между основным хозяйственным товариществом и его дочерними товариществами;
- дебиторская задолженность должностных лиц акционерного общества;

• прочая дебиторская задолженность.

Расходы будущих периодов

Текущие активы:

Товарно-материальные запасы (независимо от срока их переработки и реализации):

- материалы;
- незавершенное производство;
- товары;
- готовая продукция.

Расходы будущих периодов, которые могут быть списаны в течение одного года от отчетной даты;

Денежные средства и их эквиваленты. Денежные средства включают денежную наличность – деньги в кассе и средства на текущих и других счетах в банках. Денежные средства, на использование которых наложены ограничения, включаются в текущие активы, если ограничения будут сняты в течение одного года;

Краткосрочные финансовые инвестиции с указанием текущей стоимости, если она отличается от их балансовой стоимости;

Дебиторская задолженность, которая будет получена в течение одного года от отчетной даты:

- авансовые платежи за покупку текущих активов;
- счета к получению;
- векселя полученные;

• дебиторская задолженность, возникшая в результате внутригрупповых операций между основным хозяйственным товариществом и его дочерними товариществами;

• дебиторская задолженность должностных лиц акционерного общества;

• прочая дебиторская задолженность, включая НДС к возмещению и проценты к получению.

Обязательство – это обязанность действовать определенным образом.

Обязательства могут вступить в силу как следствие контракта или требований устава. Обязательства являются результатом прошлых сделок или прошлых событий. Так, например, приобретение товаров или использование услуг вызывает появление новых торговых счетов, подлежащих оплате (если только они не оплачены заранее или при поставке), получение банковских ссуд приводит к обязательству выплатить ссуду. Предприятие может также признать в качестве долга будущие скидки с цены, обоснованные ежегодными закупками, произведенными покупателями. Следует провести разграничение между настоящим/текущим и будущим/отсроченным обязательством. Решение приобрести активы в будущем, принятое руководством предприятия, не является причиной возникновения обязательства. Обязательство возникает обычно только тогда, когда актив получен, или предприятие в соглашении приобрести актив.

Обязательства могут быть *долгосрочными* и *текущими*.

В балансовом отчете должны быть раскрыты следующие статьи обязательств:

Долгосрочные обязательства:

Долгосрочные кредиты:

- обеспеченные кредиты;
- необеспеченные кредиты;

• кредиты, предоставляемые друг другу основным хозяйственным товариществом и его дочерними, зависимыми или совместно контролируемыми товариществами;

Отсроченные налоги. В пояснительной записке должны быть раскрыты процентные ставки, сроки погашения кредитов, очередность выплат и другие особенности, вытекающие из кредитных договоров и условий предоставления займа.

Текущие обязательства. Должны быть раскрыты следующие статьи текущих обязательств, включая обязательства, подлежащие к оплате по требованию кредиторов, и часть долгосрочных обязательств, подлежащих погашению в течение одного года после отчетной даты:

Краткосрочные кредиты и овердрафт (превышение кредита)

Текущая часть долгосрочных кредитов

Кредиторская задолженность со сроком погашения менее 1 года:

- счета и векселя к оплате;
- авансы, полученные от покупателей и заказчиков;
- задолженность по налогам;
- дивиденды к выплате;
- задолженность между основным хозяйственным товариществом и его дочерними, зависимыми и совместно контролируемыми товариществами;
- задолженность должностным лицам акционерного общества;
- прочая кредиторская задолженность.

Начисленные расходы к оплате

Доходы будущих периодов

Начисленные платежи по непредвиденным обстоятельствам

Собственный капитал – это активы субъекта после вычета всех его обязательств. Это определение вытекает из основного балансового уравнения:

Активы = Обязательства + Собственный капитал.

Собственный капитал может быть разбит на подклассы. Например, в акционерном обществе фонды, вложенные акционерами (**внесенный капитал** – сумма чистых активов, внесенных акционерами в обмен на акции, **вложения** – операция вкладывания активов владельцем субъекта с целью увеличения капитала), нераспределенная прибыль, резервы, представляющие собой ассигнования нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, и резерв, обеспечивающие сохранение капитала на заданном уровне, могут быть показаны отдельно. Такие классификации могут быть значимы для пользователей финансовых отчетов при принятии решений, когда они являются показателями правовых или других ограничений способности предприятия распределить или иначе использовать свой акционерный капитал. Они также могут отражать тот факт, что стороны с правом получения процентов на свою собственность имеют разные права в отношении получения дивидендов или выплаты капитала. Иногда создание резервов требуется уставом или законом для того, чтобы обеспечить предприятию и его кредиторам дополнительную защиту от влияния убытков. Сумма, которая определяет акционерный капитал в балансовом отчете, зависит от оценки стоимости активов и обязательств. Обычно, совокупная сумма акционерного капитала только случайно может соответствовать совокупной рыночной стоимости акций предприятия или сумме, которая может быть получена или путем продажи нетто-активов (“чистых” активов) по частям, или всего предприятия в целом.

В балансовом отчете должны быть отражены следующие статьи:

Уставный капитал. В пояснительной записке необходимо раскрыть информацию об изменениях в уставном капитале юридического лица за отчетный период. У акционерных обществ по каждому виду акций должны быть раскрыты следующие сведения:

- количество и сумма акций объявленных, выпущенных и находящихся в обращении (объявленный, подписной и оплаченный капитал);
- неоплаченный капитал;

- номинальная и текущая стоимость акций;
- права их владельцев, условия распределения дивидендов и выплаты части имущества;
- невыплаченные дивиденды по привилегированным акциям;
- выкупленные юридическим лицом собственные акции (изъятие капитала);
- акции, объявленные для выпуска в будущем по опционам, и выпущенные по опционам за отчетный период, с указанием условий их выпуска и сумм.

Отдельно должны быть раскрыты следующие статьи прочего капитала с указанием их движения в течение отчетного периода и ограничений по их использованию:

- премия по акциям;
- суммы переоценки основных средств и инвестиций;
- резервный капитал;
- нераспределенный доход (непокрытый убыток).

В пояснительной записке необходимо раскрыть следующую информацию:

- ограничения в праве владения активами;
- выданные гарантии под обязательства;
- активы и обязательства;
- схемы пенсионного обеспечения;
- средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.

Взаимные зачеты между статьями текущих активов и текущих обязательств баланса не допускаются. Отдельные статьи баланса не должны включаться в другие статьи или сворачиваться. Если по некоторым статьям баланса нет данных, они не заполняются.

Пример: приведен баланс ТОО "НУР" на 31 декабря 1998г.

ТОО "НУР"

БАЛАНС На 31 декабря 1998г.

Сумма, тыс. тенге

	АКТИВЫ	КОД СТР.	НА НАЧАЛО ГОДА	НА КОНЕЦ ГОДА
	1	2	3	4
	Долгосрочные активы			
	Основные средства		12,000	22,500
	Накопленный износ		(5,000)	(6,000)
	Остаточная стоимость основных средств		7,000	16,500
	Итого долгосрочных активов		7,000	16,500
	Текущие активы			
	Инвестиции в зависимые товарищества		19,000	19,000
	Дебиторская задолженность		5,000	2,500
	Расходы будущих периодов		1,000	1,500
	Товарно-материальные запасы		2,000	1,500
	Денежные средства		3,000	1,000
	Итого текущих активов		30,000	25,500
	БАЛАНС:		37,000	42,000

	Обязательства + капитал	Код строки	На начало года	На конец года
	Собственный капитал			
	Акционерный капитал		6,500	6,500
	Нераспределенная прибыль		20,500	20,000
	Итого собственный капитал		27,000	26,500
	Обязательства			
	Счета к оплате		5,000	12,500
	Подходный налог к выплате		2,000	1,000
	Отсроченный подходный налог		3,000	2,000
	Итого обязательств:		10,000	15,500
	БАЛАНС		37,000	42,000

5.3. Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности

Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности, или Отчет о доходах и убытках, характеризует финансовые результаты предприятия за отчетный период.

Доходы и расходы могут быть представлены в Отчете о доходах и убытках различными способами с тем, чтобы предоставить информацию, необходимую для принятия решений. Например, общепринятой практикой является проведение разграничения между теми статьями доходов и расходов, которые возникают в ходе обычной и прочих видов деятельности предприятия. Это разграничение приводится на основании того, что источник статьи имеет значение при оценке способности предприятия генерировать денежные средства и их эквиваленты в будущем, например, прочая деятельность, такая, как передача долговременной инвестиции (маловероятно, что такие сделки будут производиться регулярно). При разграничении статей, таким образом, необходимо считаться с природой предприятия и его деятельности. Статьи, которые возникают в результате обычной деятельности одного предприятия, могут быть экстраординарными по отношению к другому.

Разграничение между статьями доходов и расходов и их различные комбинации также дают возможность показать результаты работы предприятия. Эти разделы включают в себя разные статьи. Например, статья дохода может показать валовый доход, доход от обычной деятельности до и после налогообложения и чистый доход (прибыль). Определение дохода объединяет выручку, полученную в результате основной деятельности, и доходы, полученные предприятием в результате неосновной деятельности. Экономическая выгода, полученная в ходе основной и неосновной деятельности субъекта называется **совокупным доходом**. Выручка, получаемая в результате основной деятельности, может фигурировать под различными названиями, такими, как реализация, вознаграждение, проценты, дивиденды, гонорары, рента, в зависимости от типа предприятия.

Доходы от неосновной деятельности – экономическая выгода, полученная в процессе неосновной деятельности – доход от выбытия

долгосрочных основных средств, переоценка активов в сторону повышения и т.д. Доходы, получаемые предприятием в результате неосновной деятельности, включают статьи, которые соответствуют определению дохода и могут возникнуть или не возникнуть в ходе основной деятельности предприятия. Примером доходов, возникающих в результате неосновной деятельности, могут служить доходы, которые возникают при передаче внеоборотных активов (например, основных средств). Определение дохода также включает в себя непредвиденные доходы, получаемые в результате неосновной деятельности, например те, которые возникают при переоценке ценных бумаг, обращающихся на бирже, или те, которые получаются от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов. Когда такого рода доходы признаются в статьях дохода, они обычно показываются отдельно, так как при принятии экономических решений информация о них может быть полезной.

Доходы, получаемые в результате неосновной деятельности предприятия, часто показываются как остаток после вычета соответствующих расходов. Определение расходов включает в себя убытки и затраты, которые возникают в ходе основной деятельности предприятия. Например, затраты, которые возникают в ходе обычной деятельности предприятия, включают в себя затраты, связанные с реализацией, заработную плату и амортизацию. Они обычно принимают форму оттока или истощения активов, таких, как наличность и ее эквиваленты, материальные запасы, недвижимость, сооружения и оборудование.

Убытки представляют собой другие статьи, которые соответствуют определению расходов и могут возникнуть или не возникнуть в ходе основной деятельности предприятия. **Убыток** – уменьшение экономических выгод, которые могут возникнуть в результате стихийных бедствий, таких, как пожар и наводнение, или возникают при передаче внеоборотных активов. Определение расходов включает в себя также непредвиденные убытки, например те, которые возникают в результате роста обменного курса иностранной валюты в случае, если предприятие сделало займы в этой валюте. Когда убытки признаются, в Отчете о доходах и убытках, они показываются отдельно, так как при принятии экономических решений информация об них может быть полезной. Убытки показываются нетто, то есть после вычета дохода, сопутствовавшего им.

В соответствии с СБУ № 3 в “Отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности” (Отчет о доходах и убытках) необходимо раскрывать следующую информацию:

1. *Доход от основной деятельности* (доход от реализации продукции (работ, услуг). Доход от реализации продукции (работ, услуг) отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и т.п. налогов и обязательных платежей, а также стоимости возвращенных товаров, скидки с продаж и скидки с цены, предоставленных покупателю.

2. *Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)*. Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) включает фактические затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), которые группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на страхование, износ основных средств, прочие затраты.

3. *Валовой доход*. Валовой доход представляет собой финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) и определяется как разность между доходом от реализации продукции (работ, услуг) и себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг), в результате основной деятельности.

4. *Расходы периода:*

- общие и административные расходы;
- расходы по реализации;
- расходы на выплату процентов.

5. *Доход (убыток) от основной деятельности* представляет собой сальдированный финансовый результат и определяется как разность между валовым доходом и расходами периода.

6. *Доход (убыток) от неосновной деятельности.* По данной статье показывается сальдированный финансовый результат (доход или убыток) от неосновной деятельности. Доходы, возникающие от неосновной деятельности – это передача внеоборотных активов, переоценка ценных бумаг и другие.

7. *Доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения.* Данный показатель отражает сальдированный финансовый результат (доход или убыток) от обычной деятельности до налогообложения, который определяется расчетным путем при сложении дохода (убытка) от основной деятельности и дохода/убытка от неосновной деятельности;

8. *Подходный налог или налог на прибыль.*

9. *Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения.* Определяется расчетным путем как разность между доходом (убытком) до налогообложения и подходным налогом.

10. *Доход (убыток) от чрезвычайных ситуаций.* Данный показатель отражает сальдированный результат от чрезвычайных ситуаций за минусом подходного налога. Чрезвычайные ситуации – это события или операции, отличные от обычной деятельности предприятия (не могут повторяться часто или регулярно).

11. *Чистый доход(убыток).*

Пример: Отчет о финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

ТОО “НУР”
Отчет о финансово-хозяйственной деятельности
за 1998г.

Сумма, тыс. тенге

Доход от реализации	30,000.00
Себестоимость реализованной продукции	(10,000.00)
Валовой доход	20,000.00
Расходы периода:	
Общие и административные расходы	(1,000.00)
Расходы по выплате процентов	(2,000.00)
Расходы по реализации	(1,000.00)
Итого расходов периода	(4,000.00)
Доход (убыток) от основной деятельности	16,000.00
Доход по процентам	2,000.00
Доход (убыток) от неосновной деятельности	2,000.00
Доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения	18,000.00
Подходный налог	(5,400.00)
Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения	12,600.00
Доход (убыток) от чрезвычайных ситуаций	1,000
Чистый доход (убыток)	13,600.00

Если при составлении финансовой отчетности в текущем отчетном периоде обнаружены ошибки за предыдущий период, то корректировка этих ошибок включается в определение чистого дохода или убытка за текущий период. Например, ошибки могут быть допущены в результате арифметических подсчетов, неправильного отражения на счетах суммы расходов или доходов. Если ошибки оказывают значительное влияние на финансовую отчетность предыдущих периодов (при определении чистого дохода или убытка), и финансовая отчетность этих периодов не является достоверной, то подобные ошибки считаются существенными.

Сумма корректировки существенной ошибки, относящейся к предыдущим периодам:

- отражается в отчете путем изменения начального сальдо нераспределенного дохода;
- включается при определении чистого дохода или убытка отчетного периода.

При исправлении существенной ошибки предыдущего периода путем включения в результаты отчетного периода сравнительные данные представляются в том виде, в каком они отражены в финансовых отчетах предыдущего периода. Однако дополнительная информация может представляться в виде отдельных таблиц, чтобы показать чистый доход или убыток за отчетный период или любые предыдущие периоды, как если бы существенная ошибка была исправлена в тот период, когда она была допущена.

Пример: Акционерное общество “Алмаз” в течение 1998 г. обнаружило, что себестоимость реализованной продукции 1997 г. была неправильно отражена на 31 декабря 1997 г. в сумме 18 тыс. тенге. За 1998 г. реализовано продукции на сумму 200 тыс. тенге, себестоимость реализованной продукции составляет -120 тыс. тенге (включая ошибку за предыдущий период в сумме 18 тыс. тенге) и подоходный налог на сумму 24 тыс. тенге. За 1997 г. акционерное общество “Алмаз” отразило следующие данные в “Отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности”:

		тыс. тенге
Доход от реализации продукции	90	
Себестоимость реализованной продукции	72	
Доход от обычной деятельности		
до налогообложения	23	
Подоходный налог	6,9	
Чистый доход	16,1	

Нераспределенный доход на начало отчетного периода составил 30 тыс. тенге и на конец отчетного периода - 46,1 тыс.тенге. Ставка подоходного налога – 30 % за 1997 и 1998 гг.

Корректировка существенной ошибки в текущем отчетном периоде (тыс.тенге):

	1998 г.	1997 г.
Доход от реализации продукции	200	95
Себестоимость реализованной продукции	102	90
Доход от обычной деятельности до налогообложения	98	5
Подоходный налог	29,4	1,5
Чистый доход	68,6	3,5

Корректировка существенной ошибки путем изменения начального сальдо нераспределенного дохода (тыс.тенге):

	1998г	1997 г. Пересчитанный
Нераспределенный доход на начало отчетного периода	46,1	30
Корректировка существенной ошибки (за вычетом подоходного налога) в сумме 5,4	12,6	-
Пересчитанный нераспределенный доход	33,5	30
Чистый доход		
Нераспределенный доход на конец отчетного периода	102,1	33,5

5.4. Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств – это финансовый отчет, в котором отражено финансовое положение субъекта и информация о притоках и оттоках денежных средств и других финансовых ресурсов в течение определенного периода времени.

Основная цель отчета о движении денежных средств - обеспечение информации о поступлении и выбытии денежных средств субъекта за отчетный период. Вторичная цель - служить средством анализа инвестиционной и финансовой деятельности субъекта. Отчет о движении денежных средств призван помочь инвесторам и кредиторам оценить:

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

Бухгалтерский баланс является отражением состояния активов, обязательств и собственного капитала на определенный момент времени, а отчет о результатах финансово-хозяйственных операций компании отражает состояние счетов доходов/убытков субъекта за период времени. Эти формы отчетности имели место ранее и отличаются раскрытием отдельных новых статей. Отчет о движении денежных средств (СБУ № 4) был введен для исполнения относительно недавно – он должен быть представлен в составе годовой отчетности на конец 1997 г. В мировой практике данный вид отчета также является относительно новым, но тем не менее был значительно усовершенствован со времени введения. Он отражает изменения в ресурсах предприятия за период времени, но в совершенно другом виде, нежели отчет о результатах хозяйственной деятельности. Отчет о движении денежных средств раскрывает важные данные о движениях денежных потоков предприятия по основной, инвестиционной и финансовой деятельности.

В отчете, составленном в соответствии с СБУ № 4, необходимо осуществлять классификацию хозяйственной деятельности на следующие три категории:

1. Инвестиционная деятельность включает в себя приобретение и использование долгосрочных активов в виде недвижимой собственности

(здания, сооружения), оборудования, а также других долгосрочных активов и средств погашения задолженности других субъектов, которые не являются эквивалентом наличности, используются для обеспечения операционной деятельности, производства услуг, для ведения торговых операций. Инвестиционная деятельность включает в себя кредит в налично-денежной форме и погашение ссуд другим сторонам (за исключением авансов и ссуд финансовых учреждений). Таким образом, инвестиционная деятельность включает доходы и расходы в денежной форме, связанной с приобретением и продажей основных средств, а также выдачу и получение погашаемых кредитов. Рентабельная компания стремится к расширению и модернизации своих производственных мощностей, поэтому в краткосрочной перспективе инвестиционная деятельность может привести в результате к оттоку денежных средств из компании. Примеры движения денежных средств, возникающие в результате инвестиционной деятельности:

- денежные выплаты по приобретению нематериальных активов, основных средств, финансовых инвестиций и других долгосрочных активов. Они включают в себя выплаты, связанные с капитализацией затрат по опытно-конструкторским работам и незавершенному производству;

- денежные поступления от реализации нематериальных активов, основных средств, финансовых инвестиций и других долгосрочных активов. Приобретение и реализация активов в кредит хотя и являются инвестиционной деятельностью, но не вызывают движения ДС и не отражаются в отчете о движении ДС;

- денежные выплаты по приобретению собственного капитала, финансовых инвестиций, долговых обязательств других предприятий;

- денежные поступления от реализации собственного капитала, финансовых инвестиций, долговых обязательств других предприятий;

- предоставление кредитов другим юридическим лицам;

- погашение кредитов, предоставленных другими юридическими лицами.

В отчете о движении ДС раскрываются основные виды валовых поступлений и выплат ДС от *инвестиционной* деятельности.

Пример. В отчетном периоде предприятие произвело следующие операции:

- 1) приобретено оборудование на сумму 8,700;
- 2) оборудование с остаточной стоимостью 1,800 реализовано по цене 2,100;
- 3) приобретено программное обеспечение стоимостью 5,000. При этом было оплачено 50% стоимости. Оставшиеся 50% будут перечислены позже;
- 4) приобретены акции компании А на сумму 750;
- 5) облигации компании В балансовой стоимостью 800 были реализованы по цене 900.

Отчет о движении ДС в части движения ДС от инвестиционной деятельности будет следующим:

Движение денежных средств от инвестиционной деятельности

Поступление денежных средств:

Поступление от реализации основных средств	2,100
Поступление от реализации финансовых инвестиций	900

Выбытие денежных средств:

Приобретение основных средств	(8,700)
Приобретение нематериальных активов	(2,500)
Приобретение финансовых инвестиций	(750)
Уменьшение денежных средств в результате инвестиционной деятельности	(8,950)

При составлении необходимо учитывать следующее:

1. Поступление от реализации включает только денежные средства (ДС), полученные от реализации.

2. В случае реализации долгосрочных активов по стоимости, отличной от балансовой, делаются дополнительные корректировки при определении ДС от операционной деятельности. Разница между стоимостью реализации и балансовой стоимостью вычитается из чистого дохода. Это делается для избежания двойного счета, т.к. сумма средств, полученных от продажи основных средств (включая разницу между стоимостью реализации и балансовой стоимостью), считается частью инвестиционной деятельности.

3. Выбытие ДС включает только выплаченные ДС.

II. Финансовая деятельность включает в себя получение заемных средств и возвращение средств владельцам. Также к ней относятся получение ресурсов посредством займов (краткосрочных или долгосрочных) и погашение займов. Финансовая деятельность, как правило, приводит к изменению в размере собственного капитала и заемных средств. Результатом финансовой деятельности должно стать увеличение денежных средств компании, которые могут быть использованы ею для осуществления операций и инвестиций. Примерами движения ДС, возникающих в результате финансовой деятельности, являются:

- денежные поступления от выпуска акций и других ценных бумаг;
- денежные выплаты собственникам акций для приобретения или погашения акций предприятия;
- получение банковских кредитов, поступление денежных средств от выпуска необеспеченных долговых облигаций, векселей, залковых и других краткосрочных и долгосрочных займов;
- выплаты заемных сумм;
- выплата дивидендов.

В отчете о движении денежных средств (ДС) раскрываются основные виды валовых поступлений и выплат ДС от финансовой деятельности.

Пример. В отчетном периоде предприятие произвело следующие операции:

- 1) разрешено к выпуску 10,000 обыкновенных акций номинальной стоимостью 600 тенге, из которых выпущено и реализовано 5,000 по цене 800 тенге;
- 2) выплачены дивиденды держателям простых акций в размере 350;
- 3) получен кредит в банке А на сумму 3,000;
- 4) получен кредит в банке В на сумму 2,000;
- 5) получен кредит в банке С на сумму 500;
- 6) погашен кредит от предприятия Д на сумму 6,000.

Отчет о движении ДС в части движения ДС от финансовой деятельности будет следующим:

Движение денежных средств от финансовой деятельности

Поступление денежных средств:

Поступление от выпуска акций 4,000

Получение долгосрочных кредитов 5,500

Выбытие денежных средств:

Выплата дивидендов (350)

Выплата долгосрочного кредита (6,000)

Увеличение денежных средств в результате финансовой деятельности 3,150

При составлении необходимо учитывать следующее:

1. Поступление от выпуска акций включает только ДС, полученные от реализации акций.

2. Выбытие ДС включает только выплаченные ДС.

III. Основная деятельность (операционная деятельность) включает все операции, не относящиеся к инвестиционной или финансовой деятельности. Говоря в общем, движения денежных средств, которые относятся или являются следствием статей, заявленных в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, являются движениями денежных средств от операционной деятельности. Основная деятельность – это главные операции, приносящие прибыль субъекту, и включающие доставку или производство товаров для продажи, а также оказание услуг. Основная деятельность – это основной источник прибыли компании, она должна генерировать основной источник денежных средств.

Сумма потоков денежных средств от основной деятельности предприятия является наиболее важным показателем при анализе денежных потоков. Доходов должно хватать, по крайней мере, для того, чтобы покрыть все затраты, связанные с производством и реализацией товаров. Анализ движения денежных средств может дать ответы на следующие вопросы:

- Какова разница между доходом и имеющимися в наличии денежными средствами?

- Каковы источники денежных средств, и в каких целях они используются?

- Достаточно ли денежных средств для погашения текущих обязательств?

- Достаточно ли денежных средств для инвестиционных целей?

Основная цель анализа движения денежных средств – определение источников поступления и их использование. Анализ проводится прямым и косвенным методами.

I. Прямой метод основан на анализе движения денежных средств с применением данных, взятых из счетов баланса предприятия или на корректировке статей отчета о финансовых результатах (дохода от реализации). Данный метод представляет движение денежных средств по основным статьям деятельности предприятия и:

1. показывает основные источники поступлений денежных средств и основные направления оттоков денежных средств (основные виды поступлений и выплат);

2. обеспечивает возможность оперативных заключений о достаточности денежных средств для осуществления текущих платежей;

3. создает связь между совокупным доходом и денежными поступлениями за отчетный период.

Схема составления отчета о движении денежных средств (прямой метод) представлена на рис. 2.

II. Косвенный метод основан на использовании одновременно данных статей баланса и отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности. При его использовании сумма чистого дохода/убытка корректируется на изменение текущих активов и обязательств, неденежных операций, а также на доходы и расходы, являющиеся результатом инвестиционной и хозяйственной деятельности. Данный метод раскрывает движение денежных средств на нетто основе (т.е. разнице между поступлениями и выплатами) и:

1. раскрывает взаимосвязь между различными видами деятельности предприятия;

2. устанавливает связь между чистым доходом и изменениями в активах предприятия за отчетный период.

Неденежными операциями являются операции, которые не требуют использования денежных средств. В качестве наиболее характерных примеров неденежных операций для казахстанских предприятий можно привести следующие:

- переоценка ОС и финансовых инвестиций;
- вклад в уставный фонд в виде внеоборотных активов;
- безвозмездная передача активов предприятию;
- бартерные операции.

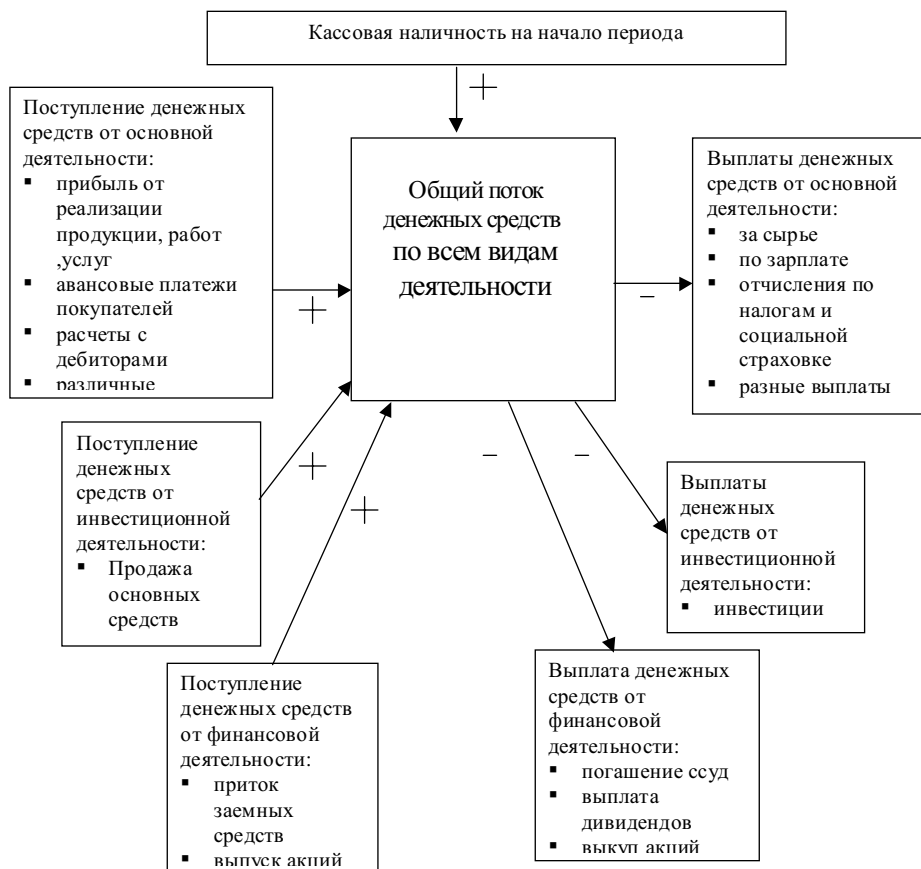


Рис. 2.

Схема составления отчета о движении денежных средств
(прямой метод)

Схема составления отчета о движении денежных средств (косвенный метод) представлена на рис. 3



Рис.3. Схема составления отчета о движении денежных средств (косвенный метод)

В результате изменения денежных средств за отчетный период в соответствии с отчетом о движении денежных средств должно точно соответствовать изменению денежных средств в бухгалтерском балансе.

Пример. При составлении отчета о движении денежных средств возьмем данные по ТОО “НУР”, представленные в предыдущих параграфах, а также следующую дополнительную информацию:

1. За отчетный период было реализовано оборудование балансовой стоимостью 7,500 тыс.тенге и первоначальной/исторической стоимостью 10,500 тыс.тенге.

2. Все продажи, осуществляемые компанией, ведутся в кредит.

3. Компания получила дивиденды на произведенные инвестиции в сумме 2,000 тыс.тенге, отраженные как доход в отчете о прибылях и убытках за период, закончившихся 31 декабря 1998 г.

4. Компания получила по решению арбитражного суда 1,000 тыс. тенге от государственных органов в качестве возмещения за понесенные убытки результате незаконного отзыва лицензии со стороны государственных органов.

5. Компания объявила о выплате дивидендов в размере 12,000 своим акционерам.

6. Расход по процентам за банковский кредит составил 2,000 и был полностью выплачен в течении года. Все общие и административные расходы, понесенные в течении отчетного периода, также были оплачены в течении данного года.

7. Расход по подоходному налогу за 1998 г. составил 4,000, 2,000 из которых компания уплатила в качестве расчетной/ожидаемой ставки.

Составим разработочную таблицу для составления отчета о движении денежных средств:

Таблица 9

Наименование статьи	1998	1997	Изменения	Основная деятельность	Инвестиционная деятельность	Финансовая деятельность	Денж. ср. и их эквиваленты
Денежные средства и их эквив.	3,000	1,000	2,000				2,000
Счета к получению/Дебиторы	5,000	2,500	2,500	(2,500)			
ТМЗ	2,000	1,500	500	(500)			
Расходы будущих периодов	1,000	1,500	(500)	500			
Инвестиции в зависимые товарищества	19,000	19,000	0				
Основные средства	7,000	16,500	(9,500)	2,000	7,500		
Счета к оплате/Кредиторы	5,000	12,500	7,500	(7,500)			
Подоходный налог к выплате	2,000	1,000	1,000	1,000			
Отсроченный подоходный налог	3,000	2,000	1,000	1,000			
Акционерный капитал	6,500	6,500	0				
Нераспределенная прибыль	20,500	20,000	500	10,500	2,000	(12,000)	
Чистый поток денежных средств				4,500	9,500	(12,000)	2000

ТОО "НУР"

Отчет о движении денежных средств за отчетный период, закончившийся 31 декабря 1998 г.
(прямой метод)

№ п/п	Наименование раздела, статьи	Сумма по отдель- ной ста- тье	Сумма по разделу в целом
		В тыс. тенге	
I	Потоки денежных средств от основной деятельности		
1	Платежи от покупателей	27,500	
2	Платежи поставщикам и подрядчикам	(20,000)	
3	Поток денежных средств от основной деятельности	7,500	
4	Выплаты по процентам	(2,000)	
5	Подходный налог выплаченный	(2,000)	
6	Поступления по решению суда от государственных ор- ганов	1,000	
I	Чистый поток денежных средств от основной дея- тельности		4,500
II	Потоки денежных средств от инвестиционной дея- тельности		
1	Поступления от продажи оборудования	7,500	
2	Дивиденды полученные	2,000	
II	Чистый поток денежных средств от инвестиционной деятельности		9,500
III	Потоки денежных средств от финансовой деятельно- сти		
1	Дивиденды выплаченные	(12,000)	
III	Чистый поток денежных средств от финансовой дея- тельности		(12000)
IV	Чистый рост денежных средств и их эквивалентов		2,000
V	Денежные средства и их эквиваленты на начало года		1,000
VI	Денежные средства и их эквиваленты на конец года		3,000

Расшифровка исчисления данных, отраженных в отчете:

Платежи от заказчиков в течении года:

Реализации в кредит:	30,000
плюс: счета к получению, нач. года	2,500
минус: счета к получению, конец года	(5,000)
Итого денежных средств, полученных от заказчиков в течение года	<u>27,500</u>

Наличность, выплаченная поставщикам и работникам компании:

Себестоимость реализованной продукции:	10,000
минус: ТМЗ, нач. года	(1,500)
плюс: ТМЗ, конец года	2,000
плюс: счета к выплате, нач. года	12,500
минус: счета к выплате, конец года	(5,000)
плюс: общеадминистративные и	

накладные расходы	2,000
Итого: Наличность, выплаченная поставщикам и работникам компании в течение года	<u>20,000</u>

Выплаты по процентам , равные расходам по выплате процентов, отраженным в Отчете о прибылях и убытках (из дополнительной информации)	2,000
---	-------

Подоходный налог, выплаченный в течении года	
Расходы по выплате налогов за период (отсроченных к выплате):	4,000
плюс: подоходный налог к выплате, нач. года	1,000
плюс: отсроченный подоходный налог, нач. года	2,000
минус: подоходный налог к выплате, конец года	(2,000)
минус: отсроченный подоходный налог, конец года	(3,000)
подоходный налог оплачен в размере	<u>2,000</u>

Поступления по решению суда от государственных органов (дополнительная информация)	1,000
--	-------

Поступления от продажи основных средств (дополнительная информация)	7,500
---	-------

Дивиденды, полученные в 1998 г. (дополнительная информация)	2,000
---	-------

Дивиденды, выплаченные в 1998 г. (дополнительная информация)	12,000
--	--------

Если обратимся к отчету о движении денежных средств, то I+II-III =IV; (4,500+9,500-12000 =2,000); с другой стороны VI-V=3,000-1,000=2,000.

Таким образом, изменения денежных средств за отчетный период в соответствии с отчетом о движении денежных средств точно соответствует изменению денежных средств в бухгалтерском балансе.

Рассмотрим пример построения отчета о движении денежных средств косвенным методом, используя данные отчета о финансовых результатах и разработочной таблицы:

ТОО "НУР"

Отчет о движении денежных средств
за отчетный период, закончившийся 31 декабря 1998года
(косвенный метод)

№ п/п	Наименование	Сумма в тыс. тенге
1	2	3
	Потоки денежных средств от основной деятельности	
	Чистый доход до чрезвычайных ситуаций и подоходного налога	18,000
	Корректировки:	
	Накопленный износ основных средств	2,000
	Доход по процентам	(2,000)
	Рост счетов к получению	(2,500)
	Рост ТМЗ	(0,500)

1	2	3
	Снижение счетов к выплате	(7,500)
	Выплаты по процентам	(2,000)
	Выплаты по подоходному налогу	(2,000)
	Поступления по решению суда от государственных органов - Чрезвычайная ситуация	1,000
I	Чистый поток от основной деятельности	4,500
	Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности	
	Поступления от продажи оборудования	7,500
	Дивиденды полученные	2,000
II	Чистый поток денежных средств от инвестиционной деятельности	9,500
	Потоки денежных средств от финансовой деятельности	
	Дивиденды выплаченные	(12,000)
III	Чистый поток денежных средств, использованных в финансовой деятельности	(12,000)
	Чистый рост денежных средств и их эквивалентов	2,000
	Денежные средства и их эквиваленты на начало года	1,000
	Денежные средства и их эквиваленты на конец года	3,000

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

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

Форматы отчетности. В международной практике нет жестких требований, предъявляемых к формату финансовой отчетности. Можно привести лишь некоторые наиболее употребляемые рекомендации:

- Перед промежуточными или окончательными результатами ставится черта, например:

доходы от реализации	2,500
себестоимость реализованной продукции	<u>1,900</u>
валовой доход	600

- Дополнительная информация в скобках помещается в случае, когда имеется неопределенность при представлении данных.

- Употребление разделительных запятых в разрядности чисел упрощает чтение финансовой отчетности.

К сожалению, в настоящее время форматы отчетности в Казахстане еще часто меняются, в "Файле материалов" приведены формы отчетности на 1 января 1999 г.

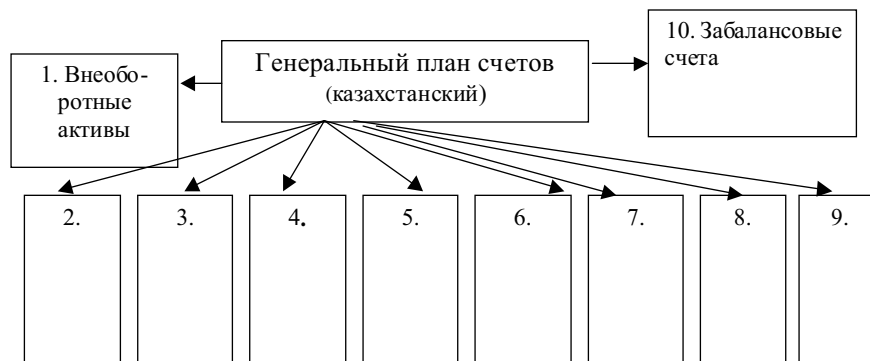
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

1. Составьте логическую схему базы знаний по теме курса.

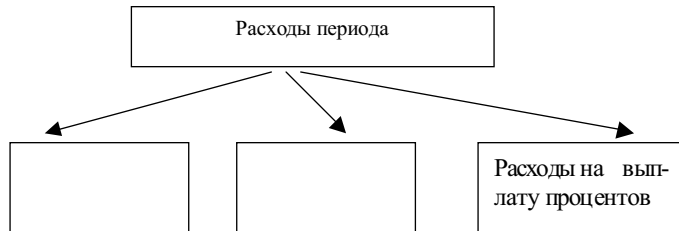
2. Дополните следующие схемы счетов записью конечного сальдо:

Дт	Доходы	Кт	Дт	Расходы	Кт
Уменьшение	Увеличение		Увеличение	Уменьшение	

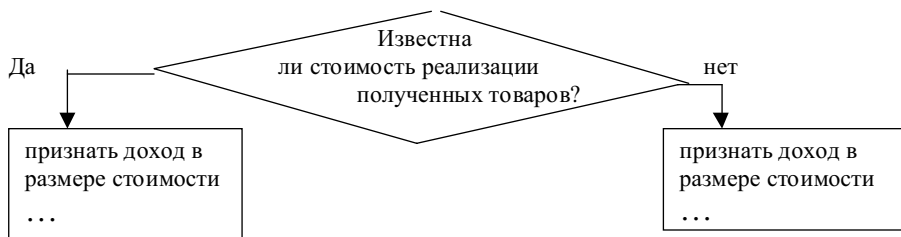
3. Восстановите пропущенные элементы в схеме:



4. Восстановите пропущенные элементы в схеме:

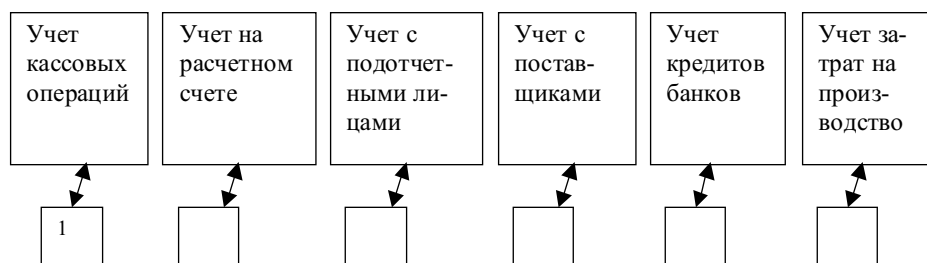


5. Восстановите пропущенные элементы в блоке схемы алгоритма “Признание дохода при обмене на неидентичные товары”:



Начисленный и
Увеличение тов
Уменьшение ав
Уменьшение ра
Уменьшение ра
Увеличение ава
Увеличение рас
Увеличение рас
Уменьшение сч
Уменьшение на
Увеличение сч

6. Восстановите пропущенные номера журналов-ордеров согласно участкам учета:



7. Расставьте пропущенные знаки (+) или (-) для следующих операций, корректирующих “чистый доход” при составлении отчета о движении денежных средств:

Начисленный износ	+
Увеличение товарно-материальных запасов	
Уменьшение авансов выданных	
Уменьшение расчетов с поставщиками	
Уменьшение расчетов с персоналом по оплате труда	-
Увеличение авансов полученных	
Увеличение расходов будущих периодов	
Увеличение расчетов по внебюджетным платежам	
Уменьшение счетов к получению	
Уменьшение начисленных процентов к получению	
Увеличение счетов к получению	

ТРЕНИНГ УМЕНИЙ

Пример выполнения упражнения тренинга на умение 1

Задание

Дебиторская задолженность на конец отчетного периода составила 500 тыс. тенге. Для перехода к системе учета по новым казахстанским стандартам перенести сальдо счета 76 на соответствующий счет согласно Генеральному плану счетов (переклассифицировать счет 76).

Решение

№ п/п	Алгоритм	Конкретное соответствие данной ситуации предложенному алгоритму
1	Определить вид остатка на счете	1. Счет 76 – активно-пассивный, развернутый (т.е. сальдо может быть и дебетовым и кредитовым), в данном случае остаток - дебетовый 500 тыс.тенге
2	Если остаток – дебетовый, переклассифицируемый счет записать в кредит проводки, а соответствующий казахстанский счет в дебет	2. Дебет Кредит
3	Если остаток кредитовый, переклассифицируемый счет записать в дебет проводки, а соответствующий казахстанский счет в кредит	301 «Счета к получению» 500 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 500
4	Если счет закрывается и соответствующий новый счет не предусмотрен, то используется счет 562 «Нераспределенный доход (убыток) предыдущих лет»	

Выполните самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Для перехода к системе учета по казахстанским стандартам перенести сальдо (1,500 тыс. тенге) счета 01.01 на соответствующий счет по новому казахстанскому плану счетов (переклассифицировать счет 01.01 “Земля”).

Задание 2

В связи с переходом на систему учета по новым казахстанским стандартам переклассифицировать счет 31. Остаток на счете – 750 тыс. тенге.

Задание 3

В связи с переходом на систему учета по новым казахстанским стандартам и закрытием счета 89.01 "Ремонтный фонд" скорректировать счет 89. 01.

Пример выполнения упражнения тренинга на умение 2

Задание

ТОО "НУР" в июле 1996 г. приобрело простой вексель со сроком погашения в мае 1997 г. В связи с переходом на систему учета по методу начислений с 1 января 1997 г. необходимо скорректировать нераспределенную прибыль на сумму 16 тыс. тенге неначисленных процентов по векселям полученным (составьте корректирующую проводку).

Решение

№ п/п	Алгоритм	Конкретное соответствие данной ситуации предложенному алгоритму
1	Определить влияние операции на доход	1. Начисление процентов по векселям полученным (счет 62.03) увеличивает доход. Счет по начисленным процентам по векселям – 403 «Прочие»
2	Если операция увеличивает доход, то в кредите проводки записывается "Нераспределенный доход (убыток) прошлых лет", а в дебет – новый счет операции	2. Дебет Кредит 403 «Прочие инвестиции» 16
3	Если операция уменьшает доход, то в дебете проводки записывается "Нераспределенный доход (убыток) прошлых лет", а в кредит – новый счет операции	562 «Нераспределенный доход» 16

Выполните самостоятельно следующие задания:

Задание 1

ТОО “НУР” получило краткосрочный кредит банка в мае 1996 г. Срок погашения обязательств – март 1997 г. По договору, проценты банку за кредит выплачиваются в момент погашения, в связи с чем по кассовому методу на конец года проценты не были начислены. В связи с переходом на систему учета по методу начислений с 1 января 1997 г. необходимо скорректировать нераспределенную прибыль на сумму процентов (80 тыс. тенге) – начисленных процентов по банковскому кредиту (составьте корректирующую проводку, счет “Проценты к оплате” - 684).

Задание 2

В связи с переходом на систему учета по методу начислений расходы периода в сумме были выделены из себестоимости продукции (готовая продукция – 780 тыс. тенге, незавершенное производство – 120 тыс. тенге). Необходимо скорректировать конечное сальдо соответствующих счетов товарно-материальных запасов (составьте корректирующие проводки).

Задание 3

В ноябре 1996 г. ТОО “НУР” предоставило продовольственной компании “СМАТ” займ на 6 месяцев с 50% годовых. Проценты по займу на конец года составили 20 000 тыс. тенге. Для начисления процентного дохода на 31 декабря 1996 г. нужны корректирующие записи в связи с переходом на метод начислений.

Пример выполнения упражнения тренинга на умение 3

Задание

Фирма “Com & Com” начала издание журнала в Казахстане с июля 1997 г. Подписка осуществлялась в июне сроком на полгода и год. Объем реализации по подписке составил на 1 июля: полугодичная – 100 тыс. тенге; годовичная – 144 тыс. тенге.

Какова сумма дохода, подлежащая признанию, за отчетный год по состоянию на 31 декабря 1997 г.?

Решение

№ п/п	Алгоритм	Конкретное соответствие данной ситуации предложенному алгоритму
1	Определить сумму дохода	1. Доход по полугодовой подписке – 100 тыс.тенге, доход по годовой – 144 тыс.тенге
2	Определить число периодов предоставления этой услуги за данный отчетный период	2. Услуга по полугодовой подписке заканчивается к 31 декабря 1997 г., поэтому сумма 100 тыс.тенге войдет в определяемый доход полностью. Услуга по годовой подписке переходит на следующий отчетный период (6 месяцев до 31 декабря, 6 после, всего –12 месяцев)
3	Рассчитать доход по компоненте за отчетный период по формуле	3. Доход от полугодовой подписки: 100 тыс.тенге. Доход от годовой подписки на 31 декабря составит: $144/12 \times 6 = 72$ тыс.тенге
4	Сложить доходы по всем компонентам услуги	4. Доход по подписке: $100 + 72 = 172$ тыс.тенге

Выполните самостоятельно следующие задания:

Задание 1

АО “Алма” в августе 1998 г. сдало складское помещение ТОО “НУР” сроком на два года за 96 тыс.тенге, с 100 % предоплатой. По договору ТОО “НУР” заняло помещение с 1 сентября 1998 г.

Какова сумма дохода, подлежащая признанию, за отчетный год по состоянию на 31 декабря 1998 г.?

Задание 2

Фирма “АЛСИ” приняла на гарантийное обслуживание компьютеры ТОО “НУР” сроком на два года за 48 тыс.тенге. Срок начала договора 1 ноября 1998 г., оплата производится с 100 % авансированием, других дополнительных условий нет.

Какова сумма дохода, подлежащая признанию, за отчетный год по состоянию на 31 декабря 1998 г.?

Задание 3

Издательство “ТУРАН” в марте 1997 г. объявило подписку на собрание сочинений “Мир фантастики” из 30 томов. Выручка от подписки составила 180 тыс. тенге. Тома будут поставляться в течении 3-х лет равномерно, начиная с января 1998 г.

Какова сумма дохода, подлежащая признанию, за отчетный год по состоянию на 31 декабря 1998 г., на 31 декабря 1999 г.?

Пример выполнения упражнения тренинга на умение 4

Задание

Алюминевый завод заключил договор с НИИ на разработку технического проекта, срок начало работ по договору 1 октября 1997 г., срок окончания – 31августа 1998 г. Сумма по договору 110 тыс.тенге. Предварительно затраты оценены в 880 тыс.тенге. На конец отчетного периода 31 декабря 1998 г. затраты НИИ составили 220 тыс.тенге.

Какова сумма дохода, подлежащая признанию НИИ за отчетный год (по методу признания доходов пропорционально расходам)?

Решение

№ п/п	Алгоритм	Конкретное соответствие данной ситуации предложенному алгоритму
1	Оценить расходы по услуге в общем;	1. Расходы по проекту – 880 тыс.тенге
2	Определить процентное соотношение расходов на конец отчетного периода к общим расходам по сделке	2. Расходы на конец отчетного периода – 220 тыс.тенге, что составляет $220:880 \times 100=25\%$
3	Рассчитать доход за отчетный период по формуле	3. $D=110 \times 25/100=27,5$ тыс.тенге НИИ должно признать доход в сумме 7,5 тыс.тенге

Выполните самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Строительная компания заключила договор на строительство гостиничного комплекса, сумма по договору 3,500 тыс.тенге. Общая сумма затрат оценена 3,000 тыс.тенге. На конец отчетного периода затраты компании на возведение объекта составили 1, 500 тыс.тенге.

Какова сумма дохода, подлежащая признанию периода?

Задание 2

Консультационная фирма заключила договор с компанией на разработку плана перемещения данной компании из Алматы в Астану на период с начала 1997 г. до конца 1999 г. Общий доход по договору составляет 500 тыс.тенге, предварительно затраты оценены в 420 тыс.тенге. На конец 1997 г. затраты фирмы на реализацию проекта составили 120 тыс.тенге. Какова сумма дохода, подлежащая признанию, на 31 декабря 1997 г.?

Пример выполнения упражнения тренинга на умение 5

Задание

Прогнозируемое значение накладных расходов 500 тыс. тенге. В процессе швейного производства преобладает ручной труд, на производство предполагается затратить 50 тыс. человеко-часов за отчетный период . На производство одного изделия затрачивается 1,5 часа. Определить накладные расходы на одно изделие.

Решение

№ п/п	Алгоритм	Конкретное соответствие данной ситуации предложенному алгоритму
1	Определить сумму накладных расходов за отчетный период	1. Сумма накладных расходов – 500 тыс. тенге
2	Выбрать базу распределения н/р	2. Нормативной базой являются человеко-часы
3	Определить нормативный коэффициент	3. Нормативный коэффициент – $500:50 = 10$ тенге/человеко-час
4	Вычислить долю накладных расходов на ед. продукции	4. На 1 изделие: $10 \times 1,5 = 15$ тенге В себестоимость одного изделия включается 15 тенге накладных расходов

Выполните самостоятельно следующие задания:

Задание 1

Накладные расходы при производстве сока составили за период 480 тыс.тенге, для производства в отчетном периоде потребуется 20 тыс. машино-часов. На производство 1 литра сока затрачивается 0, 5 часа. Определить накладные расходы, включаемые в себестоимость 1 литра сока.

Задание 2

Накладные расходы по цеху за отчетный период составили 360 тыс.тенге. Зарплата производственным рабочим за этот период – 480 тыс.тенге. По сдельным расценкам производство одной втулки – 25 тенге. Определить накладные расходы, включаемые в себестоимость одной втулки.

Задание 3

Накладные расходы в отчетном периоде по сборке изделий составили 9600 тенге, потребовалось 4800 человеко-часов, на сборку одного изделия затрачивается 20 минут.

Определить накладные расходы, включаемые в себестоимость изделия.

ФАЙЛ МАТЕРИАЛОВ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

УКАЗ ПРЕЗИДЕНТА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН, ИМЕЮЩИЙ СИЛУ ЗАКОНА, О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В соответствии со статьей 1 Закона Республики Казахстан от 10 декабря 1993 г. “О временном делегировании Президенту Республики Казахстан и главам местных администраций дополнительных полномочий” издаю настоящий Указ.

ГЛАВА I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1. Цель настоящего Указа и сфера его действия

Настоящий Указ определяет систему бухгалтерского учета в Республике Казахстан, устанавливает основные принципы и общие правила учета, которые должны соблюдаться в процессе подготовки финансовой отчетности и ее использования, требования по внутреннему контролю и внешнему аудиту, права и обязанности для юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, являющихся резидентами Республики Казахстан, а также филиалов и представительств нерезидентов, зарегистрированных на территории Республики Казахстан (далее - субъекты).

Все субъекты, действующие на территории Республики Казахстан, обязаны вести бухгалтерский учет и финансовую отчетность в соответствии с настоящим Указом. Отношения бухгалтерского учета и финансовой отчетности в банковской системе регулируются банковским законодательством.

Статья 2. Задачи бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Задачами бухгалтерского учета и финансовой отчетности являются:

1) обеспечение субъекта, а также других заинтересованных лиц, полной и достоверной информацией о его хозяйственной деятельности;

2) обеспечение информацией, необходимой государственным органам для контроля за соблюдением законодательства Республики Казахстан при осуществлении субъектом хозяйственной деятельности.

Статья 3. Органы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности

1. Полномочия государственного органа (далее - уполномоченный орган), регулирующего систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Казахстан, устанавливающего основные принципы и общие правила учета, требования по внутреннему контролю и внешнему аудиту для субъектов, определяются законодательством Республики Казахстан.

2. Уполномоченный орган в пределах своей компетенции издает нормативные правовые акты по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Статья 4. Законодательство о бухгалтерском учете и финансовой отчетности

Законодательство о бухгалтерском учете и финансовой отчетности состоит из настоящего Указа и иных актов Президента Республики Казахстан, законодательных актов и постановлений Правительства, регулирующих отношения в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Статья 5. Принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность осуществляются в соответствии с принципами начисления, непрерывности, понятности, значимости,

существенности, достоверности, правдивого и беспристрастного представления, нейтральности, осмотрительности, завершенности, сопоставимости, последовательности.

ГЛАВА II. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЬ

Статья 6. Система бухгалтерского учета

1. Бухгалтерский учет представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации об активах, собственном капитале, обязательствах, доходах и расходах субъекта, регламентированную стандартами бухгалтерского учета и другими нормативными правовыми актами, издаваемыми в соответствии с настоящим Указом.

2. Бухгалтерские записи и документы включают первичные документы, книги, журналы, записи, подготовленные ручным способом либо с помощью компьютеризированной системы, и иные материалы, содержащие информацию о хозяйственной деятельности субъекта.

3. Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов, фиксирующих факт совершения хозяйственной операции.

Электронный образ первичного документа имеет силу первичного документа, оформленного на бумажном носителе.

4. Все хозяйственные операции и прочие события хозяйственной деятельности, влияющие на активы, собственный капитал, обязательства, доходы и расходы субъекта, отражаются в системе бухгалтерского учета и обеспечивают:

1) адекватное подкрепление бухгалтерских записей оригиналов первичных документов и отражение в бухгалтерских записях всех операций;

2) хронологическую и своевременную регистрацию хозяйственных операций;

3) ежемесячное приведение в соответствие синтетических (итоговых) счетов главной книги со вспомогательными аналитическими (детальными) счетами по состоянию на первое число каждого месяца.

5. Бухгалтерские записи, производимые как ручным способом, так и с помощью компьютеризированной системы, ведутся с целью:

1) обобщения учетно-бухгалтерской информации и своевременного составления финансовой отчетности в соответствии со стандартами бухгалтерского учета;

2) отслеживания их до подтверждающих первичных документов и включения в бухгалтерские регистры и финансовую отчетность.

6. Исходные записи производятся в регистрах бухгалтерского учета, формы которых утверждаются уполномоченным органом.

7. Все записи в системе бухгалтерского учета должны соответствовать классификации счетов, определенной в плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утверждаемом уполномоченным органом.

Статья 7. Организация бухгалтерского учета

1. Руководитель субъекта обеспечивает создание учетной системы и организацию бухгалтерского учета, отвечающих требованиям настоящего Указа и потребностям данного субъекта.

2. Руководитель может в зависимости от объема учетной работы:

а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

б) ввести в штат должность главного бухгалтера;

с) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной бухгалтерской фирме или бухгалтеру-специалисту;

d) вести бухгалтерский учет лично.

3. Главный бухгалтер (бухгалтер, при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) осуществляет общее ведение бухгалтерского учета субъекта, соблюдает положения настоящего Указа, стандарты бухгалтерского учета, план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и форматы финансовой отчетности.

Статья 8. Внутренний и внешний контроль

1. Внутренний контроль предназначен для проверки соблюдения установленных правил ведения хозяйственных операций и стандартов бухгалтерского учета.

2. Организацию внутреннего контроля и функционирование его органов обеспечивает руководитель субъекта.

3. Субъект вправе осуществлять внутренний контроль посредством привлечения независимого аудитора.

4. Аудитор при проведении внешнего аудита проверяет правильность ведения бухгалтерского учета и его соответствие требованиям законодательства и стандартов бухгалтерского учета.

5. Проверка состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственных органах и организациях проводится контролирующими органами ежегодно.

Статья 9. Право подписи бухгалтерских документов

1. Руководитель субъекта определяет лиц, имеющих право подписи бухгалтерских документов. При этом может быть установлена иерархия права подписи в зависимости от занимаемой лицом должности, размеров денежных сумм, сферы действия и сущности операции.

2. Субъект, использующий электронные подписи, должен установить надлежащие меры предосторожности и контроля, касающиеся права использования и доступа к электронным подписям.

Статья 10. Тайна бухгалтерской информации

1. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Доступ к учетно-бухгалтерской информации предоставляется лишь лицам, которые имеют разрешение руководителя субъекта, или должностным лицам государственных органов в соответствии с их компетенцией, предусмотренной законодательством Республики Казахстан.

2. Аудиторы и другие лица, имеющие доступ к учетно-бухгалтерской информации, обязаны не разглашать указанную информацию без согласия владельца и не имеют право использовать ее в личных интересах. Лица, имеющие в силу своих служебных обязанностей доступ к информации, относящейся к коммерческой тайне, несут ответственность за ее разглашение в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Статья 11. Хранение учетно-бухгалтерской информации

1. Бухгалтерские записи, документы по учетной политике и процедурам, программы машинной обработки учетных данных хранятся субъектом в течение периода, установленного Законодательством Республики Казахстан.

2. Первичные документы и итоговые бухгалтерские записи печатаются на бумаге или хранятся в электронных носителях. Субъект представляет отпечатанные копии документов по требованию государственных контролирующих органов.

ГЛАВА III. УЧЕТ АКТИВОВ, СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Статья 12. Объекты бухгалтерского учета

1. Объектами бухгалтерского учета являются активы, собственный капитал, обязательства субъекта и осуществляемые им хозяйственные операции. Хозяйственные операции отражаются на счетах в том отчетном периоде, в котором они совершались.

2. Объекты бухгалтерского учета в обязательном порядке отражаются на синтетических счетах. Порядок ведения аналитического учета товарно-материальных ценностей и хозяйственных операций устанавливается руководителем в соответствии с задачами контроля над деятельностью субъекта и его потребностями.

Статья 13. Элементы финансовой отчетности

1. Элементами финансовой отчетности, связанными с оценкой финансового положения субъекта, являются активы, собственный капитал и обязательства субъекта.

2. Активы – это имущество, имущественные и личные неимущественные блага и права субъекта, имеющие стоимостную оценку.

3. Обязательства – это обязанность лица (должника) совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и др., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанностей.

4. Собственный капитал – это активы субъекта после вычета его обязательств.

5. Элементами, непосредственно связанными с измерением финансовых показателей, являются:

1) доходы – это увеличение активов либо уменьшение обязательств в отчетном периоде;

2) расходы – это уменьшение активов либо увеличение обязательств в отчетном периоде.

Статья 14. Оценка активов и обязательств

Оценка активов и обязательств – это метод определения денежных сумм, по которым данные активы и обязательства признаются и фиксируются в финансовой отчетности. Методы и порядок применения оценок устанавливаются стандартами бухгалтерского учета, утвержденными уполномоченными органами.

Статья 15. Методы учета бухгалтерской информации

1. Методы признания активов собственного капитала, обязательств, доходов и расходов устанавливаются стандартами бухгалтерского учета, утвержденными уполномоченным органом.

2. Учет бухгалтерской информации основывается на принципе начисления, в соответствии с которым доходы признаются (отражаются), когда они заработаны, а расходы и убытки, когда они понесены.

ГЛАВА IV. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Статья 16. Финансовая отчетность

1. Финансовая отчетность включает в себя:

1) бухгалтерский баланс;

2) отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности;

3) отчет о движении денежных средств.

Финансовая отчетность может дополняться другими материалами в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета, утвержденных уполномоченным органом.

2. Финансовая отчетность по упрощенной форме составляется субъектами в случае, когда удовлетворяются любые два из нижеследующих условий

(за два последних финансовых года):

1) годовой доход не превышает 10000-кратного расчетного показателя, установленного законодательством Республики Казахстан для исчислений пенсий, пособий и иных социальных выплат, а также для применения штрафных санкций, налоговых и других платежей Республики Казахстан (далее - расчетный показатель);

2) общая стоимость активов не превышает 60000-кратного расчетного показателя;

3) среднее количество работников в течение финансового года не превышает 50.

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета определяется стандартами бухгалтерского учета, утвержденными уполномоченным органом.

3. Хозяйственные операции оцениваются, и отчеты по ним ведутся в национальной валюте – казахстанском тенге.

4. Операции с иностранной валютой учитываются в казахстанском тенге с применением курса, установленного Национальным Банком Республики Казахстан на дату совершения операции.

Статья 17. Отчетный период

1. Отчетным периодом для годовой финансовой отчетности является календарный год, начиная с 1 января по 31 декабря.

2. Первый отчетный год для вновь созданного субъекта начинается с момента его государственной регистрации по 31 декабря того же года.

Статья 18. Представление финансовой отчетности

1. Субъекты представляют годовую финансовую отчетность:

собственникам в соответствии с учредительными документами;

органам государственной статистики по месту регистрации;

органам государственного контроля и надзора в соответствии с их компетенцией.

2. Субъекты представляют годовые финансовые отчеты не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

3. В пределах срока, указанного в пункте 2 данной статьи, собственник вправе определить сроки представления финансовой отчетности и устанавливать иную периодичность, но не реже одного раза в год.

ГЛАВА V. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 19. Ответственность за нарушение законодательства о бухгалтерском учете

Руководители субъектов и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, за нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Статья 20. Меры по реализации настоящего Указа

1. Правительству Республики Казахстан в месячный срок:

1) привести решения Правительства Республики Казахстан в соответствие с настоящим Указом;

2) обеспечить пересмотр и отмену министерствами, государственными комитетами, иными центральными исполнительными органами их нормативных правовых актов, противоречащих настоящему Указу.

Статья 21. Порядок вступления в силу настоящего Указа

Настоящий Указ вступает в силу с 1 января 1996 года.

Президент Республики Казахстан Н. Назарбаев

Алматы "26" декабря 1995 г.

№2732

Казахстанские стандарты бухгалтерского учета

№	Название стандарта	Цель и сфера действия
1	2	3
1	УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ЕЁ РАСКРЫТИЯ	Распространяется на все субъекты, независимо от сферы деятельности в части формирования учетной политики. Содержит требования к формированию учетной политики, основывающиеся на 12 принципах. Раскрытие учетной политики - это процесс описания ее аспектов, примененных субъектом в отчетном периоде и оказавших влияние на его финансовые результаты
2	БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС И ОСНОВНЫЕ РАСКРЫТИЯ В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ	Определяет сущность и представление активов, собственного капитала и обязательств в финансовых отчетах, содержит требования к информации, подлежащей раскрытию, при предоставлении финансовой отчетности. Для всех юридических лиц (кроме банков и бюджетных организаций)
3	ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Определяет порядок классификации и учета статей отчета о результатах финансово-хозяйственной деятельности в целях составления и представления его юридическими лицами (кроме банков и бюджетных учреждений)
4	ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	Определяет формирование отчета о движении денежных средств, обеспечивающего информацией о поступлении и выбытии денежных средств за отчетный период в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности субъекта. Обязателен в составе финансовой отчетности для всех юридических лиц, кроме банков и бюджетных организаций
5	ДОХОД	Определяет порядок учета доходов, получаемых в результате деятельности субъекта. Стандарт описывает условия признания дохода, его оценку, определяет основные моменты раскрытия важных аспектов признания дохода в пояснительной записке финансовой отчетности
6	УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	Определяет: момент признания первоначальной стоимости, срок полезной службы, порядок начисления амортизации и результат от выбытия основных средств
7	УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ	Определяет порядок учета товарно-материальных запасов, включающего: классификацию и оценку товарно-материальных запасов; затрат, связанных с производством и образующих производственную себестоимость товарно-материальных запасов
8	УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	Определяет классификацию финансовых инвестиций на категории, стоимость финансовых инвестиций, их перевод из категории в категорию; необратимые снижения стоимости финансовых инвестиций и их отражение в финансовых отчетах субъекта
9	УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ	Определяет оценку операций в иностранной валюте в казахстанских тенге путем пересчета по курсу на дату совершения операций, а также регулирует признание доходов или расходов по курсовой разнице

1	2	3
10	РАСКРЫТИЕ ИН- ФОРМАЦИИ О СВЯ- ЗАННЫХ СТОРОНАХ	Определяет раскрытие видов и элементов операций по сле- дующим пунктам: 1) объем операций в стоимостном или про- центном выражении; 2) неоплаченные статьи в стоимостном или процентном выражении; 3) политика установления цен
11	УЧЕТ ПО ПОДОХОД- НОМУ НАЛОГУ	Определяет учет подоходного налога с юридических лиц, осу- ществляется методом обязательств, начисляется в тот же пери- од, в котором возникли соответствующие доходы
12	ДОГОВОРЫ ПОДРЯ- ДОВ НА КАПИТАЛЬ- НОЕ СТРОИТЕЛЬСТ- ВО	Описывает правила определения и раскрытия доходов и затрат в финансовой отчетности по договорам подряда на капитальное строительство
13	КОНСОЛИДИРО- ВАННАЯ ФИНАНСО- ВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ ТОВА- РИЩЕСТВА	Описывает составления и предоставления консолидированной финансовой отчетности группы товариществ, находящихся под контролем основного хозяйственного товарищества (именуе- мого в дальнейшем "основным товариществом")
14	УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ЗАВИСИМОЕ ХО- ЗЯЙСТВЕННОЕ ТО- ВАРИЩЕСТВО	Определяет для инвесторов, владеющих более двадцатью про- центами акций инвестируемого субъекта, порядок учета инве- стиций в зависимое хозяйственное товарищество
15	ОТРАЖЕНИЕ В ФИ- НАНСОВОЙ ОТЧЕТ- НОСТИ ДОЛИ УЧА- СТИ ПО СОВМЕСТ- НОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Определяет для участника совместно контролируемого произ- водства раскрытия в своей отдельной финансовой отчетности и в консолидированной финансовой отчетности активов, обяза- тельств, дохода и расхода от этой деятельности
16	УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПЕНСИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ	Описывает соглашение по формированию негосударственного добровольного пенсионного фонда за счет выплат работодателя и не рассматривает учет затрат по государственному пенсион- ному обеспечению, предусмотренному законодательством Рес- публики Казахстан
17	УЧЕТ АРЕНДЫ	Описывает определение порядка учета аренды, осуществляемо- го субъектами
18	УЧЕТ В ИНВЕСТИ- ЦИОННЫХ ФОНДАХ	Описывает особенности ведения учета и раскрытие информа- ции по инвестиционной деятельности инвестиционных фондов
19	УЧЕТ И СОСТАВЛЕ- НИЕ ОТЧЕТНОСТИ НЕГОСУДАРСТВЕН- НЫМ ДОБРОВОЛЬ- НЫМ ПЕНСИОН- НЫМ ФОНДОМ	Описывает соглашения по формированию негосударственного добровольного пенсионного фонда за счет взносов вкладчиков и не рассматривает учет затрат по государственному пенсион- ному обеспечению, предусмотренному законодательством Рес- публики Казахстан
20	УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ НЕФТЕГАЗОДОБЫ- ВАЮЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНО- СТИ	Определяет на последовательной основе всем подрядчикам, осуществляющим разведку и добычу нефти и газа, особенности ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности
21	ФИНАНСОВАЯ ОТ- ЧЕТНОСТЬ БАНКОВ	Изложены требования, предъявляемые к финансовой отчетно- сти банков, в том числе раскрытия информации по вопросам управления и контроля за ликвидностью и риском

1	2	3
22	ДОХОДЫ И РАСХОДЫ БАНКОВ	Распространяется на банки при определении ими доходов и расходов
23	УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА	Определяет порядок ведения учета и составления отчетности для субъектов малого предпринимательства
24	ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ	Устанавливает порядок организации бухгалтерской службы субъектами на основе: Указа Президента, стандартов и методических указаний к ним, генерального плана счетов, учетной политики
25	УЧЕТ И СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ КОМПАНИЕЙ ПО УПРАВЛЕНИЮ ПЕНСИОННЫМИ АКТИВАМИ	Определяет порядок ведения учета и составления финансовой отчетности компаний по управлению пенсионными активами
26	УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ БРОКЕРСКИХ И ДИЛЕРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ	Определяет особенности ведения учета и составления финансовой отчетности по брокерским и дилерским организациям
27	НЕПРЕДВИДЕННЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА И СОБЫТИЯ, ПРОИХОДЯЩИЕ ПОСЛЕ ДАТЫ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА	Определяет порядок отражения в финансовой отчетности непредвиденных обстоятельств и событий, происходящих после даты отчетного периода
28	УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	Определяет методику учета нематериальных активов
29.	УЧЕТ ЗАТРАТ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАБОТЫ	Определяет методику учета затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы с целью их признания

**Генеральный план счетов бухгалтерского учета
финансово - хозяйственной деятельности субъектов**

Раздел 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

10 Нематериальные активы	12 Основные средства
101 Лицензионные соглашения	121 Земля
102 Программное обеспечение	122 Здания и сооружения
103 Патенты	123 Машины и оборудование, передаточные устройства
124 Транспортные средства	124 Транспортные средства
104 Организационные затраты	125 Прочие
105 Гудвилл	126 Незавершенное строительство
106 Прочие	13 Износ основных средств
11 Амортизация нематериальных активов	131 Износ зданий и сооружений
111 Амортизация нематериальных активов – лицензионные соглашения	132 Износ машин и оборудования, передаточных устройств
112 Амортизация нематериальных активов – программное обеспечение	133 Износ транспортных средств
113 Амортизация нематериальных активов – патенты	134 Износ, прочие
114 Организационные затраты	14 Инвестиции
115 Амортизация нематериальных активов – гудвилл	141 Инвестиции в дочерние товарищества
116 Амортизация нематериальных активов – прочие	142 Инвестиции в зависимые товарищества
	143 Инвестиции в совместно контролируемые юридические лица
	144 Прочие

Раздел 2. ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ

20 Материалы	21 Незавершенное производство
201 Сырье и материалы	211 Основное производство
202 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали	212 Полуфабрикаты собственного производства
203 Топливо	213 Вспомогательные производства
204 Тара и тарные материалы	214 Прочие
205 Запасные части	22 Товары
206 Прочие материалы	221 Готовая продукция
207 Материалы, переданные в переработку	222 Товары приобретенные
208 Строительные материалы и другие	223 Прочие

Раздел 3. ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ И ДРУГИЕ АКТИВЫ

30 Задолженность покупателей и заказчиков	332 Начисленные проценты
301 Счета к получению	333 Задолженность работников и других лиц
302 Векселя полученные	334 Прочие
303 Другие	34 Расходы будущих периодов
31 Резервы по сомнительным долгам	341 Страховой полис
311 Резервы по сомнительным долгам	342 Арендная плата
32 Дебиторская задолженность дочерних (зависимых) товариществ	343 Прочие
321 Задолженность дочерних товариществ	35 Авансы выданные
322 Задолженность зависимых товариществ	351 Авансы, выданные под поставку товарно-материальных запасов
323 Задолженность совместно контролируемых юридических лиц	352 Авансы, выданные под выполнение работ и оказание услуг
33 Прочая дебиторская задолженность	
331 Налог на добавленную стоимость к возмещению	

Раздел 4. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

40 Финансовые	423 Наличность на специальных счетах в банках
401 Акции	424 Прочие
402 Облигации	43 Наличность на валютном счете
403 Прочие	431 Наличность на валютном счете внутри страны
41 Денежные переводы в пути	432 Наличность на валютном счете за рубежом
411 Денежные переводы в пути	44 Наличность на расчетном счете
42 Денежные средства на специальных счетах в банках	441 Наличность на расчетном счете
421 Денежные средства в аккредитивах	45 Наличность в кассе
422 Денежные средства в чековых книжках	451 Наличность в кассе в национальной валюте
	452 Наличность в кассе в иностранной валюте

Раздел 5. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

50 Уставной капитал	54 Дополнительный неоплаченный капитал
501 Простые акции	541 Дополнительный неоплаченный капитал от переоценки основных средств
502 Привилегированные акции	542 Дополнительный неоплаченный капитал от переоценки инвестиций
503 Вклады и паи	543 Прочие
51 Неоплаченный капитал	55 Резервный капитал
511 Неоплаченный капитал	551 Резервный капитал, установленный законодательством
52 Изъятый капитал	552 Прочий резервный капитал
521 Изъятый капитал	56 Нераспределенный доход (непокрытый убыток)
53 Дополнительный оплаченный капитал	561 Нераспределенный доход (непокрытый убыток) отчетного года
531 Дополнительный оплаченный капитал	562 Нераспределенный доход (непокрытый убыток) предыдущих лет
	57 Итоговый доход (убыток)
	571 Итоговый доход (убыток)

Раздел 6. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

60 Кредиты	65 Расчеты по внебюджетным платежам
601 Кредиты банков	651 Расчеты по имущественному и личному страхованию
602 Кредиты от внебанковских учреждений	652 Расчеты по фонду занятости
603 Прочие	653 Расчеты по социальному страхованию и пенсионному обеспечению
61 Доходы будущих периодов	654 Расчеты с дорожным фондом
611 Доходы будущих периодов	655 Прочие
62 Расчеты по дивидендам	66 Авансы полученные
621 Расчеты по простым акциям	661 Авансы, полученные под поставку товарно-материальных запасов
622 Расчеты по привилегированным акциям	662 Авансы, полученные под выполнение работ и оказание услуг
63 Расчеты с бюджетом	67 Расчеты с поставщиками и подрядчиками
631 Текущий подоходный налог к выплате	671 Расчеты с поставщиками и подрядчиками
632 Отсроченный подоходный налог	68 Прочая кредиторская задолженность и начисления
633 Налог на добавленную стоимость	681 Расчеты с персоналом по оплате труда
634 Прочие	682 Задолженность юридическим лицам
64 Кредиторская задолженность дочерним (зависимым) товариществам	683 Арендные обязательства
641 Задолженность дочерним товариществам	684 Проценты к оплате
642 Задолженность зависимым товариществам	685 Начисленная задолженность по отпускам работников
643 Задолженность совместно контролируемым юридическим лицам	686 Прочие начисленные расходы
	687 Прочие

Раздел 7. ДОХОДЫ

70 Доходы от основной деятельности	711 Возвраты проданных товаров
701 Доходы от реализации готовой продукции	712 Скидка с продаж
702 Доходы от реализации приобретенных товаров	713 Скидка с цены
703 Доход от строительно-монтажных, проектно-изыскательских, научно-изыскательских и т.п. работ	72 Доходы от неосновной деятельности
704 Доход от услуг по перевозке грузов и пассажиров транспортными организациями	721 Доход от реализации нематериальных активов
705 Доходы от аренды	722 Доход от реализации основных средств
706 Доход от услуг организаций связи	723 Доход от реализации ценных бумаг
707 Доход от деятельности страховых компаний	724 Дивиденды по акциям и доходы в виде процентов
708 Доход от инвестиционной деятельности	725 Доходы от курсовой разницы
709 Прочие	726 Субсидии исполнительных органов власти
71 Возвраты проданных товаров и скидки с продаж, а также скидки с цены	727 Прочие

Раздел 8. РАСХОДЫ

80 Себестоимость реализованных товаров и услуг (работ, услуг)	84 Расходы по неосновной деятельности
801 Себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг)	840 Расходы по неосновной деятельности
802 Себестоимость реализованных товаров, приобретенных для продажи	841 Расходы по реализации нематериальных активов
803 Себестоимость выполненных строительно-монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, научно-изыскательских и т. п. работ	842 Расходы по реализации основных средств
804 Себестоимость оказанных услуг по перевозке грузов и пассажиров транспортными организациями	843 Расходы по реализации ценных бумаг
805 Себестоимость услуг, связанных с арендой	844 Расходы по курсовой разнице
806 Себестоимость оказанных услуг организаций связи	845 Прочие

807 Себестоимость услуг, оказанных страховыми организациями	85 Расходы по подоходному налогу
808 Прочие	851 Расходы по подоходному налогу
81 Расходы по реализации товаров (работ, услуг)	86 Доходы (убытки) от чрезвычайных ситуаций и прекращенных операций
811 Расходы по реализации товаров (работ, услуг)	861 Некомпенсируемые убытки от стихийных бедствий
82 Общие и административные расходы	862 Доходы (убытки) от стихийных бедствий
821 Общие и административные расходы	863 Доходы (убытки) от прекращенных операций
83 Расходы по процентам	864 Другие
831 Расходы по процентам	87 Доходы (убытки) от делового участия в других организациях
	871 Доходы (убытки) от делового участия в других организациях

Раздел 9. СЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

90 Основное производство	933 Отчисления от оплаты труда
900 Основное производство	934 Ремонт основных средств
901 Материалы	935 Износ основных средств и амортизация нематериальных активов
902 Оплата труда производственных рабочих	936 Коммунальные услуги
903 Отчисления от оплаты труда	937 Арендная плата
904 Накладные расходы	938 Прочие
91 Полуфабрикаты собственного производства	94 Социальная сфера
910 Полуфабрикаты собственного производства	940 Социальная сфера
911 Материалы	941 Материалы
912 Оплата труда производственных рабочих	942 Оплата труда работников
913 Отчисления от оплаты труда	943 Отчисления от оплаты труда
914 Накладные расходы	944 Коммунальные услуги
92 Вспомогательные производства	945 Ремонт основных средств
920 Вспомогательные производства	946 Износ основных средств и амортизация нематериальных активов
921 Материалы	947 Арендная плата
922 Оплата труда работников	948 Прочие
923 Отчисления от оплаты труда	95 Брак в производстве
924 Накладные расходы	950 Брак в производстве

93 Накладные расходы	951 Материалы
930 Накладные расходы	952 Оплата труда рабочих
931 Материалы	953 Накладные расходы
932 Оплата труда работников	

Раздел 10. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

001 Аренда основных средств	007 Списанные в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов
002 ТМЦ, принятые на ответственное хранение	008 Обеспечение обязательств и платежей полученных
003 Материалы, принятые в переработку	009 Обеспечение обязательств и платежей выданных
004 Товары, принятые на консигнацию	014 Износ жилищного фонда
005 Оборудование, принятое для монтажа	015 Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов
006 Бланки сторнированной отчетности	

БАЛАНС НА 199...

	АКТИВЫ	КОД СТР.	НА НАЧАЛО ГОДА	НА КОНЕЦ ГОДА
	1	2	3	4
I	Долгосрочные активы			
1	Нематериальные активы:			
1.1	Первоначальная стоимость (10)*			
1.2	Накопленная амортизация (11)*			
1.3	Остаточная стоимость (стр.010-стр.011)			
2	Основные средства			
2.1	Первоначальная стоимость (12)*			
2.2	Накопленная амортизация (13)*			
2.3	Остаточная стоимость (стр.020-стр.021)			
3	Долгосрочные инвестиции (14)			
4	Расходы будущих периодов (34)			
	Итого по разделу I			
II	Товарно-материальные запасы			
1	Материалы (20)			
2	Незавершенное производство (21)			
3	Готовая продукция (221)			
4	Товары (222)			
5	Прочие (223)			
	Итого по разделу II			
III	Денежные средства			
1	Касса (45)			
2	Расчетный счет (44)			
3	Валютный счет (43)			
4	Прочие денежные средства (41,42)			
5	Краткосрочные финансовые инвестиции (40)			
	Итого по разделу III			
IV	Дебиторская задолженность			
1	Авансы выданные (35)			
2	Счета к получению (301)			
3	Векселя к получению (302)			
4	Прочая дебиторская задолженность(33)			
5				
	Итого по разделу IV			
	БАЛАНС			

	Обязательства+капитал	Код строки	На начало года	На конец года
I	Собственный капитал			
1	Уставный капитал (50)			
3	Дополнительный оплаченный капитал (53)			
4	Премии по акциям			
5	Дополнительный неоплаченный капитал			
5.1	От переоценки основных средств (541)			
5.2	От переоценки инвестиций (542)			
6	Резервный капитал (55)			
7	Нераспределенный доход (убыток) отчетного года (561)			
8	Нераспределенный доход (убыток) предыдущих лет (561)			
	Итого по разделу I			
II	Долгосрочные обязательства			
1	Долгосрочные кредиты (60)			
2	Долгосрочная кредиторская задолженность			
	Итого по разделу II			
III	Текущие обязательства			
1	Краткосрочные кредиты			
2	Текущие долгосрочные кредиты			
	Итого по разделу III			
IV	Кредиторская задолженность			
1	Счета к оплате (70)			
2	Векселя к оплате			
3	Задолженность по оплате труда (681)			
4	Задолженность по социальному страхованию и пенсионному обеспечению (653)			
	Итого по разделу IV			
V	Расчеты по налогам (63)			
1	Отсроченные налоги (632)			
2	Налог на добавленную стоимость (633)			
	Итого по разделу V			
VI	Расчеты по полученным авансам			
VII	Дивиденды к выплате			
VIII	Прочая кредиторская задолженность			
	БАЛАНС			

Директор:
Главный бухгалтер:

Современный Гуманитарный Университет

Наименование организации
Местонахождение:

*Отчет о результатах
финансово-хозяйственной деятельности
на 1 января 199...г.*

Наименование показателей	№ стр.	Доходы	Расходы
Доход от реализации продукции (работ, услуг)(70)	01		х
Себестоимость реализованной продукции (80)	02	х	
Валовый доход (стр.01 - стр.02)	03		
Расходы периода, всего	04	х	
В том числе:			
Общие и административные расходы(82)	05	х	
Расходы по реализации (81)	06		
Расходы на выплату процентов (83)	07	х	
Доход (убыток) от основной деятельности (стр.03–стр.04)	08		
Доход (убыток) от неосновной деятельности (70-84)	09		
Доход (убыток) от обычной деятельности до налогообложения (стр.08+стр.09)	10		
Расходы по подоходному налогу (85)	11	х	
Доход (убыток) от обычной деятельности после налогообложения (стр.10-стр.11)	12		
Убыток от чрезвычайных ситуаций (86)	13	х	
Чистый доход (убыток) (стр.12+ или - стр.13)	14		

Руководитель:

Гл. бухгалтер:

Форма № 3

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ - прямой метод
на _____ 199 г.

Наименование организации
 Местонахождение На 199 г.
 Отрасль (вид деятельности)
 Орган управления государственным имуществом
 Юридическая форма
 Единица измерения: тыс.тенге Контрольная сумма

Показатели	СУММЫ	
1	2	3
I. Движение денежных средств от операционной деятельности		
1.1. Поступление денежных средств		
Доход (выручка) от реализации продукции (работ, услуг) (441)		
Авансы полученные		
Проценты		
Дивиденды		
Прочие поступления		
1.2. Выбытие денежных средств		
Расчеты с поставщиками и		
расчеты по заработной плате		
Выплаты в фонд социального страхования и пенсионного обеспечения		
Выплаты по налогам		
Выплаты по кредитам		
Авансы выданные		
Прочие выплаты		
Увеличение (+), уменьшение (-) чистых денежных средств в результате операционной деятельности		

ПРОДОЛЖЕНИЕ

II. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности		
2.1. Поступление денежных средств:		
от реализации основных средств		
от реализации нематериальных активов		
от реализации финансовых инвестиций		
Прочие поступления		
2.2. Выбытие денежных средств:		
приобретение основных средств		
приобретение нематериальных активов		
приобретение финансовых инвестиций		
Прочие выплаты		
Чистая сумма денежных средств от инвестиционной деятельности (+, -)		
III. Движение денежных средств от финансовой деятельности		
3.1. Поступление денежных средств:		
выпуск акций и других ценных бумаг		
получение банковских кредитов		
Прочие поступления		
3.2. Выбытие денежных средств:		
погашение банковских кредитов		
приобретение собственных акций		
выплата дивидендов		
Прочие выплаты		
Чистые денежные средства от финансовой деятельности		
Денежные средства на начало отчетного периода		
Денежные средства на конец отчетного периода		

Руководитель:
Главный бухгалтер:

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В
РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН**

ЮНИТА 1

**ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА ПО КАЗАХСТАНСКИМ СТАНДАРТАМ**

Редактор Н.В. Друх
Оператор компьютерной верстки Е.М. Кузнецова

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.1998
НОУ “Современный Гуманитарный Институт”
Тираж

Сдано в печать
Заказ
