**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность**. Выручка является главным финансовым результатом деятельности предприятия, определяющим эффективность использования его оборотных активов. Величина выручки по отношению к себестоимости отражает способность предприятия получать прибыль. При этом выручка является основным источником финансирования текущих расходов предприятия. Динамика выручки определяет конкурентоспособность предприятия на рынке, так как снижение конкурентоспособности является основным фактором снижения спроса на продукцию предприятия, а, следовательно, и фактором снижения выручки. Вопросы, связанные с формированием, планированием и управлением выручкой являются одинаково актуальными для предприятий независимо от их формы собственности и сферы деятельности. В законе РК "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" от 26.12.95 №2732 с изменениями и дополнениями, внесенными законами РК от 11.07.97, 16.07.99, 24.12.01, 24.06.02 и от 28.02.07 в статье 13 сказано: "Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме увеличения активов или их стоимости либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанного с вкладами собственников». Без осуществления соответствующих расходов, как правило, невозможно получить желаемые доходы. Не получив доходы, в свою очередь, невозможно осуществить развитие предприятия и успешно решать социальные вопросы" [1].

В соответствии с НСФО с п. 3 ст. 2 Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 21 июня 2007 года № 217(приказ вводится с 1 января 2008 года) индивидуальные предприниматели и организации, за исключением государственных учреждений, субъектов крупного предпринимательства и организаций публичного интереса, осуществляют составление финансовой отчетности в соответствии с национальными стандартами в зависимости от их принадлежности к следующим категориям:

1) к субъектам малого предпринимательства, применяющим в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан специальные налоговые режимы для крестьянских или фермерских хозяйств, юридических лиц – производителей сельскохозяйственной продукции, а также на основе упрощенной декларации;

2) к субъектам малого предпринимательства, за исключением перечисленных в подпункте 1 настоящего пункта, а также некоммерческим организациям, филиалам и представительствам иностранных юридических лиц, зарегистрированным на территории Республики Казахстан в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

3) к субъектам среднего предпринимательства, а также государственным предприятиям, основанным на праве оперативного управления (казенные предприятия) [2].

Особенность положений НСФО №2 в том, что разработчики норматива ссылаются на МСФО, разница только в том, что МСФО предназначен для крупных организаций, но любая организация вправе выбрать одну из стандартов.

**Целью данной работы** является исследование вопросов осуществления выручки от реализации продукции (работ и услуг) и отражения их в учете и отчетности.

В соответствии с поставленной целью необходимо решить следующие **задачи**:

- рассмотреть экономическую сущность и регламентацию понятия выручки;

- ознакомиться с организацией учета выручки;

- выявить особенности раскрытия выручки;

- проанализировать и прийти к общему выводу, а также выделить предложения по совершенствованию учета.

**Методологической основой** для написания данной работыявились нормативные акты в области бухгалтерского учета, Международный стандарт финансовой отчетности, а также Закон Республики Казахстан "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" и научные труды ведущих специалистов в области учета выручки.

**1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И РЕГЛАМЕНТАЦИЯ ПОНЯТИЯ ВЫРУЧКИ**

**1.1 Роль учета в формировании процесса реализации продукции (работ и услуг)**

**Выручка** - бухгалтерский термин, означающий количество денег или иных благ, получаемое компанией за определённый период её деятельности, в основном за счёт продажи продуктов или услуг своим клиентам. Выручка отличается от прибыли, так как прибыль - это выручка минус расходы издержки, которые компания понесла в процессе производства своих продуктов. Прирост капитала в результате увеличения по какой-то причине стоимости активов предприятия к выручке не относится. Для благотворительных организаций выручка включает общую стоимость полученных денежных подарков.

При этом деятельность предприятия можно характеризовать по нескольким направлениям:

• выручка от основной деятельности, поступающая от реализации продукции (выполненных работ, оказанных услуг);

• выручка от инвестиционной деятельности, выраженная в виде финансового результата от продажи внеоборотных активов, реализации ценных бумаг;

• выручка от финансовой деятельности.

Общая выручка складывается из выручки по этим трем направлениям. Однако основное значение в ней отдается выручке от основной деятельности, определяющей весь смысл существования предприятия.

**Выручка от продажи товаров и оказания услуг**

**Товары** включают в себя продукцию, произведенную организацией для продажи либо купленную для перепродажи, а также земельные участки, природные угодья и другое имущество, в частности, здания, предназначенные для продажи, а не для использования в производственной и коммерческой деятельности в качестве основных средств.

*Выручка от продажи в обычных условиях* признается в день передачи права собственности или владения товаром и отражается в учете как дебиторская задолженность. Выручка признается только тогда, когда имеется достаточная вероятность получить экономические выгоды по данной сделке. *Выручка и расходы*, относящиеся к одной и той операции или сделке, должны признаваться одновременно при отгрузке товара, если соблюдены все другие условия признания выручки.

*Особенности признания выручки от продажи товаров* зависят от гражданского и коммерческого законодательства, существующего в различных странах, от обычаев делового оборота и условий, предусмотренных в договорах купли-продажи.

*Продажа с отсроченной отгрузкой* имеет место по сделкам с крупной сложной техникой, транспортировка которой затруднена, требует больших усилий и длительного времени, или по продаже массовых товаров, требующих специальных условий и сооружений для хранения (нефть и нефтепродукты, химические вещества, мясопродукты и т.п.), закупаемых в больших количествах.

*Отгрузка товара с условием его установки и проверки* не влечет за собой немедленного признания выручки, несмотря на то, что товар находится у покупателя под его ответственностью и в его собственности. Выручка может быть признана только после установки проверки товара, подтвержденных покупателем.

*Продажи с предоплатой:*

1. доставка товаров осуществляется после окончательного платежа покупателя;
2. заказ с частичной или полной предоплатой товаров;
3. подписка на печатные издания и аналогичные товары;
4. продажа с оплатой наличными при получении товара.

*Продажа с правом отказа покупателя*: выручка может быть признана только после получения формального подтверждения о приемке отгруженных товаров или когда истек договорной срок возможного отказа после его фактической доставки покупателю.

*Продажа через посредников, по консигнации или договору комиссии*: выручка признается после продажи товара посредником или консигнатором (комиссионером) третьей стороне на основании документального извещения агента об этом факте.

*Продажи в рассрочку*: продажа в кредит с рассрочкой платежа предполагает, что выручка без процентов за пользование кредитом признается в день продажи товара. **Услуги** отличаются от товаров тем, что материальная составляющая в них не является основополагающей, а основные конструкционные или веществообразующие материал практически отсутствуют. Отдельные услуги, такие, как проектирование, непосредственно связаны со строительно-монтажными работами.

*Выручка признается по общему правилу в том отчетном периоде, в котором оказаны услуги, предусмотренные договором:* если выполнение услуг по конкретному договору растягивается на два или несколько отчетных периодов, в каждом периоде признается часть дохода от выполнения услуги, пропорциональная объему работы, выполненному в данном периоде.

*Комиссионные вознаграждения:* за показ или публикацию рекламы признаются выручкой в отчетных периодах, в которых демонстрировалась или публиковалась данная реклама.

*Вознаграждения за финансовые услуги:* зачастую трудно отличить от дисконта или премии, возникающих по условиям рыночной стоимости тех или иных финансовых инструментов. Если вознаграждения за дополнительные услуги могут быть вычленены из эффективного дохода по финансовому инструменту, то они должны быть признаны в качестве выручки от оказания услуг[4].

**1.2 Регламентация информации по МСФО №18**

**Выручка** - валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанного с взносами участников собственного капитала.

Под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его счет. Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми предприятием экономическими выгодами и не ведут увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из выручки. Подобным образом, при агентских отношениях валовой приток экономических выгод включает суммы, собираемые от имени принципала, которые не ведут к увеличению собственного капитала предприятия. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. При этом выручкой является сумма комиссионных вознаграждений.

По мнению Г. Шулдякова [5], определение выручки через понятие "валовые поступления" требует раскрытия природы экономических выгод, непосредственно относящихся к компании. В частности, обычно компания является сборщиком налогов с покупателей (например, налог на добавленную стоимость). Однако такие поступления представляют собой доходы государства, а не компании. Поэтому выручка принимается к учету за минусом налога на добавленную стоимость и других подобных налогов.

**Сфера применения**

1.Настоящий стандарт применяется при учете выручки, полученной от следующих операций и событий:

a) продажи товаров;

b) предоставление услуг;

c) использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

2. Под товарами подразумевается продукция, произведенная предприятием для продажи, и товары, купленные для дальнейшей продажи (например, товары, приобретенные розничным продавцом, земля или другое имущество, предназначенное для перепродажи).

3.Предоставление услуг обычно подразумевает выполнение предприятием согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного отчетного периода или более чем одного.

4.Использование активов предприятия другими сторонами ведет к возникновению выручки в форме:

a) процентов - платы, которая взимается за пользование денежными средствами и эквивалентами денежных средств или с сумм задолженности перед предприятием;

b) роялти - платы за использование долгосрочных активов предприятия, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения;

c)дивидендов - распределения прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

5. Настоящий стандарт не применяется в отношении выручки, возникающей от:

a) договоров аренды;

b) дивидендов от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия;

c) договоров страхования;

d) изменений справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия;

e) изменений стоимости других краткосрочных активов;

f) первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью;

g) первоначального признания сельскохозяйственной продукции;

h) добычи минеральных руд.

**Измерение выручки**

1) Выручка должна измеряться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

2) Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между предприятием и покупателем или пользователем актива.

3) В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств.

4) Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или предоставлении услуги в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку. **Идентификация операции**

Критерии признания, представленные в этом стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако при определенных обстоятельствах необходимо применять их к отдельно идентифицируемым элементам индивидуальной сделки для того, чтобы отразить ее содержание. Например, если продажная цена товара включает сумму на последующее обслуживание, которая может быть определена, эта величина откладывается и признается как выручка за период, в течение которого производится обслуживание. И наоборот, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без рассмотрения серии операций как единого целого. Например, предприятие может продать товары и в тоже время заключить отдельный договор на выкуп этих товаров в будущем, тем самым, в сущности, сводя на нет эффект операции. В таких случаях обе операции рассматриваются вместе.

Представляет интерес Обермейстера [6] на вопрос о признании выручки, который считает, что признание выручки широко обсуждается последнее время в финансовых кругах Европы и США. Необходимость обновления норм, касающихся признания выручки, очевидна. Принципы, заложенные в МСФО 18 "Выручка", не пересматривались с момента его введения в действие. Со временем характер коммерческих операций все более усложнился, и в результате при решении практических вопросов организации сталкиваются с тем, что невозможно однозначно определить порядок учета выручки отдельно финансово-хозяйственных операций. Признание выручки - одна из тех областей, которые чаще других становятся объектом тщательных проверок соответствующих регулирующих органов, поскольку считается, что этот элемент финансовой отчетности представляет наибольший интерес для инвесторов и других пользователей отчетности. Такое сравнение приведено в таблице 1.

Таблица 1 - Критерии признания выручки в МСФО и US GAAP

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | МСФО | US GAAP |
| 1 | Вероятность поступления будущей экономической выгоды является высокой | Поскольку будущая экономическая выгода выражена в доходах (выручке), то уверенность в ее получении может быть высокой, если договорная цена фиксирована или может быть определена, а также нет сомнений в том, что выручка будет реализована, т.е. получены денежные средства |
| 2 | Величина выручки может быть достоверно определена | Договорная цена фиксирована или может быть определена |
| 3 | Организация передала покупателю существенные риски и выгоды собственности на товары | Поставка активов была осуществлена, а работы и услуги выполнены и оказаны. Существуют убедительные доказательства наличия соглашения между сторонами сделки |
| 4 | Понесенные расходы, относящиеся к сделке, могут быть достоверно определены | Договорная цена фиксирована или может быть определена. Существует уверенность в получении выручки. В SAB 101/104 не дается указаний относительно расходов, поскольку: а) даются принципы признания выручки, а не расходов или прибыли; б) если можно достоверно оценить выручку, то, как правило, предполагается, что и расходы могут быть достоверно оценены  |
| 5 | Организация не поддерживает в дальнейшем эффективного контроля реализованных товаров | Поставка активов была осуществлена, работы и услуги выполнены и оказаны |

Как видно, критерии признания выручки показывают различия между этими двумя стандартами. Например, при вероятности поступления будущей экономической выгоды является высокой в МСФО, а в US GAAP - высокая, если договорная цена фиксирована; организация передала все риски и выгоды собственности – в МСФО, а в US GAAP- существуют убедительные доказательства наличия соглашения между сторонами сделки.

Некоторые вопросы по признанию выручки отсутствуют в методических указаниях МСФО, а они получается отражены в US GAAP. Это особенно важно в случае компаний, составляющих отчетность в соответствии с МСФО, которые также зарегистрированы в Комиссии АО ценным бумагам и биржам (US GAAP) и хотели бы, насколько это, возможно, избежать различий между этими стандартами в своей политике признания выручки.

Однако бывает, что такие различия иногда неизбежны, и не всегда бывает так, что политика признания в соответствии с US GAAP является приемлемой с точки зрения МСФО, и наоборот.

**Продажа товаров**

1) Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

a)предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

b)предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

c) сумма выручки может быть надежно измерена;

d)существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

e) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно измерить.

2) Определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения.

3) Если предприятие сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является продажей и выручка по ней не признается. 4) Если предприятие сохраняет лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы. В таком случае, если предприятие передало значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности, операция является продажей и выручка признается.

5) Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено возмещение или не устранена неопределенность. Например, может быть неизвестно, разрешит ли иностранное правительство перевод за границу полученного при продаже возмещения. После получения разрешения неопределенность устраняется и, соответственно, признается выручка.

**Оценка выручки**

Г. Шулдякова [5] в своей статье считает, что в основе оценки выручки лежит справедливая стоимость полученного или ожидаемого к получению встречного предоставления.

Под справедливой стоимостью подразумевается сумма, достаточная для приобретения актива или погашения обязательства при сделке между хорошо осведомленными, заинтересованными, независимыми друг от друга сторонами. Подтверждением справедливой стоимости является, например, договор купли-продажи.

Виды возмещений, ожидаемых к получению, и их оценка:

1. Оплата наличными денежными средствами
2. Оплата в рассрочку или значительная отсрочка платежа (при таких условиях выручка от продажи товаров должна быть правильно оценена, а именно: получаемое возмещение необходимо разделить на выручку от продажи товаров и сумму процентов к получению)
3. оплата неденежными средствами (неаналогичный актив) (бартер)
4. оплата неденежными средствами (аналогичный актив) (в случае, если товары или услуги обмениваются на аналогичные по характеру и величине активы или услуги, выручка не признается, она, как правило, оценивается по каждой сделке отдельно).

**Предоставление услуг**

1) Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, поддается надежной оценке, выручка от такой операции должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на отчетную дату. Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие условия:

a) сумма выручки может быть надежно измерена;

b) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

c) стадия завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно измерена;

d) затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно измерены.

2) Признание выручки по стадии завершенности операции часто называется методом процента выполнения. Согласно этому методу, выручка признается в том же отчетном периоде, когда предоставляются услуги.

3) Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие.

4) Как правило, предприятие способно произвести надежную оценку после согласования следующих положений с другими сторонами - участниками операции:

a) юридически закрепленные права каждой стороны в отношении услуг, которые должны быть предоставлены и получены сторонами;

b) встречное возмещение; и

c) форму и условия расчета.

5) Стадия завершенности сделки может быть определена различными методами. Предприятие использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы. В зависимости от характера сделки эти методы могут включать:

a) отчеты о выполненной работе;

b) услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;

c) пропорциональное соотношение затрат, понесенных на данный момент, к оценочной величине общих затрат по сделке.

**Проценты, роялти и дивиденды**

1) Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на основе, если:

a)существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

b) сумма выручки может быть надежно измерена;

2) Выручка должна признаваться на следующей основе:

a) проценты признаются по методу эффективной ставки процента;

b) роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;

c) дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

3) Когда невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, содержащей проценты, последующее получение процентов распределяется между периодом до приобретения и периодом после приобретения; только часть процентов за период после приобретения признается в качестве выручки. 4) Роялти начисляются в соответствии с условиями соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей иная систематическая рациональная основа.

5) Выручка признается только при наличии вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие.

**Раскрытие информации**

Предприятие должно раскрывать:

a) учетную политику, принятую для признания выручки;

b) сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:

(i) продажи товаров;

(ii) предоставления услуг;

(iii) процентов;

(iv) роялти;

(v) дивидендов;

c) сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значительную статью выручки [3].

**2. УЧЕТ И РАСКРЫТИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ ИЛИ УСЛУГ)**

**2.1 Организация учета выручки**

***Документом для признания оборота по реализации (НДС) и выручки (КПН) является счет-фактура***

Признание договоров поставки товара, как и договора по бартеру, 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.

При этом если товары обмениваются на идентичные товары, то такой обмен считается сделкой, не приносящий выручку.

Если же обмен произошел на неидентичные товары, выручка по сделке признается и оценивается по стоимости реализации полученных товаров.

В случае если стоимость полученных товаров в результате обмена невозможно оценить, тогда выручка признается в размере стоимости реализации переданных товаров.

Счет-фактура является документом для признания оборота по реализации (*приложение А*). В соответствии с п.1 ст.242 Налогового кодекса счет-фактура является обязательным документом для всех плательщиков налога на добавленную стоимость.

Плательщик налога на добавленную стоимость, осуществляющий реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, обязан выставить лицу, получающему указанные товары (работы, услуги), счет-фактуру с налогом на добавленную стоимость.

В счете-фактуре, являющемся основанием для отнесения в зачет налога на добавленную стоимость в соответствии со ст.235 настоящего Кодекса, должны быть указаны:

1) порядковый номер и дата составления счета-фактуры;

2) фамилия, имя, отчество либо полное наименование, адрес и регистрационный номер поставщика и получателя товаров (работ, услуг), а также номер свидетельства о постановке на учет по налогу на добавленную стоимость поставщика;

3) наименование реализуемых товаров (работ, услуг)

4) размер облагаемого оборота;

5) ставка налога на добавленную стоимость;

6) сумма налога на добавленную стоимость;

7) стоимость товаров (работ, услуг) с учетом налога на добавленную стоимость.

Если иное не предусмотрено настоящей статьей, счет-фактура выписывается не позднее даты совершения оборота по реализации и заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера поставщика либо иными уполномоченными на то должностными лицами.

Налогоплательщики, осуществляющие реализацию электроэнергии, воды, газа, услуг связи, коммунальных услуг, железнодорожных перевозок, транспортно-экспедиторского обслуживания, банковских операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, вправе выписывать счета-фактуры по итогам налогового периода.

Если иное не установлено настоящим пунктом, размер облагаемого оборота указывается в счете-фактуре отдельно по каждому наименованию товаров (работ, услуг).

Допускается указание общего размера оборота, если к такому счету-фактуре прилагается документ, в котором указывается перечень реализуемых товаров (работ, услуг). При этом счет-фактура должен содержать указание на номер и дату документа, а также его наименование:

1. В счете-фактуре, выписываемом лизингодателем на передаваемый им предмет лизинга, размер облагаемого оборота указывается исходя из общей суммы всех лизинговых платежей в соответствии с договором финансового лизинга без включения в них суммы вознаграждения и налога на добавленную стоимость.

2. Выписка счетов-фактур на перевозку грузов для отправителей или получателей грузов осуществляется экспедитором, если указанная перевозка производится в соответствии с договором транспортной экспедиции. Размер облагаемого оборота в таких счетах-фактурах указывается с учетом стоимости работ и услуг, выполненных и оказанных перевозчиками и другими поставщиками в рамках договора транспортной экспедиции.

Выписка счетов-фактур в соответствии с настоящим пунктом осуществляется в соответствии с правилами, установленными уполномоченным государственным органом.

Плательщики налога на добавленную стоимость, применяющие специальный налоговый режим для юридических лиц-производителей сельскохозяйственной продукции, выписывают счета-фактуры в порядке и по форме, установленным уполномоченным государственным органом.

Плательщики налога на добавленную стоимость, указанные в настоящем пункте, выписывают счета-фактуры с налогом на добавленную стоимость на общую сумму, не превышающую сумму налога, исчисленного по доходу в соответствии с пунктом 2 статьи 388 настоящего Кодекса.

Стоимость товаров (работ, услуг) и сумма налога на добавленную стоимость в счете-фактуре указываются в национальной валюте РК, за исключением случаев реализации товаров (работ, услуг) по внешнеторговым контрактам, а также случаев, предусмотренных законодательными актами РК.

Оформление счета-фактуры не требуется в случаях:

1. осуществления расчетов за предоставленные коммунальные услуги, услуги связи населению через банки с применением первичных учетных документов, служащих основанием при ведении бухгалтерского учета;
2. оформления перевозки пассажиров проездными билетами;
3. в случае реализации товаров (работ, услуг) с применением контрольно-кассовых машин с фискальной памятью и выдачей контрольного чека;
4. при предоставлении товаров (работ, услуг), освобождаемых от налога на добавленную стоимость.

Статья 243 регламентирует составление счетов-фактур при корректировке облагаемого оборота.

1. При корректировке размера облагаемого оборота составляется дополнительный счет-фактура, в котором указываются:

1) порядковый номер и дата составления дополнительного счета- фактуры;

2) порядковый номер и дата составления счета-фактуры, к которому составляется дополнительный счет-фактура;

3) наименование, адрес и регистрационный номер поставщика и получателя товаров (работ, услуг);

4) размер корректировки облагаемого оборота без учета налога на добавленную стоимость;

5) сумма налога на добавленную стоимость.

2. Дополнительный счет-фактура составляется поставщиком товаров (работ, услуг) и подтверждается получателем указанных товаров (работ, услуг).

***Поступление выручки в кассу и на счет предприятия. Порядок оформления кассовых и банковских операций. Учет данных операций.***

Основными формами безналичных расчетов являются платежные поручения (*приложение Б*), чек, вексель, платежное требование-поручение, инкассовое распоряжение органов налоговой службы и таможенных органов.

Формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором (соглашением, отдельными договоренностями). А также по согласованию между сторонами могут проводиться зачеты взаимных требований и обязательств.

Поручения используются при расчетах за товарно-материальные ценности, выполнение работ и услуг.

1. Согласно п.1 ст.546 Налогового Кодекса на территории Республики Казахстан, денежные расчеты, осуществляемые при торговых операциях или оказании услуг посредством наличных денег, платежных банковских карточек, чеков, производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин с фискальной памятью и выдачей контрольного чека. Согласно правилам по ведению бухгалтерского учета в приходных кассовых ордерах (*приложение В*) требуется подпись главного бухгалтера.

Положение настоящего пункта не распространяется на денежные расчеты:

1) индивидуальных предпринимателей (кроме реализующих подакцизные товары):

- осуществляющих деятельность на основе разового талона или патента в рамках специального налогового режима для субъектов малого бизнеса;

- если с момента государственной регистрации налогоплательщика в качестве индивидуального предпринимателя, ранее не получившего свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя, не истекло шесть месяцев;

- осуществляющих деятельность в рамках специального налогового режима для крестьянских (фермерских) хозяйств;

2) налогоплательщиков:

- осуществляющих деятельность в рамках специального налогового режима, установленного статьями 391-397 настоящего Кодекса;

- в части оказания услуг населению с выдачей квитанций, билетов, талонов, знаков почтовой оплаты или других приравненных к чекам документов строгой отчетности по формам, утвержденным уполномоченным государственным органом на основании заключения, вносимого компетентным государственным органом. Форма и требования к заключению компетентного государственного органа устанавливаются уполномоченным государственным органом;

3) адвокатов.

2. Порядок применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью устанавливается Правительством Республики Казахстан.

3. Контрольно-кассовые машины с фискальной памятью – электронные устройства с блоком фискальной памяти и (или) компьютерные системы, используемые для регистрации денежных расчетов при реализации товаров и оказании услуг, обеспечивающие некорректируемую ежесменную регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение информации. Уполномоченный государственный орган утверждает Государственный реестр контрольно-кассовых машин с фискальной памятью, разрешенных к использованию на территории Республики Казахстан, и правила его формирования.

Компьютерные системы включаются (исключаются) в (из) Государственный (-ого) реестр (-а) на основании заключения, выдаваемого уполномоченным органом в области связи и информатизации.

Заключение является документом, подтверждающим соответствие компьютерных систем техническим требованиям, установленным настоящей статьей. Порядок выдачи заключения устанавливается уполномоченным органом в области связи и информатизации по согласованию с уполномоченным государственным органом.

4. В случаях технической неисправности контрольно-кассовой машины с фискальной памятью или отсутствия электроэнергии допускается использование и выдача товарного чека по форме, утвержденной уполномоченным государственным органом.

При применении контрольно-кассовых машин с фискальной памятью предъявляются следующие требования:

1) производится регистрация (постановка на учет, изменение регистрационных данных) контрольно-кассовых машин с фискальной памятью в налоговых органах по месту осуществления деятельности с выдачей регистрационной карточки контрольно-кассовой машины с фискальной памятью, а также снятие с учета. Постановка на учет в налоговом органе контрольно-кассовой машины с фискальной памятью производится до начала деятельности;

2) осуществляется постановка контрольно-кассовой машины с фискальной памятью на техническое обслуживание;

3) осуществляется выдача чека контрольно-кассовой машины с фискальной памятью;

4) обеспечивается доступ налоговых органов к контрольно-кассовой машине с фискальной памятью.

Согласно п.23 Правил применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью, утвержденных постановлением Правительства РК от 18.04.2002 г. №449, при возврате потребителю денег за ненадлежащее качество товара (работ, услуг) ответственное лицо налогоплательщика составляет и оформляет акт о возврате денежных сумм потребителю по форме по неиспользованным контрольным чекам, погашает их, наклеивает на лист бумаги и вместе с актом сдает в бухгалтерию или индивидуальному предпринимателю, записывает в Книгу учета наличных денег суммы, выплаченные потребителям по возвратам.

Таким образом, возврат денежных средств из кассы покупателем производится только на основании контрольного чека.

Выручки, поступающие в кассу предприятия не должны превышать 4000 МРП. Данное условие применяется по каждой сделке между юридическими лицами (контракту, договору). Если сумма контракта превышает указанный лимит, то платеж должен быть исполнен в безналичной форме, даже если он исполняется частями и сумма каждой выплаты не превышает 4000 МРП [7].

**2.2 Порядок раскрытия выручки от реализации продукции (работ или услуг)**

В РК закреплены два метода отражения (учета) выручки от реализации продукции:

1) **кассовый метод:** при этом методе выручка исчисляется по факту оплаты его товаров, работ и услуг

2) по отгрузке товаров (выполнению работ, оказанию услуг) и предъявлению контрагенту расчетных документов – **метод начислений** (условные факты хозяйственной деятельности) - исходит из того, что все операции записываются по мере их возникновения, а не в момент оплаты, и относятся к тому отчетному периоду, когда была совершена операция. Этот метод (принцип) условно можно разделить на: - **принцип регистрации** дохода (выручки) - доход отражается в том периоде, когда он получен, а не когда произведена оплата. Международные стандарты допускают фиксировать реализацию по отгрузке, поставке, получению денег продавцом или агентом; - **принцип соответствия** - доходы отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы были получены. Разумеется, расходы (доходы), относящиеся к соответствующим доходам (расходам), признанным в другом отчетном периоде, учитываются отдельно [7].

**Измерение выручки**

В соответствии с МСФО № 18, как уже было сказано, выручка измеряется по справедливой стоимости.

При обмене товаров и услуг на аналогичные по характеру и величине товары и услуги обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. При обмене товаров и услуг на отличные товары или услуги обмен рассматривается как операция, создающая выручку [8].

*ПРИМЕР*: 20 декабря 2008 года организация "А" обменяла натуральные консервированные соки розничной стоимостью 450 000 тенге, в том числе НДС 12%, и доплату в сумме 20 000 тенге на две единицы оборудования с организацией "Б", занимающейся реализацией оборудования. Несмотря на то, что розничная стоимость сока - 450 000 тенге, в данной сделке соки были отпущены по договорной цене за 440 000 тенге. Справедливая стоимость получаемого оборудования - 460 000 тенге, в том числе НДС 12%. Себестоимость соков - 300 000 тенге. Себестоимость оборудования для организации "Б" – 380000 тенге.

20 декабря 2008 года будут отражены следующие бухгалтерские записи: Организация "А":

*Д-т* Счета к получению1210440 000

*К-т* Доход от реализации готовой продукции 6010392 857

*К-т* Налог на добавленную стоимость3130 47143

*Д-т* Счета к оплате 3310460 000

*К-т* Наличность в кассе 1010 20000

*К-т* Счета к получению 1210 440000

*Д-т* Машины и оборудование, передаточные устройства2410 400000

*Д-т* Налог на добавленную стоимость к возмещению 1420 48000

*К-т* Счета к оплате 3310 460000

*Д-т* Себестоимость реализованной готовой продукции 7010 300000

*К-т* Товары приобретенные 1330 300000

Организация "Б":

*Д-т* Счета к получению 460000

*К-т*Доход от реализации готовой продукции 400000

*К-т*Налог на добавленную стоимость 48000

*Д-т* Товары приобретенные 392857

*Д-т*Налог на добавленную стоимость 47143

*К-т*Счета к оплате 440000

*Д-т* Счета к оплате 440000

*Д-т*Наличность в кассе 20000

*К-т*Счета к получению 460000

*Д-т*Себестоимость реализованной готовой продукции 380000

*К-т*Товары приобретенные, оборудование 380000

**Признание выручки**

При осуществлении признания выручки каждая операция рассматривается отдельно. Для признания и не признания выручки нужны определенные основания (причины). Примеры по признанию выручки отражены в таблице 2 [9].

Таблица 2 – Основания по признанию и не признанию выручки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Сделки** | **Основание признания выручки** | **Основания не признания выручки** |
| Цена реализации товара (оборудования) составляет 17250 тг., в т.ч. НДС (12%)-2070 тг. и стоимость его обслуживания 3000 т.г. | Выручкой немедленно признается 12180 тг. (17250-2070-3000). 3000 тг. за обслуживание признается выручкой по мере оказания услуг | Поставщик (продавец) сохраняет риски, связанные с товаром, поэтому выручка 3000 тг. не признается до завершения оказания услуг |
| Организация продала производственное здание и получила 135 000 тг., сохраняя право сдачи его в аренду в течение 3 месяцев | Выручка признается через 3 месяца, т.е. после утраты права на сдачу здания в аренду | У организации (продавца) сохраняются риски, связанные с товаром, поэтому выручка не признается до истечения срока 3 месяца |
| Организация-посредник на отчетную дату произвела продажи **и** получила 75 000 тг. По условиям соглашений заказчики вправе возвратить товары до 20 января следующего года (отчетного периода). | Выручка признается в сумме 75 000 тг. после даты истечения срока возврата товара, т.е. после 20 января следующего ответного года | У организации существует риск того, что товары будут возвращены до 20 января продавцам и организации-посреднику, поэтому выручка не признается до указанной даты |
| Организация получает доход, связанный только со сдачей в аренду своих активов. По основной деятельности дохода нет. | Выручка от сдачи активов в аренду признается выручкой как от основной деятельности | Не признается выручкой от основной деятельности, если осуществляется основная деятельность |
| Организация продает товары в рассрочку на 2 года на сумму 1500 тг под 7 процентов выручки, определяемой на пропорциональной основе  | Коэффициент дисконтирования равен (1+0,07)\*(1+0,07)=1,14*Первый год*:Выручка=1500/1,14=1316Процентный доход=1316\*7%=92,12*Второй год*: Процентный доход=91,88(1500-1316-92,12) | Выручка не признается , если:- отсутствует переход риска на покупателя;- не применяется дисконтирование дохода |
| Организация по заявке покупателя откладывает срок поставки товара на сумму 4500 тг. Счет покупателем принят к оплате | Выручка признается, когда:- высока вероятность поставки;- товар подготовлен к отгрузке;- есть уверенность в оплате товара | Выручка не признается, если:- отсутствует переход риска на покупателя;- не применяется дисконтирование дохода |
| Организация произвела отгрузку товара на сумму 7500 тг. Покупатель вправе возвратить товары через 30 дней после получения товаров | Выручка признается через 30 дней. Выручка может быть признана после отгрузки при условии, что покупатель постоянный и ранее возвратов товара не происходило | Если организация – продавец продолжает контролировать товар, выручка не признается. |
| Организация произвела отгрузку товара на сумму 3000 тг. Для этого вида товара требуется установка или монтаж, проверка на надежность в эксплуатации | Выручка признается при условии, что:- товар отгружен;- установка завершена и принята покупателем;- по истечении срока на выявления технических неполадок | Если:- установка не произведена и не принята покупателем;- приход товара не осуществлен;- затраты по установке и проверке на надежность эксплуатации существенны, то выручка не признается |
| Организация производит отгрузку товара на общую сумму 30000 тг при условии оплаты частями:1. 20%
2. 15%
3. 20%
4. 30%
5. 15%
 | Выручка признается в ее существенной части (как правило, больше 50 процентов от общей суммы) после третьего платежа | При отсутствии уверенности в вероятности оплаты, обычно принимая за менее чем 50%, выручка не признается |
| Организация получила оплату в сумме 10500 тг. Сырье и материалы для производства продукции заготовлены, но производственный процесс по выпуску продукции еще не начат | Выручка признается только после окончании производства и поставки продукции покупателю | Если затраты надежно не измерены, выручка не признается |

***Реализация товара - метод продаж***

Срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю определяется, как правило, договором купли-продажи. Обязанности продавца по передаче товара могут считаться выполненными в момент:

1. вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;
2. предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара. Причем товар считается предоставленным в распоряжение покупателю, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель, в соответствии с условиями договора, осведомлен о готовности товара к передаче [5].

*Пример*: Компании «М» и «N» заключили договор купли-продажи. По условиям договора продавец (компания «М») осуществляет поставку партии товара для покупателя (компания «N») 15 октября 2009 года. Местом поставки товара является склад продавца. Покупатель уведомил поставщика, что сможет получить товар не ранее чем 30 октября 2009 года. Так как условиями договора купли-продажи определена четкая дата поставки товара, это означает, что к этой дате товар готов к передаче покупателю в месте, указанном в договоре, и покупатель осведомлен о готовности товара к передаче. Покупатель, в свою очередь, предложил наиболее удобную для него дату передачи (отправки) товара. В этом случае моментом признания выручки предприятием, реализующим продукцию, будет считаться момент перехода права собственности на товар к покупателю, а именно 15 октября 2009 года. На эту же дату предприятию «М» следует выписать счет-фактуру (*приложение А*) в адрес покупателя. Бухгалтерские записи по отражению дохода будут стандартными:

*Д-т* Счета к получению

*К-т* Выручка от реализации

*К-т* НДС к оплате

В том случае, если у продавца или покупателя существует только намерение реализовать или приобрести определенный товар, выручку признавать не следует, так как вероятность осуществления поставки еще незначительна.

***Реализация товаров с последующей установкой и их проверкой***

Если договором поставки товара предусмотрено, что обязанности продавца считаются выполненными только после установки товара и их проверки, и установка составляет существенную часть договора, выручка признается только после выполнения продавцом указанных действий [5].

*Пример*: Компания «М» приобретает у компании «N» оборудование стоимостью 1 200 000 тг. Данное оборудование не может быть приведено в рабочее состояние без соответствующей сборки и монтажа. По условиям заключенного договора, в обязанности компании «М» включается собственно поставка оборудования до местонахождения компании «N», а также его сборка, установка, запуск и проверка технических характеристик. Стоимость работ по установке и монтажу определена в 10 000 тг. Кроме того, транспортные расходы по доставке оборудования составляют 5 000 тг.

Отгрузка оборудования была произведена со склада продавца 1 марта 2009 года, фактически оборудование было получено покупателем 30 марта 2009 года. Так как цех для установки оборудования был подготовлен только в апреле 2009 года, специалисты завершили установку только 15 апреля, а наладку - 5 мая 2009 года.

При указанных выше условиях товар признается проданным только после выполнения продавцом всех условий договора, в приведенной ситуации они следующие:

1. доставка оборудования до места назначения;
2. установка и монтаж оборудования;
3. испытание оборудования.

Факт принятия покупателем оборудования может быть закреплен подписанием двустороннего акта приема-передачи (*приложение Г*). С этого момента покупатель приобретает право собственности на оборудование, а поставщик должен признать выручку. Таким образом, выручку следует признать только 5 мая 2009 года.

Бухгалтерские записи по отражению операций 5 мая 2009 года:

*Д-т* Счета к получению 1 260 000

*К-т* Выручка от реализации 1 260 000

В случае если процесс установки по своему характеру несложен и не требует дополнительных расходов со стороны продавца, выручка признается немедленно, в момент передачи товара покупателю.

*Пример:* Предприятие «А» реализует через сеть своих магазинов бытовую технику. Процесс установки реализованного товара сводится к процедурам распаковки, подключения их к сети электропитания и настройки. В силу того, что сам процесс установки по своему характеру несложен, выручка должна признаваться продавцом немедленно после принятия покупателем поставки. Под принятием поставки можно понимать подписание покупателем накладной. Накладная (*приложение Д*), в свою очередь, является документом, подтверждающим доставку товара до места его назначения и основанием для признания бухгалтером выручки.

***Реализация с правом покупателя отказаться от товара, когда покупатель оговорил ограниченное право возврата*** [5]

*Пример*: Предприятие «А» реализовало предприятию «В» молочную продукцию на общую сумму 80 000 тг. Дата совершения операции - 20 марта 2009 года. Согласно договору купли-продажи предприятие «В» имеет право на возврат товара с просроченным сроком годности в течение 10 дней с момента реализации.

Рассмотрим две возможные модели взаимоотношений покупателя и продавца при заключении такого договора на бухгалтерских проводках.

1. в случае, если предприятие «В» будет в целом удовлетворено качеством товара и операция по возврату товара не будет проведена, бухгалтером предприятия «А» будут сделаны следующие записи:

20 марта 2009 года - отгрузка товара покупателю и признание дохода:

*Д-т* Счета к получению 80 000 тг

*К-т* Выручка от реализации 80 000 тг

2. в случае, если предприятие «В» воспользовалось условиями договора и осуществило возврат товаров на сумму 5 000 тг. с истекшим сроком годности, бухгалтерские записи будут следующими:

1)признание выручки предприятием «А» в размере принятой предприятием «В» поставки:

*Д-т* Счета к получению80 000 тг. *К-т* Выручка от реализации 80 000 тг.

2) *Д-т* Возврат проданных товаров 5 000 тг.

*К-т* Счета к получению 5 000 тг.

***4. Реализация товара в рассрочку (кредит)***

Метод продажи в рассрочку делает акцент на получении денежных средств, а не на продаже. Этот метод признает выручку в том периоде, когда поступают денежные средства, а не в том периоде, когда имеет место реализация.

Выражение «продажа товара в рассрочку» используется для описания любого вида продаж, оплата за которые производится периодическими частичными платежами в течение продолжительного периода времени. Данный метод применяется в сфере розничной торговли (например: мебель, предметы домашнего быта и др.).

 Каждый год обычные операционные расходы относятся на счета расходов и закрываются по счету итоговой прибыли (убытка) согласно обычным процедурам учета. И единственной особенностью при расчете чистой прибыли, согласно методу продаж в рассрочку, является отсрочка валовой прибыли до тех пор, пока она не будет получена в качестве погашенной дебиторской задолженности [5].

Рассмотрим на примере применение метода продаж в рассрочку при учете реализации товаров, которое показано в таблице 3.

Таблица 3 – Учет реализации товаров компании САЛТОН ТРЕЙВЛ

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **2003 год** | **2004 год** | **2005 год** |
| Продажи в рассрочку | 200000 | 250000 | 240000 |
| Себестоимость товаров, проданных в рассрочку | 150000 | 190000 | 168000 |
| Валовая прибыль | 50000 | 60000 | 72000 |
| Норма валовой прибыли от продаж в рассрочку | 50000/200000=25% | 60000/250000=24% | 72000/240000=30% |
| Поступление денежных средств |  |  |  |
| Продажи за 2003 год | 60000 | 100000 | 40000 |
| Продажи за 2004 год |  | 100000 | 125000 |
| Продажи за 2005 год |  |  | 80000 |

Теперь отражение вышеперечисленных операций на бухгалтерских проводках, как показано в таблице 4.

Таблица 4 – Журнальные бухгалтерские проводки

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование операции | Бухгалтерская проводка | Сумма |
| **2003 год** |   |   |
| Отражение объема продаж в рассрочку в 2003 г | Д-т Дебиторская задолженность, погашаемая в рассрочку | 200000 |
| К-т Доход от продаж в рассрочку | 200000 |
| Поступление дебиторской задолженности, погашаемой в рассрочку | Д-т Денежные средства | 60000 |
| К-т Дебиторская задолженность, погашаемая в рассрочку | 60000 |
| Наименование операции | Бухгалтерская проводка | Сумма |
| Отражение себестоимости товаров, реализованных в рассрочку в 2003 г | Д-т Себестоимость товаров, реализованных в рассрочку | 150000 |
| К-т Товары | 150000 |
| Закрытие объема продаж в рассрочку и себестоимости товаров, проданных рассрочку | Д-т Доход от продаж в рассрочку | 200000 |
| К-т Себестоимость товаров, реализованных в рассрочку | 150000 |
| К-т Отсроченная валовая прибыль за 2003 г | 50000 |
| Исключение из суммы отсроченной валовой прибыли суммы погашенной дебиторской задолженности (60000\*25%) Закрытие счета валовой прибыли, реализованной через погашенную дебиторскую задолженность | Д-т Отсроченная валовая прибыль за 2003 год | 15000 |
| К-т Реализованная валовая прибыль за 2003 год | 15000 |
| Д-т Реализованная валовая прибыль за 2003 год | 15000 |
| К-т Итоговая прибыль (убыток) | 15000 |
| **2004 год** |   |   |
| Отражение объема продаж в рассрочку в 2003 г | Д-т Дебиторская задолженность, погашаемая в рассрочку | 250000 |
| К-т Доход от продаж в рассрочку в 2004 г | 250000 |
| Поступление дебиторской задолженности, погашаемой в рассрочку | Д-т Денежные средства | 200000 |
| К-т Дебиторская задолженность, погашаемая в рассрочку за 2003 год | 100000 |
| К-т Дебиторская задолженность, погашаемая в рассрочку за 2004 год | 100000 |
| Отражение себестоимости товаров, реализованных в рассрочку в 2003 г | Д-т Себестоимость товаров, реализованных в рассрочку | 190000 |
| К-т Товары | 190000 |
| Закрытие объема продаж в рассрочку и себестоимости товаров, проданных рассрочку | Д-т Доход от продаж в рассрочку | 250000 |
| К-т Себестоимость товаров, реализованных в рассрочку | 190000 |
| К-т Отсроченная валовая прибыль за 2004 г | 60000 |
| Исключение из суммы отсроченной валовой прибыли суммы погашенной дебиторской задолженности (60000\*25%) Закрытие счета валовой прибыли, реализованной через погашенную дебиторскую задолженность | Д-т Отсроченная валовая прибыль за 2003 год | 25000 (100000\*25%) |
| Д-т Отсроченная валовая прибыль за 2004 год | 24000 (100000\*24%) |
| К-т Реализованная валовая прибыль от продаж в рассрочку | 49000 |

В 2005 году бухгалтерские проводки будут подобны проводкам за 2004 г, а общая сумма оплаченной или реализованной валовой прибыли будет равна 64000, как показано в таблице 5:

Таблица 5 – Валовая прибыль за 2005 год

|  |  |
| --- | --- |
| **2005 год** |   |
| Объем продаж за текущий год |   |
| Норма валовой прибыли | 30% |
| Денежные поступления от продаж за текущий год | 80000 |
| Реализованная валовая прибыль от продаж за 2005 г (80000\*30%) | 24000 |
| Отсроченная валовая прибыль (72000-24000) | 48000 |
| Объем продаж за предыдущий (2003) год |   |
| Норма валовой прибыли | 25% |
| Денежные поступления от продаж в рассрочку за 2003 год | 40000 |
| Валовая прибыль, реализованная в 2005 г от продаж за 2003г (40000\*25%) | 10000 |
| Объем продаж за предыдущий (2004) год |   |
| Норма валовой прибыли | 24% |
| 1 | 2 |
| Денежные поступления от продаж в рассрочку за 2004 год | 125000 |
| Валовая прибыль, реализованная в 2005 г от продаж за 2004г (125000\*24%) | 30000 |
| **Общая сумма валовой прибыли, реализованной в 2005 году** |   |
| Поступление от продаж за 2003 год | 10000 |
| Поступление от продаж за 2004 год | 30000 |
| Поступление от продаж за 2005 год | 24000 |
| Итого | 64000 |

**Представление продаж в рассрочку в финансовой отчетности**

Если продажи в рассрочку составляют значительную часть от общего объема реализации, то желательно полное раскрытие продаж в рассрочку, себестоимости продаж в рассрочку и любых расходов, относимых к продажам в рассрочку. Однако если продажи в рассрочку составляют незначительную часть от общего объема реализации, то может быть достаточным включение только реализованной валовой прибыли в отчет о прибылях и убытках в качестве особой статьи, следующей после валовой прибыли от реализации, как показано в таблице 6:

Таблица 6 - Раскрытие операций с продажами в рассрочку

|  |
| --- |
| **Компания САЛТОН ТРЕЙВЛ** |
| Отчет о прибылях и убытках за год, завершившийся 31 декабря 2005 года |
| Выручка | 620000 |
| Себестоимость продаж | 490000 |
| Валовая прибыль от реализации | 130000 |
| Валовая прибыль, полученная от продаж в рассрочку | 64000 |
| Общая сумма валовой прибыли от реализации | 194000 |

**Предоставление услуг**

Выручка признается на стадию завершения на дату баланса, когда результат сделки надежно оценен.

*Пример*: Организация "А" заключила договор на сумму 2 000 000 тенге, в том числе НДС 12%. В первый день на счет получено 400 000 тенге. Себестоимость услуг - 1 500 000 тенге. Сумма 400 000 тенге не должна признаваться как доход до тех пор, пока 20% работы не будет успешно выполнено [8].

*Д-т* Наличность в кассе400000

*К-т* Авансы, полученные под выполнение работ и оказание услуг400000

*Д-т* Счета к получению400000

*К-т* Доход от оказания услуг347826

*К-т* НДС41739

*Д-т* Авансы, полученные под выпол. работ и оказание услуг(3510)400000

*К-т* Счета к получению

**Проценты, роялти и дивиденды**

Выручка должна признаваться, когда существует вероятность того, то экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в организацию и сумма дохода может быть надежно измерена [8].

 *Пример*: Организация "А" предоставляет заем в размере 5000 тенге под 12 % годовых сроком на 1 год. Проценты по займу выплачивается в конце года.

Начисленный процент к получению составляет 5000 тенге в месяц.

*Д-т* Начисленные вознаграждения5000

*К-т* Дивиденды по акциям и доходы в виде вознаграждения5000

*Пример*: Организация "А" приобрела 1000 простых акций организации "В". Номинальная стоимость одной акции – 5000 тенге и ежеквартальная ставка дивидендов – 5% от номинальной стоимости акции. Бухгалтер организации "А" начисляет дивиденды к получению по факту утверждения дивидендов ежеквартальным собранием акционеров.

*Д-т* Начисленные вознаграждения250000

*К-т* Дивиденды по акциям и доходы в виде вознаграждения250000

**3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА**

В силу отсутствия всеобъемлющих общепринятых принципов признания выручки в сочетании с тем фактом, что МСФО содержит минимальные конкретные методические указании в отношении сроков признания выручки, необходимо рассмотреть определенные практические области, которые могут быть подвержены непосредственной, противоречивой или изменчивой практике учета.

 Выделяют следующие проблемы практического применения:

**1) Товары не отгруженные, по которым выписаны накладные**

Когда поставка откладывается по запросу покупателя, но покупатель получает право собственности на товар и акцептует выставленные счета.

Выручка признается при переходе права собственности к покупателю при условии, что:

А) существует вероятность, что поставка будет осуществлена;

Б) товар имеется в наличии, идентифицирован и готов к доставке покупателю на момент признания продажи;

В) покупатель подтверждает указания по отсрочке доставки;

Г) применяются обычные условия оплаты.

Выручка не признается, если существует лишь намерение приобрести или произвести товары к моменту доставки [10].

**2) Товары, поставляемые на определенных условиях**

А) *установка и проверка*

Выручка обычно признается, когда покупатель принимает поставку, а установка и проверка завершены. Однако выручка признается сразу же после приемки поставки покупателем в следующих случаях:

- процесс установки прост по своему характеру, например установка телевизионного приемника, проверенного на заводе, когда требуется лишь его распаковка и соединение с источником электроэнергии и антенной;

- проверка выполняется только с целью окончательного определения договорных цен, например, при поставках железной руды, сахара или соевых бобов;

Б) *после утверждения, когда от покупателя получено согласие на ограниченное право на возврат.*

Если имеется неопределенность в отношении вероятности возврата товара, то выручка признается, когда поставка была официально принята покупателем или товары были поставлены, а срок, в течение которого от них можно было отказаться, истек;

В) *продажа на условиях консигнации, в соответствии с которой получатель (покупатель) обязуется продать товары от имени поставщика (продавца).*

Выручка признается поставщиком тогда, когда товары проданы получателем третьему лицу;

Г) *продажа наложенным платежом.*

Выручка признается, когда поставка осуществлена, а денежные средства получены продавцом или его агентом [10].

1. **Авансовые платежи**

В некоторых секторах (таких, как розничные продажи мебели и кухонь) платеж (или частичный платеж) поступает от покупателя, когда он размещает свой заказ на товары. Часто это происходит задолго до поставки товаров, которых либо в настоящее время нет на складе, либо они еще должны быть произведены или будут поставлены непосредственно покупателю третьим лицом. В таких случаях выручка признается в момент, когда товары поставлены покупателю [10].

Выручка от производственной и торговой деятельности обычно признается в момент продажи. Однако могут возникнуть проблемы, связанные с применением этого правила на практике. Ниже будут обсуждаться ситуации: (1) продажи с договором об обратном выкупе; (2) продажи с наличием права на возврат.

1. ***Продажа с соглашением об обратном (последующем) выкупе***

Если компания реализует определенный вид продукции в течение одного периода и соглашается выкупить его обратно в последующем учетном периоде, означает ли это, что компания продала свою продукцию? Договор продажи может содержат положения вступающие в силу при наступлении каких-либо событий в будущем. Например, продавец может быть обязан выкупить проданное им ранее оборудование назад. Любые условия, обременяющие сделку, должны быть приняты во внимание: необходимо оценить их влияние на выполнение условия перехода существенных рисков и выгод к покупателю товара. Условие выкупа назад свидетельствует о невыполнении (или, по крайней мере, частичном выполнении) дополнительного критерия признания выручки.

В этой ситуации законное право владения было передано, однако экономическая сущность этой сделки состоит в том, что все риски, связанные с правом собственности, остаются за продавцом. Если существует соглашение об обратной покупке по установленной цене и эта цена покрывает полностью стоимость товаров и затраты по хранению товаров, то товары и соответствующие обязательства остаются в отчетности продавца. В таком случае факт продажи не признается [11].

1. ***Продажи с наличием права на возврат***

Независимо от того, за какой расчет была осуществлена продажа, возникает особая проблема, связанная с требованиями по возврату товара. Когда договором предусмотрена возможность возврата товара при определенных условиях, момент признания зависит от сущности сделки.

Например: в печатной отрасли, торговля скоропортящимися видами продуктов, оптовые фирмы или дистрибьюторы, которые доставляют эти продукты в магазины. Возврат в этих отраслях промышленности обычно осуществляется на основании оговоренного контрактом права на возможность возврата товара [11].

**Модель признания выручки**

**Модель учета**, которую разрабатывает Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета, - это модель, в рамках которой предприятие, составляющее отчетность, будет отражать выручку на основе изменений в активах и обязательствах, возникающих в результате договоров с покупателями, без учета дополнительных критериев, таких, как наступление определенных событий, процесс получения выручки или принцип реализации. Совет по МСФО пояснил, что он выбрал метод признания выручки на основе изменений активов и обязательств, а не реализации или получения выручки по ряду причин, включая следующие:

1. применение метода реализации или получения выручки к признанию выручки может противоречить определениям активов и обязательств, содержащимся в Концепции. Это объясняется тем, что в некоторых случаях метод реализации и получения выручки предполагает признание отложенных дебетовых и кредитовых статей, которые не соответствуют определениям активов и обязательств. Определения активов и обязательств являются основными принципами определения элементов согласно Концепции, о чем свидетельствует определение выручки и расходов, исходя из изменений в активах и обязательствах;
2. понятия реализации и получения выручки должны быть четко определены, причем определение должно быть таким, чтобы его можно было последовательно применять в различных отраслях экономики и для различных видов операций;
3. последовательное определение момента реализации и получения выручки при учете многокомпонентных схем получения доходов представляется затруднительным.

Для того, чтобы применять эту модель активов/обязательств, предприятие должно быть в состоянии выделить отдельные обязательства ("обязательства исполнения"), возникающие в результате заключения договора. "Обязательство исполнения" является юридически действительным обязательством предприятия, составляющего отчетность, перед его покупателями, в соответствии с которым предприятие обязано поставить товары, услуги или иные права. Оба Совета рассматривают критерии, которые следует использовать для определения отдельных обязательств, а также методов для оценки обязательств. Возможно использование следующих методов оценки:

- *стоимость прекращения юридического обязательства*, т.е. сумма, которую пришлось бы выплатить предприятию на корпоративном рынке;

- *стоимость, выплаченная клиентом*, т.е. сумма, которую получит предприятие от покупателя при исполнении обязательств.

Оба Совета внедряют способ оценки, в соответствии с которым обязательства оцениваются по "стоимости, выплаченной покупателем", при этом выручка признается только после исполнения обязательств [12].

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

В данной курсовой работе был рассмотрен МСФО №18 "Выручка". Применяется в отношении как главный финансовый результат деятельности предприятия, приобретенных в ходе эффективного использования его оборотных активов.

Деятельность предприятия можно характеризовать по нескольким направлениям: выручка от основной, инвестиционной и финансовой деятельности. Общая выручка складывается из выручки по этим трем направлениям. Однако основное значение в ней отдается выручке от основной деятельности, определяющей весь смысл существования предприятия.

Целью данной работы является исследование вопросов осуществления выручки от реализации продукции (работ и услуг) и отражения их в учете и отчетности.

Выручка - валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению собственного капитала, не связанного с взносами участников собственного капитала.

Сфера применения

Применяется при учете выручки, полученной от следующих операций и событий:

a) продажи товаров;

b) предоставление услуг;

c) использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

Под *товарами* подразумевается продукция, произведенная предприятием для продажи, и товары, купленные для дальнейшей продажи (например, товары, приобретенные розничным продавцом, земля или другое имущество, предназначенное для перепродажи).

*Предоставление услуг* обычно подразумевает выполнение предприятием согласованного в договоре задания в течение определенного периода времени. Услуги могут предоставляться в течение одного отчетного периода или более чем одного.

Использование активов предприятия другими сторонами ведет к возникновению выручки в форме:

a) *процентов* - платы, которая взимается за пользование денежными средствами и эквивалентами денежных средств или с сумм задолженности перед предприятием;

b) *роялти* - платы за использование долгосрочных активов предприятия, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения;

c) *дивидендов* - распределения прибыли между владельцами акционерного капитала пропорционально их участию в капитале определенного класса.

Выручка должна измеряться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или эквивалентов денежных средств, а суммой выручки является полученная или подлежащая получению сумма денежных средств или эквивалентов денежных средств.

*Критерии признания*, представленные в этом стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции.

*Выручка от продажи товаров* должна признаваться, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

a)предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;

b)предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

c) сумма выручки может быть надежно измерена;

d) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

e) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно измерить.

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться на основе, если:

a) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

b) сумма выручки может быть надежно измерена;

Документом для признания оборота по реализации (НДС) и выручки (КПН) является счет-фактура, формы безналичных расчетов – платежное поручение, чек, платежное требование-поручение, а также используются такие документы, как приходный кассовый ордер, накладная.

Предприятие должно раскрывать:

a) учетную политику, принятую для признания выручки;

b) сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:

продажи товаров;

предоставления услуг;

процентов;

роялти;

дивидендов;

сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значительную статью выручки.

Сложность и разнообразие видов коммерческой деятельности привели к возникновению разнообразных форм приносящих доход сделок, о которых десятилетия назад, когда в качестве общего правила признания выручки был определен момент продажи, даже и никто и не задумывался. Кроме того, поскольку общепринятая практика бухгалтерского учета в отношении признания выручки постепенно стала отходить от строго соблюдения принципа реализации, она стала бессистемной. Несмотря на то, что все чаще встречаются случаи признания выручки в ходе производственной деятельности, это происходит и обосновывается от случая к случаю, а не на основе установленного принципа.

В настоящее время Совет по МСФО и ССФУ пытаются перейти к методу признания выручки по справедливой стоимости на основе балансового подхода. Этот подход, в случае его внедрения, заменит давно укоренившуюся философию учета, используемую по всему миру, согласно которой сделки относятся к отчетным периодам на основании принципов соответствия и осмотрительности.

Действующий подход основан на принципах процесса формирования выручки и процесса реализации, а также на мнении о том, что прибыль не следует отражать до тех пор, пока риски операционного цикла практически не исключены. Напротив, новый подход на основе балансового метода определения справедливой стоимости сосредоточен на признании, оценке, переоценке, основан на определении справедливой стоимости балансовым методом.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Закон РК "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" от 28.02.2007 №234 (статья 13).
2. Национальный стандарт финансовой отчетности №2 от 21 июня 2007 г №217, утвержденные и зарегистрированные в установленном порядке.
3. Международный стандарт финансовой отчетности за 2008 г.
4. М.С. Абрютин Выручка, издержки производства и доход: Наука, 2004.-267 с.
5. Г. Шулдякова МСФО № 18 "Выручка" // "Бюллетень бухгалтера" – МСФО.-2006.-№6.-с.52-56.
6. А. Обермейстер Признание выручки в финансовой отчетности (Сравнение МСФО и ГААП) // "Бюллетень бухгалтера" – МСФО.-2008.-№ 2.с.62-66.
7. Учет доходов и расходов / Бухгалтерский и налоговый учет в Казахстане.-2007.-с.52-58.
8. Методические рекомендации по применению МСФО за 2008 г.
9. МСФО: теория и практика: Наука, 2007.-270-272 с.
10. Признание выручки / Применение МСФО.-2009.-с.2025-2039.
11. Г. Шулдякова МСФО № 18 "Выручка" // "Бюллетень бухгалтера" – МСФО.-2006.-№7.-с.40-41.
12. Признание выручки / Применение МСФО.-2009.-с.2021-2024.