**1 Организация работы бухгалтерской службы и учетная политика**

**1.1 Организация работы бухгалтерской службы организации, основные положения организации работы бухгалтерской службы согласно Правил ведения бухгалтерского учета**

Индивидуальный предприниматель или организация для осуществления ведения бухгалтерского учета, руководствуясь Законом РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», международными и национальными стандартами финансовой отчетности, а также другими нормативными правовыми актами в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности, и разрабатывают порядок контроля за операциями и событиями, принимают другие решения, необходимые для организации ведения бухгалтерского учета.

Индивидуальный предприниматель или руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность главного бухгалтера;

- передать на договорной основе ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности бухгалтерской или аудиторской организации или профессиональному бухгалтеру;

- вести бухгалтерский учет лично.

На организации публичного интереса действие двух последних абзацев не распространяется.

Руководителем бухгалтерской службы (главный бухгалтер) является главный бухгалтер или другое должностное лицо, обеспечивающее ведение бухгалтерского учета, составление и представление финансовой отчетности, формирование учетной политики.

Функциональные обязанности главного бухгалтера определяются в соответствии с положением о нем, утвержденным индивидуальным предпринимателем или руководителем организации.

При ведении бухгалтерского учета главный бухгалтер обеспечивает:

- неизменность принятой учетной политики отражения операций и событий и оценки активов и обязательств в течение отчетного периода;

-полноту отражения в учете за отчетный период всех операций и событий, осуществленных в этом периоде, и результатов инвентаризации активов и обязательств;

-правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на начало каждого месяца.

При освобождении главного бухгалтера от должности производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при его отсутствии – работнику, назначенному приказом индивидуальному предпринимателю или руководителю организации).

Прием и сдача дел производится на основании приказа индивидуального предпринимателя или руководителя организации, где указываются:

- сроки приема-сдачи дел бухгалтерской службы, но не более 2-х недель;

- порядок оплаты труда сдающего и принимающего;

- кому представлено на период приема-сдачи дел право подписи на документах, при этом должно быть оговорено, что до оформления права подписи лица, принимающего дела, документы подписывает сдающий дела под контролем принимающего.

В процессе сдачи дел проверяются состояние бухгалтерского учета, достоверность отчетных данных, составляется акт приема-передачи, подписываемый принимающей и сдающей сторонами, утверждаемый индивидуальным предпринимателем или руководителем организации.

Акт составляется в 2 экземплярах. Один остается в бухгалтерской службе, другой – у передающей дела стороны.

Неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета может быть вызвано форс-мажорными обстоятельствами, халатным отношением прежнего главного бухгалтера к своим обязанностям. В этом случае организация процесса восстановления бухгалтерского учета возлагается на индивидуального предпринимателя или руководителя организации.

На основании проведенного анализа состояния бухгалтерского учета, существующего документооборота определяется период восстановления документации.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению операций и событий, своевременному представлению в бухгалтерскую службу первичных учетных документов (первичные документы) обязательны для всех работников.

Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и не принимаются к исполнению, если иное не предусмотрено законодательство РК по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Индивидуальный предприниматель или руководитель организации определяет лиц, имеющих право подписи бухгалтерских документов. При этом может быть установлена иерархия права подписи в зависимости от занимаемой должности, размеров денежных сумм, сферы действия и сущности операции.

Индивидуальный предприниматель или организация, использующие электронные подписи, должны установить надлежащие меры предосторожности и контроля, касающиеся права использования и доступа к электронным подписям, в соответствии с законодательством РК.

Индивидуальный предприниматель или организация ведет бухгалтерский учет операций и событий, связанных с наличием и движением активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета, принятым индивидуальным предпринимателем или организацией.

Контроль - это процесс обеспечения достижения организацией своих целей. Контроль - это критически важная и сложная функция управления. Одна из важнейших особенностей контроля, которую следует учитывать в первую очередь, состоит в том, что контроль должен быть всеобъемлющим. Контроль не может оставаться прерогативой исключительно менеджера, назначенного «контролером», и его помощников. Каждый руководитель, независимо от своего ранга, должен осуществлять контроль как неотъемлемую часть своих должностных обязанностей, даже если никто ему специально этого не поручал.

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета представлена на рисунке 1.1.

Можно выделить три главных вида контроля: предварительный, текущий и заключительный, которые представленные на рисунке 1.2.

 КОНТРОЛЬ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ | ТЕКУЩИЙ | ПОСЛЕДУЮЩИЙ |
| - осуществляется до фактического начала работ;- это способ убедиться, что работа развивается в заданном направлении; | - осуществляется непосредственно в ходе проведения работ;- базируется на измерении фактических результатов, полученных после проведения работы | - дает руководству организации информацию, необходимую для планирования в случае, если аналогичные работы предполагается проводить в будущем.  |

**Рисунок 1.2 - Виды контроля**

Отличительные особенности

 Признак

Финансовый учет Управленческий учет

1. обязателен для ведения независимо от формы собственности;

2. представление данных для составления финансовой отчетности;

3.внешние пользователи;

4. базируется на четких стандартах и принципах;

5. документация, инвентаризация, оценка, внешняя отчетность;

6. только денежные;

7. предприятие в целом;

8. регулярно, общеустановленные сроки;

9. открыта;

10. максимальна точна;

1. обязательность ведения учета

2. цель ведения учета

3. пользователи информации

4. свобода выбора систем бух. Учета

5. методы ведения учета

6. используемые измерители

7. основной объект учета

8. частота составления отчетности

9. степень открытости информации

10. степень надежности информации

1. необязателен (по воле руководства:

2. обеспечение информацией менеджеров для принятия правильных управленческих решений;

3. внутренние пользователи;

4. не имеет строгих ограничений главное полезность для принятия решений;

5. документация, инвентаризация, оценка, внутренняя отчетность;

6. как денежные, так и натуральные;

7. отдельные подразделения (центры ответственности);

8. по мере необходимости (ежемесячно, ежеквартально);

9. конфиденциальна;

10. множество приблизительных оценок;

**Рисунок 1.1 - Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета**

Предварительный контроль**.** Этот вид контроля называется предварительным потому, что осуществляется до фактического начала работ. Основными средствами осуществления предварительного контроля является реализация определенных правил, процедур и линий поведения. Поскольку правила и линии поведения вырабатываются для обеспечения выполнения планов, то их строгое соблюдение - это способ убедиться, что работа развивается в заданном направлении. Аналогично, если писать четкие должностные инструкции, эффективно доводить формулировки целей до подчиненных, набирать в административный аппарат управления квалифицированных людей, все это будет увеличивать вероятность того, что организационная структура будет работать так, как задумано. В организациях предварительный контроль используется в трех ключевых областях – по отношению к человеческим, материальным и финансовым ресурсам.

Предварительный контроль в области человеческих ресурсов достигается в организациях за счет тщательного анализа тех деловых и профессиональных знаний и навыков, которые необходимы для выполнения тех или иных должностных обязанностей и отбора наиболее подготовленных и квалифицированных людей. Для того, чтобы убедиться, что принимаемые работники окажутся в состоянии выполнить порученные им обязанности, необходимо установить минимально допустимый уровень образования или стаж работы в данной области и проверить документы и рекомендации, представляемые нанимаемым. Существенно повысить вероятность привлечения и закрепления в составе организации компетентных работников можно также путем установления справедливых размеров выплат и компенсаций, проведения психологических тестов, а также при помощи многочисленных собеседований с работником в период перед его наймом. Во многих организациях предварительный контроль человеческих ресурсов продолжается и после их найма в ходе курса обучения. Обучение позволяет установить, что же дополнительно нужно добавить и руководящему составу, и рядовым исполнителям к уже имеющимся у них знаниям и навыкам, прежде чем приступать к фактическому исполнению своих обязанностей. Курс предварительного обучения повышает вероятность того, что нанятые работники будут трудиться эффективно.

Текущий контроль. Как это собственно следует из его названия, текущий контроль осуществляется непосредственно в ходе проведения работ. Чаще всего его объектом являются подчиненные сотрудники, а сам он традиционно является прерогативой их непосредственного начальника. Регулярная проверка работы подчиненных, обсуждение возникающих проблем и предложений по усовершенствованию работы позволит исключить отклонения от намеченных планов и инструкций. Если же позволить этим отклонениям развиться, они могут перерасти в серьезные трудности для всей организации.

Текущий контроль не проводится буквально одновременно с выполнением самой работы. Скорее он базируется на измерении фактических результатов, полученных после проведения работы, направленной на достижение желаемых целей. Для того чтобы осуществлять текущий контроль таким образом, аппарату управления необходима обратная связь.

Системы обратной связи. Обратная связь - это данные о полученных результатах. Простейшим примером обратной связи является сообщение начальника подчиненным о том, что их работа неудовлетворительна, если он видит, что они делают ошибки. Системы обратной связи позволяют руководству выявить множество непредвиденных проблем и скорректировать свою линию поведения так, чтобы избежать отклонения организации от наиболее эффективного пути к поставленным перед нею задачам.

Все системы с обратной связью

1. Имеют цели.

2. Используют внешние ресурсы.

3. Преобразуют внешние ресурсы для внутреннего использования.

4. Следят за значительными отклонениями от намеченных целей.

5. Корректируют эти отклонения для того, чтобы обеспечить достижение целей.

Заключительный контроль. При текущем контроле используется обратная связь в ходе проведения самих работ для того, чтобы достичь требуемых целей и решить возникающие проблемы прежде, чем это потребует слишком больших затрат. В рамках заключительного контроля обратная связь используется после того, как работа выполнена. Либо сразу по завершению контролируемой деятельности, либо по истечении определенного заранее периода времени фактически полученные результата сравниваются с требуемыми.

Хотя заключительный контроль осуществляется слишком поздно, чтобы отреагировать на проблемы в момент их возникновения, тем не менее, он имеет две важные функции. Одна из них состоит в том, что заключительный контроль дает руководству организации информацию, необходимую для планирования в случае, если аналогичные работы предполагается проводить в будущем. Сравнивая фактически полученные и требовавшиеся результаты, руководство имеет возможность лучше оценить, насколько реалистично были составлены им планы. Эта процедура позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые планы так, чтобы избежать этих проблем в будущем. Вторая функция заключительного контроля состоит в том, чтобы способствовать мотивации. Если руководство организации связывает мотивационные вознаграждения с достижением определенного уровня результативности, то, очевидно, что фактически достигнутую результативность надо измерять точно и объективно. «Измерять результативность и давать соответствующие вознаграждения необходимо «для того, чтобы сформулировать будущие ожидания о существовании тесной связи между фактическими результатами и вознаграждением».

Структура бухгалтерской службы.Структура бухгалтерского аппарата зависит в основном от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличие технических средств учета.

В настоящее время сложилось три основных типа организации структуры бухгалтерий: линейная (иерархическая), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется в небольших организациях с численностью аппарата до 7-9 человек.

При организации аппарата бухгалтерии по вертикали создаются промежуточные звенья управления (отделы, бюро, секторы, группы), возглавляемые старшими бухгалтерами. Распоряжения главного бухгалтера в этом случае передаются старшим бухгалтерам соответствующих бюро, отделов, секторов, групп, которые определяют конкретных исполнителей и контролируют выполнение работ.

Данная структура бухгалтерии применяется в большинстве средних и части крупных организаций.

В средних организациях в состав бухгалтерии входят, как правило, следующие группы (отделы, бюро, секторы):

* материальная группа, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования.

В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств.

* группа учета оплаты труда, осуществляющая учет труда рабочих, исчисление заработной платы работниками, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;
* производственно-калькуляционная группа, где ведется учет затрат на производство, калькулируется себестоимость продукции, выявляются результаты внутризаводского хозрасчета, составляется отчетность о производстве;
* группа учета готовой продукции, где осуществляется учет готовой продукции на складах и ее реализации; общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Кроме того, в состав бухгалтерии входят группы (отделы) капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства.

В крупных организациях, кроме перечисленных, обычно выделяют группы (отделы) учета тары, основных средств, расчетную группу, работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами, группу подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическую группу и т.д.

Общая схема бухгалтерского аппарата средних и крупных организаций представлена в ПРИЛОЖЕНИИ А.

Важным этапом разработки структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, зависящих от характера, состава и объема учетных работ на предприятии.

**1.2 Учетная политика предприятия**

**1.2.1 Теоретические аспекты учетной политики (или нормативной базы)**

Понятие учетной политики.

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. Суть новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в том, что предприятия самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения своих задач, но на основе установленных государством общих правил. Выбранная организацией учетная политика оказывает большое влияние показатели себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показатели финансового состояния организации, их величину.

Следовательно, учетная политика предприятия является одним из главных средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Учетная политика предприятия — это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

На выбор учетной политики влияют следующие факторы:

• организационно-правовая форма организации (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, общество с ограниченной ответственностью, производственный кооператив и т.д.);

• отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство, посредническая деятельность и т.д.);

• масштабы деятельности предприятия (объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации и т.д.);

• управленческая структура и структура бухгалтерии;

• финансовая стратегия предприятия;

• материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.);

• степень развития информационной системы, в том числе управленческого учета;

• уровень квалификации бухгалтерских кадров.

Принципы формирования учетной политики предприятия.

Предприятие самостоятельно выбирает форму учета (журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная, машинно-ориентированная), перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них. Предприятие также самостоятельно выбирает организационное построение бухгалтерии. Кроме того, бухгалтерский учет и отчетность могут осуществляться специализированной организацией или соответствующим специалистом на договорных началах. Предприятие может выделить на отдельный баланс свои производства и хозяйства, а также филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, входящие в его состав. В организациях малого бизнеса, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации. Вновь созданное предприятие должно оформить избранную им учетную политику не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица, то есть государственной регистрации.

При создании учетной политики руководитель и бухгалтер опираются на Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия». Существенными способами ведения бухгалтерского учета, принятыми при формировании учетной политики предприятия и подлежащими раскрытию являются[http://works.tarefer.ru/13/100369/index.html - \_ftn2#\_ftn2](http://works.tarefer.ru/13/100369/index.html%22%20%5Cl%20%22_ftn2#_ftn2):

• способ погашения стоимости основных средств, нематериальных и иных активов (учет износа зданий, оборудования и машин);

• способ оценки производственных запасов, товаров и незавершенного производства и готовой продукции (расчет стоимости продукции на всех этапах создания);

• способ учета прибыли от реализации продукции.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. Руководитель предприятия издает приказ по учетной политике, где объявляет, каким образом в течение года будет решаться вышеперечисленный набор учетных проблем этого предприятия. В приказе должны быть конкретно отражены все те параметры финансово-экономической деятельности предприятия, которые используются непосредственно в его работе: как разделить основные средства и средства в обороте, где нижний предел стоимости средств труда, относимых к основным средства; как определять нормы амортизации нематериальных активов и на какие объекты нематериальных активов следует начислять амортизацию; по каким ценам учитывать материальные ресурсы и готовую продукцию и т.д. При этом утверждаются:

• выбранные предприятием варианты учета и оценки объектов учета;

• рабочий план счетов бухгалтерского учета, который содержит синтетические и аналитические счета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

• формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов и формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

• порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

• правила документооборота и технология обработки учетной информации;

• порядок контроля за хозяйственными операциями;

• другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики предприятия по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету. Принятая предприятием учетная политика должна быть оформлена соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные предприятием при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от места их нахождения. Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Республики Казахстан, могут формировать, учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

## Нормативная база разработки учетной политики

Нормативное регулирование бухгалтерского учета представляет собой установление государственными органами общеобязательных правил (норм) ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных.

Первый уровень – законодательные документы, которые прямо или косвенно регулируют бухгалтерский учет в Казахстане.

В документах данного уровня закрепляются основные задачи, принципы, правила ведения бухгалтерского учета, обязательные для выполнения всеми хозяйствующими субъектами (организациями) на всей территории страны. Такими документами, влияющими на учетную политику предприятия, являются закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», законы РК “О государственной поддержке малого предпринимательства в РК”, Налоговый кодекс РК и другие.

Второй уровень - положения по бухгалтерскому учету, утвержденные Министерством Финансов РК как методологическим центром. Это в первую очередь, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РК, утвержденного приказом Министерства Финансов РК.

Документы этого уровня определяют принципы и базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным участкам учета, видам хозяйственных операций без раскрытия механизма их применения к определенному виду деятельности организаций. Разрабатываются эти положения исходя из принципов, предусмотренных документами первого уровня, например, законом РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

Третий уровень – методические документы: инструкции, рекомендации, методические указания и т.п., разрабатываемые Министерством Финансов и другими органами в соответствии с действующим законодательством.

Документы этого уровня, раскрывают механизм применения документов первого уровня. Они предлагают возможные варианты бухгалтерского учета непосредственно на предприятии с учетом его особенностей. В их основе заложены общие правила ведения бухгалтерского учета, конкретизированные с учетом отраслевых, размерных, временных и других характеристик организаций.

Четвертый уровень – рабочие документы, формирующие учетную политику организации: рабочий план счетов бухгалтерского учета; рабочие инструкции и указания по учету соответствующих объектов и операций непосредственно в организации. Эти документы разрабатываются организацией самостоятельно на основе документов первых трех уровней.

Основным нормативным документом, регламентирующим формирование, раскрытие и изменение учетной политики предприятия, является Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденное приказом Министерства Финансов РК.

Таким образом, учетная политика любой организации должна полностью соответствовать нормативно – правовым документам. Поэтому руководителям и бухгалтерской организации необходимо следить за всеми изменениями, происходящими в законодательстве РК.

Раскрытие учетной политики.

Предприятие должно раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания, о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики предприятия и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие существенные способы. Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике предприятия по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства Республики Казахстан.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

В тех случаях, когда при формировании учетной политики организации исходят из допущений, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть подробно раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующие отчетному, скорректированы. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Изменение учетной политики.

Менять учетную политику предприятие может только в особых случаях, которые также указаны в Положении «Учетная политика предприятия».

Этими случаями являются:

• изменения законодательства Республики Казахстан или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

• разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

• существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д. Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики. Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Республики Казахстан или нормативным актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за период, предшествующий отчетному. Указанные корректировки отражаются в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

**2 Организация, методика учета и налогообложения основных средств**

**2.1 Учет и налогообложение основных средств, как элемент учета и налогообложения предприятия**

**2.1.1 Понятие основных средств, их виды и значение**

Согласно НСФО 2 Раздел 16 основные средства – это материальные активы, которые:

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

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

К ним относятся:

- недвижимость (земельные участки, здания, сооружения и другие объекты, прочносвязанные с землей, перемещение которых невозможно без ущерба их назначению);

- транспортные средства;

- оборудование;

- производственный и хозяйственный инвентарь;

- специальные инструменты;

- биологические активы.

Биологические активы **–** это животное или растение, связанные с сельскохозяйственной деятельностью.

Основные средства, как и другой любой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания (необходимых характеристик для возможности включения учетного элемента в баланс или отчет о прибылях и убытках организации):

- при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;

- при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

Согласно МСФО № 16 основные средства – материальные активы, используемые для производства или поставки товаров и услуг, в административных целях, для сдачи в аренду другим компаниям, которые предполагается использовать в течение более одного периода.

Время, в течение которого предполагается получить доход от эксплуатации конкретного объекта или выполнения им в данном периоде определенных функций, рассматривается в учете как срок полезного использования.

Этот срок организация устанавливает самостоятельно (если он не определен в централизованном порядке или не указан в технических документах на конкретный объект), принимая во внимание:

* конкретные условия эксплуатации объекта с учетом планируемого количества смен работы, планово – предупредительных ремонтов, наличия агрессивной среды и других факторов;
* ожидаемую производительность объекта с учетом его технико-экономических показателей;
* действующие ограничения на эксплуатацию (например, срок аренды).

Единицей учета основных средств является – инвентарный объект.

Инвентарный объект – законченное устройство со всеми приспособлениями, или конструктивно – обособленный предмет, способный самостоятельно выполнять необходимые функции в соответствии с его предназначением. Если устройство состоит из нескольких частей с различными сроками полезного использования, то каждая их них рассматривается в учете как самостоятельный инвентарный объект.

Задачи учета основных средств:

1. Контроль за наличием основных средств по местам их использования и своевременное отражение их поступления, выбытия и перемещения.

2. Контроль за правильным расходованием средств на реконструкцию и модернизацию основных средств.

3. Начисление износа основных средств.

4. Выявление резерва уменьшения затрат по ремонту основных средств.

5. Контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и т.д.

Классификация основных средств представлена на рисунке 2.1.

Значение каждой из перечисленных групп основных средств в производстве и повышении его эффективности неодинаково. Активными основными средствами, непосредственно влияющим на уровень технической вооруженности труда на промышленном предприятии, являются рабочие машины, оборудование, транспортные средства и инструмент, т.е. орудия производства. От их качества, степени использования зависят объем производства и его эффективность.

Другие элементы производственных основных средств принимают косвенное участие в процессе производства (передаточные устройства), они создают необходимые условия для использования машин и оборудования, при помощи которых осуществляется процесс производства (здания, сооружения). Поэтому уровень материально-технической базы предприятия определяется прежде всего количеством и качеством активной части основных средств.

Соотношение стоимости отдельных групп производственных основных средств в общей стоимости определяет его структуру. Каждое промышленное предприятие имеет свою структуру основных средств, отражающую их производственно-технические особенности.

В зависимости от того, как используются объекты в производственной и хозяйственной деятельности, различают действующие, находящиеся в запасе и бездействующие основные средства. Такое деление необходимо для получения информации о загрузке и эффективности использования основных средств, возможности замены износившихся средств, принятия мер к передаче или реализации другим предприятиям ненужных средств, а также правильного расчета амортизации для включения в издержки производства. К действующим основным средствам относятся основные средства, используемые в производственной и хозяйственной деятельности. Находящиеся в запасе предназначаются для замены действующих во время ремонта, модернизации или полного выбытия. Бездействующие - это такие, которые по различным причинам не используются.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные и арендованные. Собственные полностью принадлежат данному предприятию, а арендованные являются собственностью других предприятий и в соответствии с договором аренды используются на данном предприятии.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Роль основных средств в процессе производства различна. Часть из них непосредственно воздействует на предмет труда и является активной, другая часть создает необходимые условия для труда и является пассивной.

Повышение удельного веса активной части фондов способствует росту технической оснащенности, увеличению производственной мощности предприятия, возрастанию фондоотдачи. В то же время немаловажна роль и пассивной части основных фондов, поскольку отсутствие нормальных условий труда приводят к болезням, травматизму, текучести кадров, снижению производительности труда. Помимо этого, целесообразно иметь определенную долю производственных основных фондов других отраслей и непроизводственных, которые способствуют расширению сферы услуг, оказываемых работникам предприятия, улучшают их благосостояние, что в свою очередь влияет на рост эффективности производства.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

* использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
* использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
* организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

**2.1.2 Оценка основных средств по международным и национальным стандартам учета**

Оценка основных средств.

Стоимость основных средств - это сумма, выплаченная, за приобретение, возведение, разработку или улучшение основных средств, включающая все затраты, до ввода в эксплуатацию основного средства:

* затраты на проведение земляных работ, необходимых для сооружения здания (например, закладка фундамента);
* затраты на доставку и разгрузку;
* затраты на установку;
* стоимость профессиональных услуг архитекторов и инженеров.

В момент признания материального актива, как объектов основных средств, необходимым условием является единый подход к их оценке.

В соответствии с МСФО и НСФО различают следующие виды оценки:

- первоначальная стоимость;

- справедливая стоимость;

- балансовая стоимость;

- ликвидационная стоимость;

- чистая стоимость реализации;

- паушальный платеж.

Характеристика каждого вида стоимости представлено в таблице 2.1.

**Таблица 2.1 – Виды оценки основных средств и их характеристика**

|  |  |
| --- | --- |
| Виды оценки | Характеристика |
| Первоначальная стоимость | стоимость фактически произведенных затрат по возведению или приобретению основных средств, которая включает в себя покупную стоимость, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, любые прямые затраты на приведение актива в рабочее состояние, торговые скидки (вычитаются при определении покупной цены). |
| Справедливая стоимость | сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или использования обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друг сторонами. |
| Балансовая стоимость | первоначальная или текущая стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации, по которой актив отражается в учете и финансовой отчетности. |
| Паушальный платеж | сумма, уплаченная не за какой-то отдельный объект, а за их комплекс при этом в документах не отражается цена каждого объекта, входящего в этот приобретенный комплекс. |
| Чистая стоимость реализации | Сумма, которую можно получить от реализации актива в сделке между независимыми сторонами за вычетом затрат на выбытие актива. |
| Ликвидационная стоимость | предполагаемая стоимость запасных частей, лома, отходов, возникающих при ликвидации основных средств в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. |

Положения стандартов бухгалтерского учета по учету основных средств обобщены в таблице 2.2.

**2.1.3 Налогообложение основных средств**

Порядок налогообложения операций с основными средствами регламентируется:

Налоговым Кодексом РК (НК РК) **-** Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет". Вступил в силу с 01 января 2010 года.

Объект налогообложения и налогоплательщики по земельному налогу согласно разделу 14 НК РК представлены на рисунке 2.2.

Налогоплательщики

Налоговая база

Объект налогообложения

Земельный налог

земельный участок (при общей долевой собственности на земельный участок - земельная доля).

площадь земельного участка.

физические и юридические лица, имеющие объекты обложения:

1) на праве собственности;

2) на праве постоянного землепользования;

3) на праве первичного безвозмездного временного землепользования.

По решению юридического лица его структурные подразделения рассматриваются в качестве плательщиков земельного налога.

**Рисунок 2.2 - Объекты налогообложения и налогоплательщики по земельному налогу**

Не являются объектом налогообложения:

1) земельные участки общего пользования населенных пунктов.

2) земельные участки, занятые сетью государственных автомобильных дорог общего пользования.

3) земельные участки, занятые под объекты, находящиеся на консервации по решению Правительства Республики Казахстан;

4) земельные участки, приобретенные и используемые для реализации инвестиционного проекта, в порядке, установленном статьями 138-140 настоящего Кодекса.

Согласно статья 340 «Порядок исчисления и сроки уплаты налога юридическими лицами» предусмотрен следующий порядок:

1. Юридические лица самостоятельно исчисляют суммы земельного налога путем применения соответствующей ставки налога к налоговой базе.

2. Юридические лица обязаны исчислять и уплачивать в течение налогового периода текущие платежи по земельному налогу.

3. Суммы текущих платежей подлежат уплате равными долями в сроки не позднее 20 февраля, 20 мая, 20 августа, 20 ноября текущего года.

С 2010 года НК (п.2 ст 373) в категорию неплательщиков земельного налога дополнительно включены:

- лица, награжденные орденами и медалями бывшего Союза ССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны, лица, проработавшие (прослужившие) не менее шести месяцев с 22 июня 1941 года по 9 мая 1945 года и не награжденные орденами и медалями бывшего Союза ССР за самоотверженный труд и безупречную воинскую службу в тылу в годы Великой Отечественной войны;

- отдельно проживающие пенсионеры (по аналогии с налогом на имущество) - по земельным участкам, занятым жилищным фондом, в том числе строениями и сооружениями при нем.

Норма по корректировке (увеличению либо снижению) ставок земельного налога на 50% по решению местного представительного органа теперь не распространяется на земельные участки, выделенные под автостоянки, АЗС и казино.

Земельный налог исчисляется на основании:

1) документов, удостоверяющих право собственности, право постоянного землепользования, право безвозмездного временного землепользования;

2) данных государственного количественного и качественного учета земель по состоянию на 1 января каждого года, предоставленных уполномоченным государственным органом по управлению земельными ресурсами.

Согласно статье 388 НК, исчисление налога производится путем применения соответствующей налоговой ставки к налоговой базе отдельно по каждому земельному участку.

Земельный налог исчисляется, начиная с месяца, следующего за месяцем предоставления налогоплательщику земельного участка, если иное не установлено НК.

В случае прекращения права владения или права пользования земельным участком земельный налог исчисляется за фактический период пользования земельным участком.

Уплата земельного налога производится в бюджет по месту нахождения земельного участка.

Юридические лица самостоятельно исчисляют суммы земельного налога путем применения соответствующей налоговой ставки к налоговой базе отдельно по каждому земельному участку (ст. 389 Налогового кодекса).

Суммы текущих платежей подлежат уплате равными долями не позднее 25 февраля, 25 мая, 25 августа, 25 ноября текущего года.

При возникновении налоговых обязательств в течении налогового периода первым сроком уплаты текущих сумм земельного налога является очередной срок, установленный п.3 ст. 389 НК, следующий за датой возникновения налогового обязательства по уплате налога.

При передаче юридическими лицами, указанными в подпунктах 3, 7 п.3 ст. 373 НК, объектов налогообложения в пользование или аренду первым сроком уплаты текущих сумм налога является очередной срок, следующий за датой передачи объектов налогообложения в пользование или аренду.

При изменении обязательств по земельному налогу в течение налогового периода текущие платежи корректируются на сумму изменения налоговых обязательств равными долями по предстоящим срокам уплаты земельного налога.

В случае передачи в течение налогового периода прав на объекты налогообложения сума налога исчисляется за фактический период владения земельным участком лицом, передающим данные права, должна быть внесена в бюджет до или в момент государственной регистрации прав. При этом первоначальным плательщиком исчисляется сумма налога с 1 января текущего года до начала месяца, в котором он передает земельный участок. Последующим плательщиком исчисляется сумма налога за период с начала месяца, в котором у него возникло право на земельный участок.

При государственной регистрации прав на земельный участок годовая сумма налога может быть внесена в бюджет одной из сторон (по согласованию). В последующем суммы налога с 1 января текущего года до начала месяца, в котором он передает земельный участок. Последующим плательщиком исчисляется сумма налога за период с начала месяца, в котором у него возникло право на земельный участок.

Налогоплательщик производит окончательный расчет и уплачивает земельный налог не позднее десяти календарных дней после наступления срока представления декларации за налоговый период.

Юридические лица (за исключением государственных учреждений), индивидуальные предприниматели, частные нотариусы, адвокаты представляют в налоговые органы по месту нахождения объектов налогообложения декларацию не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом.

Расчет текущих платежей по земельному налогу представляется не позднее 15 февраля текущего налогового периода.

Вновь созданные налогоплательщики, за исключением налогоплательщиков, созданных после последнего срока уплаты текущих платежей, представляют расчет текущих платежей не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем постановки налогоплательщика на регистрационный учет.

При изменении налоговых обязательств по земельному налогу в течение налогового периода расчет текущих платежей представляется не позднее 15 февраля, 15 мая, 15 августа, и 15 ноября текущего налогового периода по объектам налогообложения по состоянию на 1 февраля, 1 мая, 1 августа и 1 ноября соответственно.

Объект налогообложения и налогоплательщики по налогу на транспортные средства согласно разделу 13 Налог на транспортные средства НК РК представлены на рисунке 2.3.

Объект налогообложения

Налог на транспортные средства

транспортные средства, за исключением прицепов, подлежащие государственной регистрации и (или) состоящие на учете в Республике Казахстан.

физические лица, имеющие объекты обложения на праве собственности, и юридические лица, их структурные подразделения (далее - юридические лица), имеющие объекты обложения на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

Налогоплательщики

**Рисунок 2.3 - Объект налогообложения и налогоплательщики по налогу на транспортные средства**

Не являются объектами налогообложения:

1) карьерные автосамосвалы грузоподъемностью 40 тонн и выше;

2) специализированные медицинские транспортные средства.

Исчисление налога производится по ставкам, регламентированным статьей 367 Налогового кодекса (указанных в таблице 2.2), установленным в месячных расчетных показателях, размер, которого ежегодно утверждается законодательным актом о республиканском бюджете на соответствующий финансовый год.

**Таблица 2.3 – Ставки, установленные в месячных расчетных показателях**

|  |  |
| --- | --- |
| Объект налогообложения | Налоговая ставка (месячный расчетный показатель) |
| 1. Легковые автомобили с объемом двигателя (куб.см):  |   |
| до 1100 включительно  | 4,0 |
| свыше 1100 по 1500  | 6,0 |
| свыше 1500 по 2000  | 7,0 |
| свыше 2000 по 2500  | 12,0 |
| свыше 2500 по 3000  | 17,0  |
| свыше 3000 по 4000  | 22,0  |
| свыше 4000. | 117,0  |
| 2. Грузовые, специальные автомобили грузоподъемностью (без учета прицепов): |   |
| до 1 тонны включительно  | 6,0  |
| свыше 1 тонн по 1,5 тонны  | 9,0  |
| свыше 1,5 по 5 тонн  | 12,0  |
| свыше 5 тонн.  | 15,0  |
| 3. Самоходные машины и механизмы на пневматическом ходу, за исключением машин и механизмов на гусеничном ходу.  | 3,0  |
| 4. Автобусы:  |   |
| до 12 посадочных мест включительно | 9,0  |
| свыше 12 по 25 посадочных мест включительно  | 14,0  |
| свыше 25 посадочных мест.  | 20,0  |
|  5. Мотоциклы, мотороллеры, мотосани, маломерные суда, мощность двигателя которых не более 55 кВт  | 1,0 |
| Мотоциклы, мощность двигателя которых превышает 55 кВт  | 10,0 |
| 6. Катера, суда, буксиры, баржи, яхты (мощность двигателя в лошадиных силах): |   |
| до 160 включительно  | 6,0  |
| свыше 160 по 500  | 18,0  |
| свыше 500 по 1000  | 32,0 |
| свыше 1000.  | 55,0  |
| 7. Летательные аппараты.  | 4,0 % от МРП с каждого Квт/м  |

Так, на 2010 год размер месячного расчетного показателя, предназначенного для исчисления пособий и иных социальных выплат, а также для применения штрафных санкций, налогов и других платежей составляет 1413 тенге.

При этом в соответствии со статьей 348 Налогового кодекса налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму налога за налоговый период, исходя из объектов налогообложения, налоговой ставки и поправочных коэффициентов по каждому транспортному средству.

Следует отметить, что в зависимости от срока эксплуатации транспортного средства дополнительно к ставкам налога применяются поправочные коэффициенты. Срок эксплуатации транспортного средства исчисляется исходя из года выпуска, указанного в паспорте транспортного средства или в «Руководстве по летной эксплуатации воздушного судна».

Как указано в статье 370 НК, налоговый период для исчисления и уплаты налога на транспортные средства аналогичен налоговому периоду, установленному для корпоративно подоходного налога, то есть, согласно статье 148 НК, им является календарный год.

Вместе с тем следует отметить, что бывают случаи, когда вещные права на транспортные средства приобретаются в середине или в конце года, то есть период обладания правами на них составляет менее года. В этом случае сумма налога исчисляется в соответствии с п.1 ст. 368 НК: за период фактического нахождения транспортного средства на праве собственности, праве хозяйственного ведения или праве оперативного управления посредством деления годовой суммы налога на 13 и умножения на количество месяцев фактического нахождения транспортного средства на данных правах.

Таким образом, сумма налога на транспортные средства за налоговый период исчисляется налогоплательщиками пропорционально их периодам обладания вещными правами на данные транспортные средства.

Кроме того, следует отметить, что согласно п. 3 ст. 368 НК, при передаче физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами, адвокатами, права собственности на транспортное средство:

- индивидуальным предпринимателям,

- частным нотариусам,

- адвокатам,

- юридическим лицам, исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, производится аналогично вышеуказанному порядку, который регламентирован п.2 ст. 368.

При этом указанный порядок исчисления суммы налога не распространяется на физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами, адвокатами, передающих право собственности на транспортное средство другим физическим лицам, также не являющимся индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами, адвокатами. В данном случае годовая сумма налога исчисляется и вносится в бюджет по согласованию одной из сторон.

Следовательно, налог на транспортные средства физических лиц уплачивается один раз в год и исчисляется в месячных расчетных показателях, установленных действующим законодательством на момент платежа, в соответствии со ставками, установленными статьей 368 НК. При регистрации транспортных средств, в связи с изменением владельца или переменой места жительства, на территории РК в текущем году налог вторично не уплачивается.

Кроме того, следует обратить внимание налогоплательщиков на тот факт, что налог уплачивается независимо от того, находится ли транспортное средство на ремонте или не эксплуатируется по какой-либо другой причине, до снятия его с государственного учета.

Объект налогообложения и налогоплательщики по налогу на имущество согласно разделу 15 Налог на имущество НК РК представлены на рисунке 2.4.

Налоговая база

Объект налогообложения

Налогоплательщики

Налог на имущество

для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей являются здания, сооружения, относящиеся к таковым в соответствии с классификацией, установленной государственным уполномоченным органом в области технического регулирования, и учитываемые в составе основных средств или инвестиций в недвижимость в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

среднегодовая остаточная стоимость объектов обложения, определяемая по данным бухгалтерского учета.

1)юридические лица, имеющие объект налогообложения на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления на территории Республики Казахстан;

2) индивидуальные предприниматели, имеющие объект налогообложения на праве собственности на территории Республики Казахстан.

**Рисунок 2.4 - Объект налогообложения и налогоплательщики по налогу на имущество**

По решению юридического лица его структурные подразделения рассматриваются в качестве плательщиков налога.

Юридические лица - нерезиденты Республики Казахстан являются плательщиками налога по объектам обложения, находящимся на территории Республики Казахстан.

Плательщиками налога на имущество не являются:

1) плательщики единого земельного налога по объектам налогообложения в пределах [нормативов](http://www.nalog.kz/nal_zak/kodex/Postan.htm#345_351_379) потребности, устанавливаемых Правительством Республики Казахстан.

Плательщики единого земельного налога по объектам налогообложения сверх установленных нормативов потребности уплачивают налог на имущество в порядке, установленном настоящим разделом;

2) недропользователи, налогообложение которых осуществляется по второй модели налогового режима, определенного в статье 283 настоящего Кодекса;

3) государственные учреждения;

5) государственные предприятия исправительных учреждений уполномоченного органа в сфере исполнения уголовных наказаний;

6) религиозные объединения.

Юридические лица, указанные в подпункте 5) настоящего пункта, не освобождаются от уплаты налога по объектам налогообложения, переданным в пользование или в аренду.

Не являются объектами налогообложения:

1) земля, являющаяся объектом обложения земельным налогом в соответствии со статьями 326 и 327 настоящего Кодекса;

2) транспортные средства, являющиеся объектом обложения налогом на транспортные средства в соответствии со статьей346 настоящего Кодекса;

3) основные средства, находящиеся на консервации по решению Правительства Республики Казахстан;

4) государственные автомобильные дороги общего пользования и дорожные сооружения на них:

полоса отвода;

конструктивные элементы дорог;

обстановка и обустройство дорог;

мосты;

путепроводы;

виадуки;

транспортные развязки;

тоннели;

защитные галереи;

сооружения и устройства, предназначенные для повышения безопасности дорожного движения;

водоотводные и водопропускные сооружения;

лесополосы вдоль дорог;

линейные производственные комплексы, здания и сооружения, жилые дома;

5) основные средства, вновь вводимые в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта в порядке, установленном статьями 138-140 настоящего Кодекса;

6) объекты незавершенного строительства в виде вновь возводимых зданий и сооружений, а также оборудования, требующего монтажа в указанных объектах.

В соответствии со статьей 398 НК юридические лица (за исключением:

1) индивидуальные предприниматели;

2) юридические лица, применяющие специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации.

2. Юридические лица, указанные ниже, исчисляют налог на имущество по ставке 0,1 процента к налоговой базе:

1) юридические лица, определенные статьей 134 НК, за исключением религиозных объединений;

2) юридические лица, определенные статьей 135 НК;

3) организации, основным видом деятельности которых является выполнение работ (оказание услуг) в области библиотечного обслуживания;

4) государственные предприятия, осуществляющие функции в области государственной аттестации научных кадров;

5) юридические лица по объектам водохранилищ, гидроузлов и других водохозяйственных сооружений природоохранного назначения, находящимся в государственной собственности и финансируемым за счет средств бюджета;

6) юридические лица по объектам гидромелиоративных сооружений, используемым для орошения земель юридических лиц - сельскохозяйственных товаропроизводителей и крестьянских или фермерских хозяйств;

7) юридические лица по объектам питьевого водоснабжения) исчисляют налог на имущество по ставке 1,5 % к налоговой базе.

Налог на имущество по ставке 0,5 процента к налоговой базе исчисляют следующие плательщики:

1) индивидуальные предприниматели;

2) юридические лица, применяющие специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации.

Исчисление налога производится налогоплательщиками самостоятельно путем применения соответствующей ставки налога к налоговой базе.

Уплата налога производится в бюджет по месту нахождения объектов налогообложения.

Суммы текущих платежей налога вносятся налогоплательщиком, за исключением индивидуальных предпринимателей, применяющих специальный налоговый режим на основе патента, равными долями не позднее 25 февраля, 25 мая, 25 августа и 25 ноября налогового периода.

В случае поступления в течение налогового периода объектов налогообложения текущие платежи по налогу на имущество увеличиваются на сумму, определяемую путем применения налоговой ставки к 1/13 первоначальной стоимости поступивших объектов налогообложения, определенной по данным бухгалтерского учета на дату поступления, умноженной на количество месяцев текущего налогового периода, начиная с месяца, в котором объекты налогообложения поступили до конца налогового периода. Сумма, на которую подлежат увеличению текущие платежи, распределяется равными долями по срокам, установленным пунктом 5 настоящей статьи, при этом первым сроком уплаты текущих платежей является очередной срок, следующий за датой поступления объектов налогообложения.

В случае выбытия в течение налогового периода объектов налогообложения текущие платежи уменьшаются на сумму, определяемую путем применения налоговой ставки к 1/13 стоимости выбывших объектов налогообложения, умноженной на количество месяцев текущего налогового периода, начиная с месяца, в котором объекты налогообложения выбыли, до конца налогового периода. При этом стоимостью выбывших объектов налогообложения является: первоначальная стоимость по данным бухгалтерского учета на дату поступления – по объектам налогообложения, поступившим в текущем налоговом периоде; балансовая стоимость по данным бухгалтерского учета на начало налогового периода - по остальным объектам налогообложения. Сумма, на которую подлежат уменьшению текущие платежи, распределяется равными долями на оставшиеся сроки уплаты текущих платежей.

Налогоплательщик производит окончательный расчет и уплачивает налог на имущество не позднее десяти календарных дней после наступления срока представления декларации за налоговый период.

Согласно статьей 402 НК, расчет сумм текущих платежей по налогу на имущество представляется не позднее 15 февраля отчетного налогового периода.

Вновь созданные налогоплательщики представляют расчет сумм текущих платежей не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем постановки в налоговых органах на регистрационный учет.

При изменении налоговых обязательств по налогу на имущество в течение налогового периода расчет текущих платежей представляется не позднее 15 февраля, 15 мая, 15 августа и 15 ноября текущего налогового периода по объектам налогообложения по состоянию на 1 февраля, 1 мая, 1 августа и 1 ноября соответственно.

Декларация представляется не позднее 31 марта года, следующего за отчетным.

На рисунке 2.6 представлена методика расчета налога на имущество, земельного налога, налога на транспорт.

**2.2 Учет движения основных средств**

**2.2.1 Документальное оформление поступления, перемещения и выбытия основных средств.**

Основные средства могут быть приобретены:

* путем оплаты наличными средствами;
* в кредит;
* путем бартерного обмена;
* посредством строительства хозяйственным или подрядным способом;
* путем дарения.

Формы первичной документации для учета основных средств утверждаются постановлением Госкомстатом РК. В соответствии с данным постановлением организации обязаны применять следующие первичные учетные документы для оформления операций по движению основных средств:

1. Акт (накладную) приемки – передачи основных средств по форме №ОС – 1 – для оформления поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств (ПРИЛОЖЕНИЕ Б);
2. Акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов по форме № ОС – 3 – для оформления операций по передаче в ремонт и приемке из ремонта основных средств (ПРИЛОЖЕНИЕ В);
3. Акт на списание основных средств по форме № ОС – 4 – для оформления операций по ликвидации основных средcтв (кроме автотранспорта) (ПРИЛОЖЕНИЕ Г);
4. Акт на списание автотранспортных средств по форме № ОС – 4а – для оформления операций по ликвидации автотранспорта (ПРИЛОЖЕНИЕ Д);

**2.2.2 Аналитический и синтетический учет движения и налогообложения основных средств**

Единицей аналитического учета основных средств является инвентарный объект. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая из них учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Для организации аналитического учета и контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту при принятии к бухгалтерскому учету присваивается соответствующий инвентарный номер**,** который сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера выбывших объектов основных средств в течение 5 лет не присваивают другим вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам.

Бухгалтерский аналитический (инвентарный) учет основных средств ведется пообъектно с помощью инвентарных карточек**.** На предприятии, имеющем небольшое количество инвентарных объектов, их аналитический учет рекомендуется вести в инвентарной книге с подведением внутренних итогов по видам объектов и местам их нахождения.

Заполнение инвентарных карточек (книги) производится на основании акта (накладной) приемки - передачи основных средств, технической документации и других первичных документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

Винвентарных карточках (книге), ведущихся, как правило, в одном экземпляре, должны быть приведены следующие данные по инвентарному объекту: наименование, инвентарный номер, срок полезного использования, способ начисления амортизации, сведения об освобождении объекта от начисления амортизации (если это предусмотрено), индивидуальные особенности объекта.

Заполненные инвентарные карточки в бухгалтерии регистрируют в описях инвентарных карточек по учету основных средств, которые ведут в одном экземпляре по каждой классификационной группе основных средств. В описи инвентарных карточек указываются:

- порядковый номер карточки и присвоенные инвентарные номера;

- наименование объекта.

При выбытие основных средств в описях делается отметка о закрытых карточек.

Опись инвентарных карточек обеспечивает контроль за полнотой учета основных средств и ее хранят наравне с другими документами.

На основании инвентарных карточек по поступившим и выбывшим основным средствам в конце месяца заполняется карточка учета движения основных средств в 1 экземпляре. По каждой классификационной группе основных средств. В карточке записывают остаток движения основных средств в течение отчетного года в денежном выражении, таким образом, обеспечивается свод оборотов и остатков по каждой классификационной группе, которые сверяются с главной книгой (остаток на начало и конец, обороты по дебету) и журнал-ордер № 12 (обороты по кредиту).

На основании данных карточек составляется отчетность о наличии и движении основных средств.

При регистрации карточки нумеруют и перемещают в специальную картотеку.

Материально-ответственные лица с целью контроля и обеспечения сохранности основных средств объекта ведут инвентарный список основных средств по месту их нахождения или книгу закрепления инвентаря, где указываются фамилия, имя, отчество лица, получившее технику, оборудование, производственный или хозяйственный инвентарь, инвентарный номер объекта и роспись в получении.

В конце месяца на основании первичных документов по выбытию основных средств составляется журнал-ордер №12 (ПРИЛОЖЕНИЕ Г) по кредиту счета 2410, т.е. журнал-ордер №12 является регистром синтетического учета.

В конце месяца данные журнала-ордера №12 переносятся в главную книгу.

Сальдо на конец месяца с главной книги переносятся в баланс. При этом вычитается сумма накопленной амортизации за время эксплуатации.

Все основные средства, закрепленные за материально-ответственными лицами в разрезе цехов (отделов) субъекта, заносят в инвентарные списки основных средств. Списки находятся у материально- ответственных лиц и используются ими для оперативных целей. На рисунке 2.6 показана схема организации учета основных средств.

Синтетический учет основных средств ведется на счете 2410 «Основные средства».

Хозяйствующие субъекты в своем рабочем плане могут предусмотреть следующие субсчета:

2411 «Земля»;

2412 «Здания»;

2413 «Машины и оборудования»;

2414 «Транспортные средства»;

2415 «Компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных»;

2416 «»Офисная мебель»;

2417 «Производственный инвентарь».

Счет 2410 «Основные средства»:

* по структуре - активный;
* по назначению – основной (постоянный), инвентарный.

Характеристика дебетового и кредитового оборотов представлена на рисунке 2.5.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере №12 по кредитовому признаку на основании первичных документов по выбытию основных средств.

Типовые хозяйственные операции по учету движения и налогообложения объектов основных средств обобщены в таблице 2.4.

**Таблица 2.4 - Типовая корреспонденция по движению и налогообложению основных средств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственных операций | Корреспонденция счетов |
| Дебет | Кредит |
| 1 | Поступление основных средств в счет оплаты акций, внесения вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал | 2410 | 5110 |
| 2 | Приобретение основных средств:- за счет выданных подотчетных сумм;- у физических лиц и организаций;- у дочерних, ассоциированных и совместных организаций; | 241024102410 | 12503390,33103320,3330 |
| 3 | Поступление основных средств на условиях финансовой аренды | 2410 | 4150 |
| 4 | Сумма НДС от стоимости приобретенных основных средств (кроме легкового транспорта) | 1420 | 1250,33903320,3330 |
| 5 | Безвозмездное поступление основных средств от физических лиц и организаций | 2410 | 6220 |
| 6 | Оприходование неучтенных основных средств, выявленных | 2410 | 6280 |
| 7 | Перевод инвестиций в недвижимость в категорию «основные средства» | 2410 | 2310 |
| 8 | Увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате произведенной переоценки (дооценка) | 2410 | 5420 |
| 9 | Уменьшение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате произведенной переоценки (уценка) | 5420 | 2410 |
| 10 | Отражение первоначальной стоимости основных средств, инвестиций в недвижимость, принятых в эксплуатацию при завершении строительства (монтажа) | 2310,2410 | 2930 |
| 11 | Отнесение затрат, связанных с капитальным ремонтом (модернизацией, реконструкцией), приводящих к увеличению будущих экономических выгод от использования основных средств | 2410 | 2930 |
| 12 | Внутреннее перемещение основных средств | 2410 | 2410 |
| 13 | Возврат арендодателю основных средств, принятых в долгосрочную аренду (на балансе арендатора) | 4150 | 2410 |
| 14 | Списание основных средств при их выбытии (передача в финансовую аренду, ликвидации, реализации, недостачи и т.п.):- на балансовую стоимость;- на сумму накопленной амортизации | 74102420 | 24102410 |

**2.3 Анализ технико-экономических показателей по эксплуатации основных средств**

Выделяют две группы показателей эффективности использования основных фондов предприятия:

1 группа – общие показатели

2 группа – частные показатели, которые непосредственно отражают эффективное использование активной части основных фондов.

**Таблица 2.5 - Показатели эффективности использования основных средств**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Формула расчета | Краткая характеристика |
| Общие показатели: |
| Фондоотдача | Фотд = Т / ФТ— объем товарной или валовой, или реализованной продукции, (тенге)Ф — среднегодовая стоимость основных производственных фондов предприятия, (тенге) | характеризует, сколько в стоимостном выражении выпущено предприятием продукции приходится на одну денежную единицу ОФ предприятия. Чем выше уровень фондоотдачи, тем эффективнее используются основные фонды предприятия. |
| Фондоёмкость | Фемк = Ф / ТЕсли фондоотдача должна иметь тенденцию к увеличению, то фондоемкость — к снижению. | величина, обратная фондоотдачи, характеризует, сколько в денежном выражении ОФ необходимо для создания одной денежной единицы выпускаемой продукции.  |
| Фондовоору-жённость | Фвоор = Ф / ЧрЧр - численность работников предприятия.отношение величины основных фондов в среднем за год к численности промышленно-производственного персонала или к численности основныхпроизводственных рабочих. | Характеризует этот показатель обеспеченность основными фондами в денежном выражении одного работающего или одного производящего рабочего и косвенно свидетельствует об уровне механизации и автоматизации производственных процессов. |
| Рентабельность капитала | Ркап = П / ФП – прибыль, полученная в данном периодеРост этого показателя свидетельствует об эффективности использования основных фондов | Это показатель, который характеризует сумму прибыли, полученную в данном периоде предприятием по результатам хозяйственной деятельности к среднегодовой стоимости основных фондов.  |
| Частные показатели: |
| Коэффициент экстенсивного использования оборудования | Кэкст = tфакт / tплангде tфакт — фактическое время работы оборудования, (в часах)tплан —время работы оборудования по норме (в часах)  | Характеризует использование рабочего времени оборудования. |
| Коэффициент интенсивной загрузки оборудования | Кинт = Вф / ВнВф — фактическая выработка оборудованием продукции в единицу времени;Вн - технически обоснованная выработка оборудованием продукции в единицу времени  | характеризует использование оборудования по производительности |
| Коэффициент интегральной загрузки оборудования | Кинтегр. = Кэкст.\* Кинт.определяется как произведение коэффициентов интенсивного и экстенсивного использования оборудования | комплексно характеризует эксплуатацию его по времени и производительности. |
| Для более полной оценки динамики состояния основных фондов рассчитываются следующие коэффициенты: |
| Коэффициент годности | Кгод = БС / ПСБС – балансовая стоимость основных средств;ПС – первоначальная стоимость основных средств | Характеризует степень годности оборудования |
| Коэффициент износа | Кизн = НА / ПСНА – накопленная амортизация | Характеризует степень износа оборудования |
| Коэффициент обновления | Кобн = ОСвв / ОСкгОСвв – стоимость введенных основных средствОСкг – стоимость основных средств на конец года | Характеризует степень обновления оборудования |
| Коэффициент выбытия | Квыб = ОСвыб/ОСкгОСвыб – стоимость выбывших основных средствОСкг – стоимость основных средств на начало года | Характеризует степень выбытия оборудования |

Среднегодовая стоимость основных средств определяется на основе первоначальной стоимости с учетом их ввода и ликвидации по следующей формуле:

Фс = Ф п(б) + Фвв\*ЧМ / 12 – Фл\*(12 – М) / 12

где Ф п(б) - первоначальная стоимость о.ф. Фвв - стоимость введенных о.ф. ЧМ - число месяцев функционирования введенных о.ф. Фл - стоимость ликвидированных о.ф. М – количество месяцев функционирования выбывших о.ф.

Экстенсивное использование оборудования характеризуется также коэффициентом сменности его работы, который определяется как отношение общего количества отработанных оборудованием данного вида в течение дня станко-смен к количеству станков, работавших в наибольшую смену. Исчисленный таким образом коэффициент сменности показывает, во сколько смен в среднем ежегодно работает каждая единица оборудования.

• Коэффициент загрузки оборудования также характеризует использование оборудования во времени. Устанавливается он для всего парка машин, находящихся в основном производстве. Рассчитывается как отношение трудоемкости изготовления всех изделий на данном виде оборудования к фонду времени его работы. Таким образом, коэффициент загрузки оборудования в отличие от коэффициента сменности учитывает данные о трудоемкости изделий. На практике коэффициент загрузки обычно принимают равным величине коэффициента сменности, уменьшенной в два раза (при двухсменном режиме работы) или в три раза (при трехсменном режиме).

• На основе показателя сменности работы оборудования рассчитывается, и коэффициент использования сменного режима времени работы оборудования. Он определяется делением достигнутого в данном периоде коэффициента сменности работы оборудования на установленную на данном предприятии (в цехе) продолжительность смены.

**2.4 Инвентаризация основных средств**

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности проводится инвентаризация основных средств не менее одного раза в год.

На рисунке 2.8 отражены основные аспекты инвентаризации основных средств.

Техника проведения инвентаризации.

Для проведения инвентаризации основных средств создается инвентаризационная комиссия, состав которой утверждается приказом руководителя организации.

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

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

До проведения инвентаризации члены комиссии должны:

* подробно ознакомиться с материалами последней инвентаризации, проведенной по данным объектам, с мерами, принятыми по результатам последней инвентаризации;
* опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения имущества, имеющие отдельные входы и выходы;
* проверить исправность весоизмерительных приборов, используемых для работы комиссии в процессе проведения инвентаризации, и соблюдение установленных сроков их клеймения;
* получить последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении имущества, подлежащего инвентаризации.

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

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

Инвентаризация имущества производится по местонахождению имущества.

При инвентаризации основных средств проверяется:

1. Наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных описей и списков по учету основных средств;
2. Наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
3. Наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности индивидуального предпринимателя или организации, а также сданные или принятые в аренду, на ответственное хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

В процессе инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в инвентаризационные описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

Основные средства заносятся в опись по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

При выявлении объектов не принятых на учет, а также объектов, по которым в учетных регистрах отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия включает в инвентаризационную опись недостающие, правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Объекты основных средств, которые в момент инвентаризации будут вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия, о чем должно быть оговорено в распоряжении о проведении инвентаризации.

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

Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносятся в инвентаризационные описи. В конце описи материально ответственное лицо дает расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в его присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственного лица в инвентаризационных описях лицо, принявшее это имущество, расписывается в их получении, а сдавшее - в их сдаче.

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

На имущество, не принадлежащее индивидуальному предпринимателю или организации на правах собственности, но находящееся у них, составляются отдельные инвентаризационные описи.

На имущество, пришедшее в негодность, составляется отдельная инвентаризационная опись.

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

Инвентаризационные описи могут быть оформлены как на бумажных, так и на электронных носителях. Записи в инвентаризационных описях осуществляются без помарок и подчисток. На последних листах инвентаризационной описи пустые строки прочеркиваются.

При обнаружении материально ответственным лицом после инвентаризации ошибки в описях, оно немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявляет об этом председателю инвентаризационной комиссии. Комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

В бухгалтерии на основании инвентарных описей составляют сличительную ведомость.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации - расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей (актов).

Отражение в учете результатов инвентаризации и переоценки основных средств.

Излишки основных средств подлежат оприходованию по рыночной стоимости (на дату проведения инвентаризации) как неучтенные основные средства по дебету счета 2410 «Основные средства» и отражаются на финансовых результатах хозяйственной деятельности организации по кредиту счета 6280 «Прочие доходы».

Недостачи основных средств списываются за счет виновных лиц по дебету счета 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников» кредиту счета 2410 «Основные средства», а при отсутствии виновников или отказе суда во взыскании - по дебету счета 7470 «Прочие расходы».

Все организации имеют право переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). Переоценка объекта основных средств осуществляется путем пересчета его первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости, если объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время его использования. С этой целью проводится обязательная инвентаризация с исчислением восстановительной стоимости.

Переоценку осуществляют все организации независимо от форм собственности и вида деятельности. Переоценке подлежат все виды основных средств независимо от технического состояния, как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве, а также подготовленные к списанию, но не оформленные актами.