.

.

.

.

.

.

.

.

.

.

Курс "Продвинутый финансовый учет".

Краткий конспект лекции

## Модуль I. Обязательство

## Тема 1. Учет оплаты труда

Цель лекции:

ознакомление с составом первичных документов и регистров по учету расчетов по оплате труда и связанных с ней удержаний;

изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета оплаты труда и расчетов с бюджетом;

освоения порядка выдачи и депонирования заработной платы.

Ключевые слова:

Оплата труда (вознаграждения работникам) - все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых организацией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Краткосрочные вознаграждения работникам - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности - вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), выплачиваемые по окончании периода занятости.

Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности - формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам - вознаграждения работникам (кроме выплат по окончании трудовой деятельности, выходных пособий и компенсационных выплат долевыми инструментами), которые не выплачиваются полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги.

Выходные пособия - выплаты работникам, являющиеся результатом:

а) решения компании расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; или.

б) решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на такого рода выплаты.

Депонент - лицо, неполученная сумма оплаты труда которого принята на хранение организацией. Депонент имеет право получить причитающиеся им средства в течение трех лет.

Основные вопросы и краткое содержание:

Обязательство по оплате труда;

Формы и виды оплаты туда;

Первичный учет труда и ее оплаты.

Аналитический и синтетический учет начисления оплаты труда.

Учет удержаний и отчислений от оплаты труда.

1. Обязательство по оплате труда;

Обязательство по оплате труда включают в себя такие статьи как заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение;

краткосрочные оплачиваемые отпуска (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск и отпуск по болезни) в случаях, когда отпуск предполагается в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;

участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;

вознаграждения в неденежной форме (такие, как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников;

начисление и перечисление по назначению средств на социальное и медицинское страхование, пенсионное обеспечение.

Учет процесса расчетов по оплате труда проходит три стадии:

первичное оформление времени работы, выработки и других данных, свидетельствующих о выполнении определенных условий, по которым начисляется заработная плата;

начисление оплаты труда на счетах бухгалтерского учета, отражение суммы удержаний и отчислений от оплаты труда, определение денежной суммы, подлежащей выплате каждому работнику;

выплата заработной платы, перечисление налогов в бюджет, отчислений пенсионные фонды, учет не выплаченной отдельным работникам заработной платы (депонированной).

2. Формы и виды оплаты туда;

Различают две основные формы оплаты труда:

сдельная (в основу расчета берется объем работы и расценка за выполнение его единицы);

повременная (в основе - тарифная ставка за час работы или оклад и отработанное время).

Оплата труда подразделяется на два вида:

основная;

дополнительная.

Основная - это заработная плата, которую начисляют работникам за фактически отработанное время, за количество и качество выполненных работ или промышленной продукции, по установленным расценкам или окладам.

Дополнительная - это заработная плата, которая начисляется работникам за неотработанное на предприятии время в соответствии с законодательством РК.

Помимо заработной платы персонал получает пособие по временной нетрудоспособности за счет средств социального страхования.

Основная и дополнительная заработная плата образуют фонд заработной платы.

Заработная плата, начисляемая работникам организации, может быть разделена на две основные группы: оплата за отработанное и оплата за неотработанное время. В основе различных видов оплаты за неотработанное время лежит средняя заработная плата.

Средняя заработная плата работника исчисляется путем умножения среднедневного(часового) заработка на количество рабочих дней(рабочий часов), приходящихся на период события.

Средне дневной(часовой) заработок определяется путем деления суммы начисленной заработной платы в расчетном периоде на количество рабочих дней(часов), исходя из баланса рабочего времени, соответственно, при пятидневной или шестидневной рабочей неделе.

3. Первичный учет труда и ее оплаты.

Существует система документов, фиксирующих оформление трудовых отношений работников с организациями.

Учет фактически отработанного времени ведется в табеля учета рабочего времени. Табельный учет должен обеспечивать контроль за своевременной явкой рабочих и служащих на работу и своевременным их уходом по окончании рабочего дня в соответствии с действующим на предприятии трудовым распорядком, а также контроль за нахождением сотрудников в рабочее время.

Табельный учет может вестись по централизованной и децентрализованной системе.

Для работников со сдельной оплатой труда в дополнение к табелю учета рабочего времени оформляют первичные документы, подтверждающие объем выполненной ими работы или выработанной продукции: наряды на сдельную работу; рапорты о выработке бригады; маршрутные листы выполнения операций либо иные аналогичные документы.

4. Аналитический и синтетический учет начисления оплаты труда.

Аналитический учет расчетов по оплате труда ведут в лицевых счетах, открываемых на каждое физическое лицо, по которому регистрируются расчеты по оплате труда. Лицевой счет заводят ежегодно, отдельно на каждый календарный год.

Для учета расчетов по оплате труда применяется счет 3350 - "Краткосрочная задолженность по оплате труда".

Счет 3350 пассивный, входит в группу счетов расчетов. На этом счете отражается состояние расчетов с работниками по всем видам выплат заработной платы.

По кредиту его отражают начисления по оплате труда, а по дебету - удержания из начисленной суммы, выдачу заработной платы. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое, показывает задолженность организации рабочим по заработной плате.

5. Учет удержаний и отчислений от оплаты труда.

В соответствии с действующим законодательством работодатели удерживают из заработной платы работников: обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды, индивидуальный подоходный налог, суммы по исполнительным листам, а также производят любые другие удержания по письменному заявлению работников, либо по инициативе самого работодателя, без согласия работника: для возвращения неизрасходованного аванса, выданного в счет заработной платы (для возврата излишне выплаченных сумм); при увольнении работника по его вине за неотработанные им дни полученного отпуска; для возмещения вреда, причиненного по вине работника предприятию, если размер вреда не превышает месячного заработка работника.

Обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды.

В соответствии с законодательством Республики Казахстан из начисленного дохода работников производятся следующие удержания:

1. Удерживаются и перечисляются обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды с каждого работника организации в размере 10% от ежемесячного дохода.

Обязательные пенсионные взносы удерживаются и перечисляются в накопительные пенсионные фонды, с которыми действует пенсионный договор, путем безналичных платежей.

Исчисление и удержание обязательных пенсионных взносов проводится по Дт 3350 счета и Кт 3220 счета "Обязательства по пенсионным отчислениям"; оплата обязательных пенсионных взносов производится в соответствующие накопительные пенсионные фонды по Дт 3220 счета и Кт счета 1030.

Удержание индивидуального подоходного налога. С облагаемого дохода исчисляется и удерживается индивидуальный подоходный налог по каждому работнику организации.

При определении дохода работника, облагаемого у источника выплаты, за каждый месяц в течение налогового года вычету подлежат:

сумма в размере минимальной заработной платы, установленной законодательным актом РК на соответствующий месяц начисления дохода;

обязательные пенсионные взносы в накопительные пенсионные фонды;

добровольные пенсионные взносы, вносимые в свою пользу.

страховые премии, вносимые в свою пользу физическим лицом по договорам накопительного страхования;

суммы, направленные на погашение вознаграждения по займам, полученным физическим лицом-резидентом РК в жилищных строительных сберегательных банках.

При определении дохода, облагаемого у источника выплаты, работника проработавшего менее половины месяца, вычет в размере минимальной заработной платы не производится.

Операции, связанные с начислением и уплатой индивидуального подоходного налога ведется на счете 3120 "Индивидуальный подоходный налог".

Социальный налог и социальные отчисления.

Социальный налог и социальные отчисления, в отличие от вышеперечисленных налогов, удерживается не с работника, а с юридического лица. К расходам юридических лиц относятся доходы, выплачиваемые работнику в денежной или натуральной форме, включая доход, полученный в виде материальных, социальных благ или иной материальной выгоды, а также доход от разовых выплат (в части оплаты труда), но не ниже размера минимальной заработной платы.

Объектом налогообложения социальным налогом и социальными отчислениями являются расходы работодателя, выплачиваемые работникам в виде доходов за исключением выплат установленных в подпунктах .

1),

3),

6),

8),

10),

11),

14),

17),

22-1),

23),

25),

29),

31),

34),

39) ст.1444 Налогового Кодекса РК:

Социальный налог исчисляется по ставкам, предусмотренным ст.317 в НК Республики Казахстан.

Исчисление социального налога производи посредством применения ставок налога к объекту обложения социальным налогом за налоговый год и уменьшения на сумму социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования, исчисленных в соответствии с законодательным актом РК об обязательном социальном страховании.

Исчисление социального налога производится ежемесячно с нарастающим итогом в порядке, установленного уполномоченным государственным органом. Операции, связанные с начислением и уплатой социального налога отражаются на счете 3150 "Социальный налог";

Хозяйственные операции, связанные с начислением и уплатой отчислений по социальному страхованию отражаются на счете 3210 - "Обязательства по социальному страхованию".

Удержания по исполнительным документам (исполнительным листам), выдаваемым в соответствии с решениями судов, исполнительными надписями нотариальных органов, а также постановлениями, принимаемыми административными органами о производстве взысканий в бесспорном порядке, производят как из основной оплаты труда, так и со всех остальных выплат, носящих постоянный характер, в том числе премий, пенсий, пособий по временной нетрудоспособности и др.

Необходимо учитывать, что если на лицо, обязанное уплачивать алименты, приходит несколько исполнительных листов по уплате алиментов, то сумма всех выплат не должна превышать 50% заработка и (или) иного дохода.

Поступившие исполнительные документы должны быть зарегистрированы в специальном реестре и бухгалтерии необходимо по каждому плательщику алиментов вести отдельный субсчет.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какие формы первичных документов используются для учета личного состава, отработанного времени и выработки продукции?

2. Какие счета применяются для учета расчетов по оплате труда и с бюджетом?

3. Что представляет собой аналитические счета, открываемых к счету 3350 "Краткосрочная задолженность по оплате труда"?

4. Какие формы и виды оплаты труда вы знаете?

5. От чего зависит размер заработка при повременной форме оплаты труда?

6. От чего зависит размер заработка при сдельной форме оплаты труда?

7. Какие системы оплаты труда существуют при сдельной форме.

8. Как оплачивается работа в ночное время?

9. Как оплачивается сверхурочная работа?

10. Как рассчитывается оплата за отпуск?

11. Как рассчитывается среднемесячный заработок?

12. Как рассчитывается и отражается в бухгалтерском учете ИПН?

13. Как рассчитывается и отражается в бухгалтерском учете отчисления НПФ?

14. Как рассчитывается и отражается в бухгалтерском учете социальный налог?

15. Как рассчитывается и отражается в бухгалтерском учете обязательства по социальному страхованию?

## Рекомендуемая литература

1. Закон "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности" от 27 февраля декабря 2007 г. № 5442.

2. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и обязательных платежах в бюджет" (Налоговый Кодекс) (по состоянию на 2008г).

3. Закон РК "О республиканском бюджете на 2008 год", Бюллетень Бухгалтера №1, 2008 г.

4. Закон РК "О труде в Республике Казахстан" от 10.12. 1999г. №493-1.

5. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр. 206-211).

6. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр. (404-455).

7. МСФО 19"Вознаграждения работникам” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-512.

8. Раздел 27 "Вознаграждения работникам" НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО. (стр.53-56).

9. Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Мин. Финансов РК от 23.05. 2007 г. № 185.

.

## Тема 2. Учет прочих обязательств

.

Цель лекции:

изучить порядок учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

изучить порядок учета обязательств по налогам.

Ключевые слова:

Обязательства - это настоящая задолженность организации, которая возникает вследствие прошедших событий. Погашение обязательств, как ожидается, приведет к убытию ресурсов с организации, которые воплощают в себе будущие экономические выгоды.

налоги - законодательно установленные государством в одно стороннем порядке обязательные денежные в бюджет, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер;

налоговая задолженность - сумма недоимки, а также неуплаченные суммы пени и штрафов;

налогоплательщик - лицо, являющееся плательщиком налогов и других обязательных платежей в бюджет;

налоговый агент - индивидуальный предприниматель, частный нотариус, адвокат, юридическое лица, в том числе нерезидент, осуществляющий деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, филиал, представительство, на которых в соответствии с на стоящим Кодексом возложена обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налогов, удерживаемых у источника выплаты;

налоговый режим - совокупность норм налогового законодательства. Применяемых налогоплательщиком при исчислении всех на логовых обязательств по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет, установленных настоящим Кодексом;

недоимка - начисленные и не уплачен в срок суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет;

недропользователи - физические и юридические лица, осуществляющие операции по недропользованию, включая нефтяные операции, на территории Республики Казахстан в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан;

Краткосрочные обязательства - задолженность предприятия кредиторам, сроки погашения которой наступают в течение не более чем 12 месяцев.

Долгосрочные обязательства - задолженность по кредитам и займам, срок уплаты которых наступает не ранее чем через 12 месяцев от даты составления отчетности.

Текущая часть долгосрочных обязательств - часть суммы долгосрочных обязательств предприятия, которая подлежит оплате в течение года.

Условные обязательства - обязательства, которые могут возникнуть в будущем при определенных условиях. Учитываются на забалансовых счетах.

Оцениваемые обязательства - точная сумма таких обязательств в момент их возникновения не известна.

Основные вопросы и краткое содержание:

1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

2. Учет налоговых обязательств.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Счета к оплате - это счета расчетов с поставщиками, предназначенные для повторяющихся торговых обязательств. Эти обязательства возникают в ходе обычной деятельности фирмы, что включает приобретение товаров и материалов, доставку, а также услуги, которыми фирма пользуется при производстве и реализации товаров и услуг.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками применяет счет 3310 "Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам", и 4110 "Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам", на которых в зависимости от величины суммы и формы расчетов (предварительная оплата, инкассо, аккредитивы, чеки) ведут расчеты за полученные от поставщиков материальные запасы, выполненные работы и услуги. По кредиту счета 3310, 4110 записывают акцептованные счета-фактуры поставщиков, по дебету - их оплату с кредита расчетного, валютного и других счетов.

Акцептованные счета с указанием регистрационного номера по журналу учета поступающих грузов передают в бухгалтерию. Здесь их данные записывают в журнал по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками, который бухгалтерия заполняет в три этапа.

На первом этапе в журнал делают записи при поступлении акцептованных счетов-фактур и других расчетных документов. При этом записывают регистрационный номер и номер платежного требования-поручения (счета-фактуры), наименование поставщика, сумму акцепта счета-фактуры. Затем счет-фактуру поставщика передают экспедиции для получения груза у местных поставщиков или со станции (пристани) - при поступлении ценностей от иногородних поставщиков.

На втором этапе в журнал запись производят на основании поступивших в бухгалтерию со склада приходных документов (приходных ордеров, товарно-транспортных накладных, актов о приемке материалов). В журнале указывают номера этих документов, стоимость поступивших ценностей по твердым учетным или договорным ценам и их фактическую стоимость согласно платежному требованию-поручению (счету-фактуре) в разрезе корреспондирующих счетов по учету товарно-материальных ценностей или затрат на производство.

Приходные документы тщательно проверяются на предмет соответствия количества материальных ценностей в платежном требовании-поручении (счете-фактуре). Если при приемке грузов выявляют недостачу или порчу ценностей по вине поставщика или транспортной организации, на основании акта о приемке материалов и расчета суммы претензии сумму претензии списывают с кредита счета 3310, 4110 в дебет счета 3390 "Прочая краткосрочная кредиторская задолженность", или 2180 "Прочая долгосрочная дебиторская задолженность". Если ответственные работники недостачу материальных ценностей устанавливают до акцепта расчетно-платежных документов, то на ее сумму уменьшают акцепт соответствующего расчетно-платежного документа.

Согласно учетной политики в журнале отражают также операции по учету расчетов с поставщиками работ и услуг (ремонт основных средств, перевозки грузов, вода, тепло, электроэнергия). При записи в журнал данных счета-фактуры, предъявленного за работы или услуги, указывают, за что он предъявлен, а записи по дебету соответствующих счетов-потребителей работ и услуг производят на основании разметки корреспондирующих счетов (субсчетов, статей затрат), сделанной бухгалтерией на счетах-фактурах поставщиков.

На третьем этапе в журнале отражают оплату счетов-фактур. Отметки об оплате делают на основании выписок по расчетному, и другим счетам в банке. При этом указывается дата оплаты счета, и с какого счета произведена оплата.

В конце месяца в журнале подсчитывают итоги и выводят остатки по неоплаченным счетам.

Заключение журнала производят по четырем строкам: итого за месяц, сторно материалов в пути на начало месяца, материалы в пути на конец месяца, всего по журналу.

Неотфактурованные поставки работники бухгалтерии рассматриваемой организации отражают в журнале аналогично отфактурованным по каждой поставке отдельно. Основанием для записи неотфактурованных поставок служат "Акты о приемке материалов" (ф. З-4), оставленные при поступлении материалов, неоформленных счетами-фактурами, а также на сумму излишков товарно-материальных ценностей, выявленных при приемке грузов.

При поступлении счета-фактуры на ценности, ранее оприходованные как неотфактурованные поставки, сумму счета проводят обычной записью. Одновременно ранее сделанные записи по неотфактурованной поставке сторнируют на основании справки бухгалтерии.

В бухгалтерском учете в журнале по учету расчетов с поставщиками содержится сводно-контрольные данные, которые расшифровывают остаток по счету 3310 "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" или 4110 "Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" на конец месяца Построение аналитического учета должно обеспечить получение сведений об остатках по расчетам с поставщиками и подрядчиками в следующей группировке, необходимой для оперативного контроля расчетов: поставщики по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; поставщики по неотфактурованным поставкам; поставщики по не оплаченным в срок расчетным документам.

В соответствии с Налоговым Кодексом Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет" налогоплательщик, производящий отгрузку товаров, выполнение работ или оказание услуг, облагаемых НДС, обязан выставить организации, получающему указанные товары, работы или услуги, налоговый счет-фактуру. Этот счет-фактура дает право покупателю произвести зачет НДС.

В на основании налогового счета-фактуры сумма НДС списывается с кредита счета 3310 "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" или 4110 "Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" в дебет счета 3130 "Налог на добавленную стоимость".

Расчеты с поставщиками и подрядчиками при вексельной системе расчетов. Организация-покупатель по договоренности с организацией-поставщиком может рассчитываться за поставленные ему товарно-материальные ценности, работы и услуги при помощи простых (соло) или переводных векселей (тратт).

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 3310 "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" или 4110 "Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам", а продолжают учитываться на этом счете до оплаты векселя векселедателем или ремитентом по переводному векселю (тратте).

Аналитический учет задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченной выданными векселями, ведется обособленно в журнале по кредиту счета 3310 "Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам" или 4110 "Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам". Для этой цели следует выделить отдельный вкладной лист. Оперативный контроль за платежами по выданным векселям следует вести в картотеке, упорядоченной по срокам платежей[[1]](#footnote-1).

2. Учет налоговых обязательств.

Налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающим в соответствии с налоговым законодательством. Налогоплательщики, в силу исполнения налоговые обязательств, обязаны определять объекты налогообложения и объекты, связанные с ним, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет от определенной за налоговый период налогооблагаемой базы по установленным налоговым ставкам, составлять налоговую отчетность и представлять ее в налоговые органы.

Расчеты организаций с бюджетом учитываются на счетах подраздела 3100 "Обязательства по налогам" Типового плана счетов бухгалтерского учета.

В подраздел 3100 входят счета:

3110 "Корпоративный подоходный налог подлежащий уплате";

3120 "Индивидуальный подоходный налог";

3130 "Налог на добавленную стоимость";

3140 "Акцизы";

3150 "Социальный налог";

3160 "Земельный налог";

3170 "Налог на транспортные средства";

3180 "Налог на имущество";

3190 "Прочие".

Корпоративный подоходный налог. Учет расчетов с бюджетом по корпоративному подоходному налогу ведут на пассивном счете 3110 "Корпоративный подоходный налог к выплате".

Основным объектом налогообложения корпоративным подоходным налогом является налогооблагаемый доход, величина которого определяется как разница между совокупным годовым доходом и вычетами (за исключением нерезидентов, не осуществляющих деятельность через постоянное учреждение): .

|  |
| --- |
| Налогооблагаемый доход = Совокупный годовой доход - Вычеты  |

.

Расходы налогоплательщика, связанные с получением совокупного годового дохода, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода.

Вычеты производятся налогоплательщиком при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с получением совокупного годового дохода. Данные расходы подлежат вычету в том налоговом периоде, в котором они фактически произведены, за исключением расходов будущих периодов, подлежащих вычету в том налоговом периоде, к которому они относятся.

В соответствии с особенностями счетов в конце года в организации суммы расходов по подоходному налогу относятся в дебет счета 5610 "Итоговый доход (убыток)" с кредита счета 7710 "Расходы по подоходному налогу".

Для учета сумм отсроченного подоходного налога ведется ведомость аналитического учета отдельно по каждой временной разнице.

Налог удерживаемый у источника выплаты. Налог удерживается с сумм доходов, облагаемых у источника выплаты по ставке 15% и сумм доходов нерезидентов из казахстанских источников.

Налог на чистый доход юридического лица-нерезидента. Чистый доход юридического лица -нерезидента, определяемый как разница между налогооблагаемым доходом и суммой корпоративного налога, от деятельности в РК через постоянное учреждение облагается налогом на чистый доход по ставке 15%.

Доходы юридического лица -нерезидента, не связанные с постоянным учреждением в РК, подлежит обложению подоходным налогом у источника выплат без осуществления вычетов по ставкам, определенным ст.180 НК РК.

Налог на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость представляет собой отчисления в бюджет части стоимости облагаемого оборота по реализации, добавленной в процессе производства и обращения товаров(работ, услуг), а также отчисления при импорте товаров на территорию РК. Налог на добавленную стоимость, определяется как разница между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными, а реализованные товары (работы, услуги), и суммами налог на добавленную стоимость, подлежащим уплате за полученные товары(работы, услуги). Сумма налога, а добавленную стоимость, указанная в счетах - фактура поставщиков, подлежит отражению по Дт 1420 Кт3310,33920;

Акцизы представляют собой вид косвенного налога на определенные товары, работы и услуги включаемого в цену товара или тариф услуги.

При начислении Дт счета подраздела1200 "Краткосрочная дебиторская задолженность" Кт 3140.

При перечислении Дт 3140 Кт 1030.

Земельный налог. В целях налогообложения все земли рассматриваются в зависимости от их целевого назначения и принадлежности к определенным категориям, которая устанавливается законодательным актом РК. Исчисление налога производится путем применения соответствующей налоговой ставки к налоговой базе отдельно по каждому земельному участку. При начислении налога Дт 7210 Кт 3160. Уплата Дт 3160 Кт 1030.

Налог на транспортные средства. Налогоплательщики исчисляют сумму налога самостоятельно, исходя из объектов налогообложения, налоговой ставки и поправочных коэффициентов по каждому транспортному средству.

При начислении налога .

Дт 7210 и Кт 3170.

Уплата Дт 3170 Кт 1030.

Налог на имущество. Объектом налогообложения являются основные средства и нематериальные активы. Налоговые, 1% к среднегодовой стоимости объектов налогообложения - остальные.

Юридические лица исчисляют налог на имущество по ставке 1% к среднегодовой стоимости объектов налогообложения,

Индивидуальные предприниматели исчисляют налог на имущество по ставке 0,5% к среднегодовой стоимости объектов налогообложения.

Организации, указанные в пункте 2 и 2-1 ст.335 НК РК исчисляют налог на имущество по ставке 0,1% к среднегодовой стоимости объектов налогообложения.

Юридические лица, применяющие специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации, исчисляют налог на имущество по ставке 0,5% к среднегодовой стоимости объектов налогообложения,

При начислении Дт 7210 Кт 3180. Уплата Дт 3180 Кт 1030.

Налогообложения недропользователей. Специальные налоги и платежи недропользователей включают в себя: налог на сверх прибыль, подписной бонус, бонус коммерческого обнаружения, роялти, долю РК по разделу продукции.

При начислении .

Дт 7210 Кт 3190.

Уплата Дт 3190 Кт 1030.

Вопросы для самоконтроля.

Каких случаях возникает кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам?

Каковы основания для признания в бухгалтерском учете кредиторской задолженности. (.

Каков порядок учета расчетов с поставщиками и подрядчиками при вексельной системе расчетов?

Как вы понимаете процентный и беспроцентный вексель?

Что является объектом налогообложения КПН и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения ИНП и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения социального налога и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения НДС и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения Акцизы и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения Налога на имущество и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения транспортного налога и как учитываются в бухгалтерском учете?

Что является объектом налогообложения земельного налога и как учитываются в бухгалтерском учете?

## Рекомендуема литература

1. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и обязательных платежах в бюджет" (Налоговый Кодекс) (по состоянию на 2008г).

2. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник. /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр. 200-214).

3. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр (335-406).

4. Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Мин. Финансов РК от 23.05. 2007 г. № 185.

5. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Алматы. 2006 - С.45.

.

## Тема 3. Учет аренды

.

Цель лекции:

изучить виды аренды нормативные акты, регулирующие арендные отношения;

изучить порядок учета расчетов, связанных с арендой основных средств.

Ключевые слова:

Аренда - это соглашение, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату платеж или серию платежей право использования актива в течение согласованного срока.

Финансовая аренда - это аренда, при которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Правовой титул в итоге может передаваться или не передаваться.

Операционная аренда - это аренда, иная, чем финансовая.

Неаннулируемая аренда - это аренда, которая может быть аннулирована только в следующих случаях:

a) при наступлении какого-то маловероятного потенциального обстоятельствавесьма отдаленного условного события;

б) с разрешения арендодателя;

с) если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем; или.

д) при выплате арендатором дополнительной суммы, такой, что на начало срока аренды ее продолжение обоснованно гарантировано.

Начало срока аренды - это более ранняя из следующих дат: дата заключения договора об аренде или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

Срок аренды - это период, в течение которого договор аренды не может быть расторгнут, на который арендатор договорился арендовать актив, а также любые дополнительные сроки, в которые, по выбору арендатора, он может продолжить аренду актива с оплатой или без нее, если на момент начала срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор сделает такой выбор.

Минимальные арендные платежи - это платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора за исключением условной арендной платы, оплаты услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему.

Основные вопросы и краткое содержание:

1. Классификация аренды.

3. Учет операционной аренды у арендодателя и арендатора.

4. Учет финансовой аренды (лизинга) у арендодателя и арендатора.

Классификация аренды.

Бухгалтерский учет арендуемого имущества зависит от понимания природы (классификации) аренды: кто в качестве собственника имущества платит налоги, что должно отражаться в учетных регистрах - право собственности или фактическое владение объектами основных средств.

Аренда классифицируется как финансовая, если она существенно переносит все риски и вознаграждения, связанные с владением, и как операционная, если она не переносит практически никакие риски и вознаграждения, связанные с владением.

Арендный платеж при финансируемой аренде состоит из процентов за финансирование (кредит) и платы, погашающей стоимость имущества.

Формы арендных отношений определяют особенности отражения связанных с ними хозяйственных операций в бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете лизингополучателя имущество учитывается как актив, причитающейся к уплате арендные платежи как обязательства.

В начале срока аренды обязательства по арендным платежам записываются по стоимости реализации или по дисконтированной стоимости арендных платежей, если она ниже стоимости реализации.

Учет операционной аренды у арендодателя и арендатора.

Операционная аренда у арендатора.

Признание расходов по текущей аренде арендатором производится на систематической основе в каждом отчетном периоде. Арендатор имущество, полученное в текущую аренду, учитывает за балансом. Организации, являясь арендатором, учитывают взятые в текущую арену основные средства на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

При принятии имущества данный счет будет дебетоваться на договорную стоимость полученного в аренду имущества, а при его возврате кредитоваться. Как отмечалось ранее, договорную стоимость арендованного имущества следует определить в договоре. Признание расходов производится на систематической основе в каждом отчетном периоде. Расчеты с арендодателем отражаются на счете 3360 - "Краткосрочная задолженность по аренде" Расходы, связанные с операционной арендой учитываются на счете 7450 - "Расходы по операционной аренде".

Операционная аренда у арендодателя.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности 17 "Аренда" арендодатель должен отражать средства, переданные в операционную аренду, в своих бухгалтерских балансах.

При сдаче в текущую аренду основные средства в балансе арендодателя не списываются, а продолжают числиться в учете на счетах подраздела 2410 "Основные средства" субсчет 2 "Основные средства, переданные в операционную аренду".

Арендуемый средства значится в учете арендодателя по инвентарному номеру, присвоенному ему в момент приобретения. Этот номер обязательно указывается во всех документах, связанных с движением данного объекта аренды.

Арендодатель в соответствии с арендным договором начисляет арендную плату, включая ее в состав доходов, что отражается по кредиту счета 6260 - "Доходы от операционной аренды".

Учет финансовой аренды (лизинга) у арендодателя и арендатора.

Финансовый лизинг у лизингодателя.

При проведении лизинговых операций существует два подхода в отражении передаваемых в лизинг объектов. Первый подход заключается в том, что приобретение имущества, предназначенного для предоставления в лизинг, отражается в учете лизингодателя как приобретение основного средства. При его передаче лизингополучателю отражается реализация основного средства.

Так как основное средство приобретается по заказу лизингополучателя, то в учете лизингодателя момент оприходования приобретенного объекта лизинга и момент его передачи лизингополучателю обычно совпадают. При этом начисление амортизации по нему не производится.

При втором подходе лизингодатель отражает приобретение и дальнейшую реализацию объектов лизинга как движение товаров, а не как основных средств.

Финансовый лизинг у лизингополучателя.

У лизингополучателя полученное имущество отражается в составе долгосрочных активов на счетах подраздела 2410, к которым могут быть открыты субсчета "Основные средства, полученные в финансовый лизинг", а его договорная стоимость в качестве обязательства по договору лизинга отражается на счете 4150 - "Долгосрочная задолженность по аренде".

Соответственно, в бухгалтерском учете лизингополучателя производится начисление амортизации по имуществу, полученному в финансовый лизинг, за весь период эксплуатации, начиная с месяца, следующего за месяцем поступления. Если нет достаточной уверенности в том, что к концу срока аренды право собственности на активы перейдет к арендатору, на амортизируемые активы начисляется полностью вся сумма амортизации в течение более короткого из двух периодов: периода аренды или срока полезной службы.

Вопросы для самоконтроля:

Какими документами регулируется учет аренды?

В чем заключается различие между операционной и финансовой аренды?

На каком, счете и в какой, оценке учитывает арендодатель имущество, переданное в операционную аренду?

На каком счете и в какой оценке учитывает арендатор имущество, полученное им в операционную аренду?

Как и на каком счете ведется учет финансовый лизинг у лизингополучателя?

Как и на каком счете ведется учет финансовый лизинг у лизингополучателя.?

## Рекомендуемая литература

.

1. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и обязательных платежах в бюджет" (Налоговый Кодекс) (по состоянию на 2008г).

2. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр.216).

3. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр. (77-91).

4. Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Мин. Финансов РК от 23.05. 2007 г. № 185.

5. МСФО 14 "Аренда” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-97-105.

6. Раздел 19 “Аренда” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

.

## Модуль II. Учет инвестиции

## Тема: Учет инвестиции. Инвестиционная собственность

Цель лекции:

изучить понятие инвестиции;

изучить классификацию финансовых вложении (инвестиции).

изучить порядок оценка и инвестиции: первоначальное, после первоначального признания.

изучить порядок учета поступления, выбытия и перекласификации инвестиции.

изучить особенности инвестиции в недвижимость.

Ключевые слова:

Инвестиции - расходы предприятия на приобретение облигаций и других государственных долговых обязательств, акций и облигаций других организаций, паевые вклады в их уставный капитал, а также займы, предоставленные юридическим и физическим лицам.

Долгосрочные инвестиции - расходы на приобретение финансовых активов с длительным (более 12 месяцев) сроком обращения. Паевые вклады в уставный капитал иных организаций всегда относятся к долгосрочным финансовым вложениям.

Краткосрочные инвестиции - расходы на приобретение финансовых активов со сроком обращения, не превышающим 12 месяцев.

Инвестиционная собственность - инвестиции в землю и здания, которые по существу становятся собственностью не для использования или ведения операций инвестирующей компанией или другой компанией внутри той же группы, что и инвестирующая компания.

Справедливая (реальная) стоимость - сумма, на которую можно обменять актив между хорошо осведомленным, желающими совершить такую операцию покупателем и хорошо осведомленным, желающим совершить такую операцию продавцом, которые независимы друг от друга.

Рыночная стоимость - сумма, которая может быть получена от продажи инвестиции на активном рынке.

Рыночная стоимость - сумма, которая может быть получена от продажи инвестиции на активном рынке.

Рыночный - означает, что существует активный рынок, на котором можно получить рыночную стоимость (или какой-то показатель, позволяющий рассчитать рыночную стоимость).

Простой вексель (соло-вексель) выписывается и подписывается должником и должен содержать слово "вексель", а также обязательство уплатить указанную в нем сумму. На векселе указываются дата и место платежа, наименование получателя, место и дата составления векселя, наименование и подпись векселедателя (того, кто выдал вексель).

Переводный вексель (тратта-вексель) - приказ должнику (трассату) с требованием уплатить в указанный срок обозначенную сумму третьему лицу или организации (ремитенту). Переводный вексель содержит: наименование "вексель"; предложение уплатить определенную сумму; наименование трассата (того, кто должен платить); указание срока платежа и места, в котором должен быть совершен платеж; наименование получателя (ремитента); дату и указание места составления векселя; подпись лица, выдавшего вексель (трассанта). Переводный вексель должен быть акцептован трассатом. Надпись об этом он совершает на лицевой стороне векселя.

Индоссамент - надпись на оборотной стороне векселя, которой все права по данному векселю передаются обозначенному в ней лицу. Бланковый индоссамент не содержит указания на лицо, которому передаются права по данному векселю. Последний векселедержатель обосновывает свое право на вексель на непрерывном ряде индоссаментов, даже если последний из них является бланковым.

Основные вопросы и краткое содержание:

1. Инвестиции, их классификация и оценка.

2. Приобретение инвестиции.

3. Выбытие инвестиции.

4. Переоценка инвестиций.

5. Перевод инвестиции в другую категорию.

Инвестиции в недвижимость.

Инвестиции, их классификация и оценка.

Инвестиция - актив, который компания держит в целях увеличения богатства через распределение (в форме процента, роялти, дивиденда и арендной платы), повышения стоимости капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод, т.е. понятие инвестирования есть вложение капитала в какой-нибудь проект (подразумевается приобретение права собственности над активами с целью из влечения прибыли в результате операционной деятельности с этими активами) и инвестиционная собственность соответствует этому понятию.

Инвестиции классифицируются на: на долгосрочные и краткосрочные.

Краткосрочные инвестиции (реальные) - инвестиции, которые по своей природе легко могут быть реализованы, и в отношении которых предполагается, что их будут сохранять на срок не более одного года, которых чаще всего называют рыночными (ликвидными) ценными бумагами. Рыночные ценные бумаги в большинстве случаев являются временным размещением свободной наличности. Они также могут представлять собой капитал, ожидающий вложения в здания, оборудования, ТМЗ и т.д. Краткосрочные инвестиции могут быть представлены долевыми и долговыми ценными бумагами.

Долевой инструмент - это любой договор, подтверждающий право на долю активов компании, оставшихся после вычета всех ее обязательств. Денежные финансовые активы и финансовые обязательства (также называемые денежными финансовыми инструментами) - это финансовые активы и финансовые обязательства, предусматривающие получение или выплату фиксированных или определяемых денежных сумм.

Совокупность ценных бумаг находящихся во владении предприятия называется инвестиционным портфелем.

При осуществлении инвестиций путем выпуска ценных бумаг их себестоимостью является реальная, а не номинальная стоимость эмитированных инвестором ценных бумаг.

Реальной стоимостью считается справедливая стоимость ценных бумаг. Под справедливой стоимостью понимается сумма, которую можно получить в результате сделки между информированными, заинтересованными и независимыми друг от друга сторонами. Если инвестиции приобретены в обмен (полностью или частично) на другое имущество, стоимость их определяется с учетом справедливой стоимости имущества, переданного инвестором другой стороне. Стоимость инвестиций устанавливается на основе справедливой стоимости приобретенного актива только в том случае, когда такая оценка более очевидна.

В себестоимость инвестиций включаются затраты, связанные с приобретением инвестиций (сборы, комиссионные брокеру, оплата услуг банка и других услуг).

Краткосрочные инвестиции отражаются в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости или по наименьшей из двух оценок: рыночной стоимости и себестоимости. Под рыночной стоимостью понимается сумма, которая может быть получена при продаже инвестиции на активном рынке. В случае существования активного рынка для инвестиций их рыночная стоимость является показателем справедливой стоимости. При отсутствии активного рынка для установления справедливой стоимости используются иные способы.

При отражении краткосрочных инвестиций по рыночной стоимости основное внимание уделяется тому, сколько денежных средств компания может получить при продаже инвестиций, а не тому, сколько было затрачено средств при первоначальном инвестировании.

При отражении инвестиций по наименьшей стоимости балансовая оценка определяется в целом для инвестиционного портфеля, либо по видам инвестиций, либо для каждой из инвестиций. Одной из сильных сторон этого метода является то, что он позволяет отражать инвестиции по консервативной оценке и не включать нереализованную прибыль в финансовый результат за период. С другой стороны, при применении этого метода в отчетности отражается нереализованный убыток.

К долгосрочным (Финансовые) относятся инвестиции, не являющиеся краткосрочными. Долгосрочные инвестиции могут быть осуществлены, например, с целью защиты существующего бизнеса без намерения продать их и получить дополнительные денежные средства.

Долгосрочные инвестиции отражаются в бухгалтерском балансе по себестоимости, переоцененной стоимости или наименьшей из двух оценок: себестоимости и рыночной стоимости. Из трех перечисленных выше способов наиболее широко применяется оценка долгосрочных инвестиций по себестоимости.

Оценка по наименьшей стоимости возможна для отражения инвестиций в ценные бумаги, дающие право долевого участия, обращающиеся на рынке и сформированные в портфель. При отражении долгосрочных инвестиций по переоцененной стоимости переоценка производится до справедливой стоимости. Компания должна установить для себя политику в отношении периодичности проведения переоценок. Дата переоценки должна быть единой, как минимум, для всех инвестиций одного вида или для всех долгосрочных инвестиций в целом.

2. Приобретение инвестиции.

Приобретение ценных бумаг отражается в учете по дебету счетов подраздела 1100 "Краткосрочные финансовые инвестиции" и 2000 "Долгосрочные финансовые инвестиции" по стоимости приобретения с учетом расходов. Связанных с приобретением. Если инвестиции приобретаются в счет выпуска акций собственного капитала, то стоимостью приобретения инвестиционных ценных бумаг является справедливая стоимость выпущенных акций, а не их номинальная стоимость. Если инвестиции приобретаются в обмен на другие активы, то их стоимостью приобретения, будет справедливая стоимость отданного актива.

Облигации и аналогичные ценные бумаги отражаются инвестором на счетах активов в балансе по стоимости приобретения. Если стоимость приобретения отличается от их номинальной стоимости (стоимости погашения), то сумма разницы между покупной и номинальной стоимостью (надбавка или скидка) списывается в течение срока, на который выпущены облигации. Списание надбавки про изводится кредитованием счетов краткосрочных и долгосрочных инвестиций, а скидки дебетованием этих счетов, с тем, чтобы к моменту погашения облигаций, их балансовая стоимость соответствовала номинальной стоимости. Периодичность списания скидок или надбавок по облигациям соответствует периодичности начисления процентного дохода по ним. Сумма скидки, надбавки, подлежащая списанию в данном отчетном периоде классифицируется как процентный доход или расход.

3. Выбытие инвестиции. При продаже ценных бумаг компания получает прибыль или несет убыток.

При этом:

разница между доходом и балансовой стоимостью признается как доход или расход.

любой доход от переоценки актива переводится в доход в отчете о прибылях и убытках, либо может быть прибавлен непосредственно к нераспределенной прибыли в бухгалтерском балансе (при этом нужно последовательно придерживаться выбранного метода).

При выбытии краткосрочных инвестиций, которые отражались по наименьшей стоимости, определенной для портфеля в целом, прибыль или убыток от выбытия рассчитывается на основе себестоимости, а не балансовой стоимости. При этом должно быть учтено совокупное влияние выбытия на рыночную стоимость портфеля в целом.

Если инвестиции ранее переоценивались или отражались по рыночной стоимости с отнесением прироста стоимости от переоценки на счета капитала, то компания должна определить в своей учетной политике порядок признания сумм увеличения стоимости, отраженных на счетах капитала, при выбытии инвестиций: присоединить его к прибыли текущего года или к нераспределенной прибыли. Этот порядок должен применяться последовательно в соответствии с требованиями МСФО 8.

Учет доходов по выбытию инвестиции учитываются на счете 6210 - "Доходы от выбытия активов", где отражаются операции, связанные с получением доходов от реализации финансовых активов и на 7410 - "Расходы по выбытию активов" учитываются расходы от реализации активов.

Доход от дивидендов по акциям признается инвестором в день объявления дивидендов эмитентом по дебету счета 1270 "Краткосрочные вознаграждения к получению" или 2170 - "Долгосрочные вознаграждения к получению", и кредиту счет 6120 - "Доходы по дивидендам",

В некоторых случаях дивиденды, которые получает инвестор - выше, чем пропорциональная доля прибыли инвестора, начиная с даты покупки. Эти дивиденды должны учитываться как возврат капитала, а не как доход от инвестиций. То есть дивиденд (полностью или его часть) кредитуется на счетах инвестиции как показано в следующем примере.

4. Переоценки инвестиций.

Когда инвестиции переоцениваются до справедливой стоимости, то в интересах соблюдения последовательности вырабатывается политика частоты переоценок.

При переоценке долгосрочных инвестиций возникающее увеличение балансовой стоимости относится в кредит счетов капитала.

Дт счет, а подраздела 2000 - "Долгосрочные финансовые инвестиции";

Кт 5440 - "Резерв на переоценку финансовых активов, предназначенных для продажи".

Уменьшение балансовой стоимости соответствующих инвестиций в результате переоценки списывается в дебет счетов капитала.

Дт 5440 - "Резерв на переоценку финансовых активов, предназначенных для продажи".

Кт - "Долгосрочные финансовые инвестиции";

Запись производится в сумме, которая не может превышать сумму увеличения балансовой стоимости в результате предыдущих переоценок этих же инвестиции, отнесенную на счета капитала и не сторнированную или не использованную другим образом. Во всех иных случаях уменьшение стоимости в результате переоценка признается расходом отчетного периода. При увеличении стоимости в результате переоценки, непосредственно связанной с предыдущим уменьшением стоимости в результате переоценки тех же инвестиций, отраженным в качестве расхода, сумма увеличения, необходимая для покрытия признанного ранее расхода, зачисляется на счет прибылей и убытков (в кредит).

5. Перевод инвестиции в другую категорию.

Перевод долгосрочных инвестиций в краткосрочные осуществляется по наименьшей из двух оценок:

себестоимости и балансовой стоимости, если краткосрочные инвестиции оцениваются по наименьшей из рыночной стоимости и себестоимости. При наличии на счетах капитала сумм, относящихся к приросту стоимости инвестиции в результате предыдущих переоценок, такие суммы сторнируются.

Перевод долгосрочных инвестиций в краткосрочные производится по балансовой стоимости, если краткосрочные инвестиции оцениваются по рыночной стоимости. Если изменения в рыночной стоимости краткосрочных инвестиций относятся на счета прибылей и убытков, то суммы прироста стоимости от переоценки, отраженные на счетах капитала, должны быть присоединены к прибыли.

При переводе инвестиций из краткосрочных в долгосрочные они должны отражаться каждая по отдельности по наименьшей из двух значении рыночной стоимости и себестоимости или по рыночной стоимости, если ранее они отражались по рыночной стоимости.

6. Инвестиции в недвижимость.

Инвестиции в недвижимость - недвижимость (земля или здание либо часть здания, либо земля и здание), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды, с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей; или продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Инвестиционное имущество в отличие от имущества, используемого владельцем для собственных нужд, генерирует денежные потоки, которые не связаны с другими активами организации, и поэтому должно учитываться отдельно.

Признание.

МСБУ 40 определяет признание объектов в качестве инвестиционной собственности только тогда, когда:

1) данная собственность с большой степенью уверенности в будущем принесет экономическую пользу;

2) стоимость данной собственности может быть достоверно оценена.

Инвестиционное имущество следует первоначально оценивать по себестоимости (цена приобретения плюс любые прямые затраты, непосредственно связанные со сделкой).

В частности, затраты на юридические услуги при оформлении, плата за госрегистрацию и другие прямые затраты будут включаться в себестоимость инвестиционного объекта.

Оценка.

В соответствии с МСБУ 40 существует два метода оценки инвестиционной собственности после первоначального признания:

либо по справедливой стоимости;

либо по фактическим затратам на приобретение.

Организация должна применять выбранный метод ко всем своим инвестициям в недвижимость. В исключительных случаях, когда компания принимает метод по справедливой стоимости (альтернативный порядок), может быть совершенно очевидно, что компания сначала приобретает инвестиции в недвижимость, справедливая стоимость которой не может быть надежно оценена. В таких случаях стандарт требует, чтобы компания оценивала инвестиции в недвижимость с использованием метода учета по фактическим затратам (основной порядок).

Модель учета по справедливой стоимости.

После первоначального признания в бухгалтерском балансе все объекты инвестиции в недвижимость отражаются на отчетную дату по справедливой стоимости. При определении справедливой стоимости предполагаемые затраты, связанные с будущей реализацией и прочим выбытием актива, не оцениваются и не вычитаются.

При определении справедливой стоимости инвестиции в недвижимость компании нужно избегать повторного учета активов или обязательств, признаваемых в бухгалтерском балансе в качестве от дельных активов или обязательств.

Оборудование, которое является неотъемлемой частью здания (например: лифты, системы кондиционирования воздуха), включается в состав инвестиции в недвижимость и не отражается отдельно в составе основных средств.

Если в аренду сдается меблированный офис, в справедливую стоимость офиса, как правило, включается справедливая стоимость мебели, поскольку арендная плата берется за меблированный офис. При включении стоимости мебели в состав справедливой стоимости инвестиции в недвижимость субъект не признает мебель в виде отдельного актива.

Изменение справедливой стоимости инвестиции в недвижимость отражается:

при увеличении стоимости по:

Дебету счета 2300 - "Инвестиции в недвижимость";

Кредит счета 6280 "Прочие доходы";

при уменьшении стоимости по:

Дебету счета 7470 "Прочие расходы".

Кредит счета 2300 "Инвестиции в недвижимость".

Счета 6280 "Прочие доходы" и "Прочие расходы" используются компаниями, для которых операции с инвестициями в недвижимость не являются операционной деятельностью.

Вопросы для само контроля:

1. Какие виды активов включаются в инвестиции.

2. По каким признакам инвестиции группируются в бухгалтерском учете?

3. Из чего слагаются фактические затраты на инвестиции?

4. Как отражаются поступление инвестиции на счетах бухгалтерского учета?

5. Как отражаются выбытие инвестиции на счетах бухгалтерского учета?

6. Как отражаются переклассификация инвестиции из категории в категорию?

.

##  Рекомендуемая литература

.

1. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр.74-92.

2. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр 129-168).

3. МСФО 40 "Инвестиционное имущество" /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-512.

4. Раздел 15 "Инвестиции в недвижимость” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

.

## Тема: Учет и оценка финансовых инструментов

.

Цель лекции:

изучить понятие финансовых инструментов.

изучить классификацию финансовых инструментов.

изучить порядок учета и оценки финансовых активов.

изучить порядок учета и оценки финансовых обязательств.

изучить понятие долевого инструмента и сложного финансового инструмента.

Ключевые слова:

Финансовые инструменты - договорные отношения двух или нескольких лиц, в результате которых у одних возникают финансовые активы, у других - финансовые обязательства или долевые инструменты, связанные с капиталом. К финансовым инструментам относится дебиторская и кредиторская задолженность в традиционных формах и в формах векселей, облигаций, иных долговых ценных бумаг, долевые ценные бумаги, а также производные формы - опционы, фьючерсные и форвардные контракты и др.

Финансовые активы - денежные средства или договорные права на требование выплаты денежных средств или передачи выгодных инструментов, или обмена на иные выгодные финансовые инструменты.

Финансовые обязательства возникают в результате договорных отношений, требующих уплаты денежных средств или передачи иных выгодных финансовых активов другим лицам.

Долевой инструмент - право на определенную долю капитала предприятия, которая выражена стоимостью его активов, не определенных обязательствами.

Метод учета инвестиций по долевому участию - финансовые вложения, принятые к учету по фактическим затратам инвестора. По окончании каждого отчетного периода корректируются на изменение доли инвестора в чистых активах проинвестированного предприятия, инвестор переоценивает балансовую стоимость инвестиций, изменяя одновременно финансовый результат отчетного года. На сумму фактически полученного дохода от данных инвестиций уменьшается переоцененная балансовая стоимость финансовых вложений.

Амортизированные затраты на приобретение финансового актива или финансового обязательства - это стоимость финансового атива или обязательства, определенная при первоначальном признании, минус выплата основной суммы долга, плюс или минус накопленная амортизация разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения, минус частичное списание в связи с обесценением или безнадежной задолженностью.

Основные вопросы и краткое содержание.

1. Признание финансовых инструментов.

2. Признание финансовых активов.

3. Признание финансовых обязательств.

3. Долевой инструмент.

Признание финансовых инструментов.

Финансовыми инструментами называют договорные отношения двух юридических (физических) лиц, в результате которых у одного предприятия возникает финансовый актив, а у другого - финансовые обязательства или долевые инструменты, связанные с капиталом. Договорные отношения могут быть как двусторонними, так и многосторонними. Важно, чтобы они имели четкие обязательные экономические последствия, уклониться от которых стороны не могут в силу действующего законодательства. Как видим, понятие финансовых инструментов определяется через другие понятия, такие, как финансовые активы и финансовые обязательства. Не зная их сути невозможно понять и то, что такое финансовые инструменты.

К финансовым инструментам относятся дебиторская и кредиторская задолженность в традиционных формах и в формах векселей, облигаций, иных долговых ценных бумаг, долевые ценные бумаги, а также производные формы - опционы, фьючерсные и форвардные контракты и др. независимо от того, отражаются они в балансе или за балансом предприятия. Авали по векселям, иные гарантии по исполнению обязательств другими лицами относятся к условным финансовым инструментам. Производные и условные финансовые инструменты порождают передачу одной стороной другой стороне некоторых финансовых рисков, определяемых базисным финансовым инструментом, хотя сам этот инструмент не передается тому, кто оформляет производные финансовые инструменты.

Признание финансовых активов.

Предприятию следует признавать финансовые активы в балансе тогда и только тогда, когда оно становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

Финансовые активы - это денежные средства или договорные права на требование выплаты денежных средств или передачи выгодных финансовых инструментов от другого предприятия или взаимного обмена финансовыми инструментами на выгодных для себя условиях. К финансовым активам относятся также долевые инструменты других предприятий. Во всех случаях выгода от финансовых активов заключается в обмене их на деньги или на иные выгодные финансовые инструменты.

К финансовым активам не относятся:

задолженность по авансам, выданным поставщикам материальных ценностей, а также в оплату предстоящих к выполнению работ и услуг. Они не порождают прав на получение денежных средств и не могут быть обменены на другие финансовые активы;

договорные права, например по фьючерсным договорам, удовлетворение по которым предполагается товарами или услугами, но нефинансовыми активами;

активы не договорного характера, возникновение которых обусловлено законодательными нормами, например дебиторы по налогам;

материальные и нематериальные активы, обладание которыми не порождает действительного права на получение денежных средств или иных финансовых активов, хотя возникновение права на их получение возможно при реализации активов либо в иных аналогичных ситуациях.

При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства предприятию следует оценивать его по фактическим затратам, те. По справедливой стоимости внесенного актива или полученного обязательства за него возмещения. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку всех финансовых активов и обязательств.

После первоначального признания следует оценивать финансовые активы, в том числе производные активы, по их справедливой стоимости с учетом затрат по сделке, произведенных при продаже и прочим выбытии активов.

Признание финансовых обязательств.

Предприятию следует признавать финансовые обязательство в балансе тогда и только тогда, когда оно становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

После первоначального признания в балансе должно оценивать по амортизированным затратам все финансовые обязательства за исключением обязательств, предназначенных для торговли, о производным инструментам. После первоначального признания в балансе следует оценивать по справедливой стоимости обязательства, предназначенных для торговли, о производным инструментам, за исключением отражаемого по фактическим затратам обязательства по производным инструментам, исполняемого путем поставки связанного с ним некотируемого долевого инструмента, стоимость которого нельзя определить достаточной степенью достоверности.

Финансовые обязательства возникают в результате договорных отношений и требуют уплаты денежных средств или передачи иных финансовых активов другим предприятиям. К финансовым обязательствам относится также предстоящий по договору с другим предприятием обмен финансовых инструментов на потенциально невыгодных условиях. При классификации финансовых обязательств следует иметь в виду ограничения, связанные с тем, что обязательства, при погашении не предполагающие передачу финансовых активов, не являются финансовыми инструментами. Вместе с тем опционы на акции или другие обязательства передать собственные долевые финансовые инструменты другому предприятию не являются финансовыми обязательствами. Они учитываются как долевые финансовые инструменты.

К финансовым обязательствам относится кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, по договорам займа и кредитования, включая задолженность по выданным и акцептованным векселям, размещенным облигациям, выданным гарантиям, авалям и другим условным обязательствам. К финансовым обязательствам относится задолженность арендатора по финансовой аренде в отличие об оперативной аренды, которая предполагает возврат арендованного имущества в натуре.

Отсроченные доходы, полученные в счет будущих отчетных периодов, гарантийные обязательства по товарам (работам, услугам), резервы, образованные для регулирования затрат по отчетным периодам, не являются финансовыми обязательствами, так как не предполагается их обмен на денежные средства и другие финансовые активы. Любые договорные обязательства, не предполагающие передачи другой стороне денег или других финансовых активов, по определению не могут быть отнесены к финансовым обязательствам. Например, обязательства по фьючерсным товарным контрактам должны выполняться путем поставки обусловленных товаров либо оказания услуг, которые не являются финансовыми активами. Нельзя считать финансовыми обязательствами те, которые возникают не в соответствии с договорами и сделками, а по иным обстоятельствам. Например, обязательства по налогам, возникшие в результате законодательства, не относятся к финансовым обязательствам.

Финансовые обязательства не следует путать с долевыми финансовыми инструментами, погашение которых денежными или иными финансовыми активами не предполагается. Например, опционы на акции удовлетворяются путем передачи некоторого числа акций их владельцам. Такие опционы являются долевыми инструментами, а не финансовыми обязательствами.

Долевой инструмент.

Долевой инструмент - это договор, предоставляющий предприятию право на определенную долю капитала, которая выражается стоимостью его активов, не обремененных обязательствами. Величина капитала предприятия всегда равна стоимости его активов за вычетом суммы всех обязательств этого предприятия. Финансовые обязательства отличаются от долевых инструментов тем, что проценты, дивиденды, убытки и прибыли по финансовым обязательствам отражаются в бухгалтерском учете на счете прибылей и убытков, а доходы по долевым инструментам, распределенные в пользу их владельцев, - списываются на уменьшение счетов капитала. К долевым инструментам относятся обыкновенные акции и опционы эмитента на выпуск обыкновенных акций. Они не порождают обязательства эмитента выплачивать деньги или передавать их владельцам иные финансовые активы. Выплата дивидендов представляет собой распределение части активов, составляющих капитал предприятия. Эти распределения и выплаты не являются обязательными для эмитента. Финансовые обязательства эмитента возникают только после решения о выплате дивидендов и только на сумму, причитающуюся к выплате денежными или иными финансовыми активами. Сумма дивидендов, не подлежащая выплате, например рефинансируемая во вновь эмитируемые акции, не может классифицироваться как финансовые обязательства.

Привилегированные акции относятся к долевым инструментам только в тех случаях, когда эмитент не принимает на себя обязательства их выкупа (погашения) в определенный срок или по желанию владельца в течение определенного периода. В противном случае, когда эмитент обязан в обозначенный срок передать владельцу привилегированной акции любые финансовые активы, включая денежные средства, и при этом прекратить договорные отношения по данным привилегированным акциям, они классифицируются как финансовые обязательства предприятия-эмитента.

Доля меньшинства в капитале предприятия, возникающая в его сводном балансе, не является ни финансовым обязательством, ни долевым инструментом. Дочерние предприятия, балансы которых включаются в консолидированный баланс организации, отражают в них долевые инструменты, которые погашаются при консолидации, если принадлежат материнской компании, или остаются в консолидированном балансе, если принадлежат другим предприятиям. Доля меньшинства характеризует сумму не принадлежащих материнской компании долевых инструментов ее дочерних предприятий.

При первоначальном признании в балансе сумма балансовой стоимости отдельных элементов должна быть равна балансовой стоимости всего сложного финансового инструмента, поскольку раздельное отражение элементов сложных финансовых инструментов не должно вести к возникновению каких-либо финансовых результатов - прибыли или убытка.

Возможны два метода раздельной оценки элементов обязательства и капитала: остаточный и прямой. Согласно остаточному методу из балансовой стоимости всего инструмента вычитается стоимость одного из элементов, которая легче поддается вычислению. В соответствии с прямым методом оцениваются, оба элемента и пропорционально корректируется их стоимость. Это необходимо для того, чтобы привести сумму оценки частей к балансовой стоимости сложного инструмента в целом.

Финансовый актив и финансовое обязательство должны взаимно зачитываться, а в балансе должны отражаться сальдированная сумма, когда предприятие:

имеет юридически обеспеченное право осуществить взаимозачет признанных в балансе сумм; и.

намеревается либо произвести взаиморасчет, либо реализовать актив и погасить обязательство одновременно.

Вопросы для самоконтроля:

Дайте определение финансовым инструментам?

Что такое финансовые активы?

Что относятся к финансовым активам?

Что такое финансовые обязательства.

Что относятся к финансовым обязательствам?

Что, каким признакам отличается финансовые обязательства от долевых инструментов?

По каким оценкам первоначально признаются финансовые активы обязательства в балансе?

Как вы понимаете понятие доля меньшинства?

Как вы понимаете понятие сложные финансовые инструменты?

.

## Рекомендуемая литература

.

1. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник. /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр.74-92.

2. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр.129-168).

3. МСФО 32 "Финансовые инструменты: представление информации" стр. 197-213; МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и измерение" стр.292-352. /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008.

4. Раздел 11 "Финансовые активы и финансовые обязательства” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО. стр.23-28.

.

## Модуль III. Объединение предприятий

.

## Тема 3. Объединение предприятии

.

Цель лекции:

изучение порядка учета объединений компаний.

изучение порядка учета покупки, определение стоимости покупки, ее распределение на идентифицированные активы и обязательства приобретаемой компании, признание гудвилла;

определение размера доли меньшинства.

Ключевые слова:

Объединение бизнеса - это объединение отдельных предприятий или коммерческой деятельности в одно отчитывающее предприятие.

Объединение отдельных предприятий или коммерческой деятельности в одно отчитывающее предприятие-это объединение бизнеса, в котором все объединяющиеся предприятия или виды коммерческой деятельности, в конечном счете, контролируются одной и той же строной или сторонами как до, так и после объединения этот контроль не является временным.

Покупка - это объединение компаний, при котором одна из компаний, покупатель, получает контроль над чистыми активами и операциями другой компании, продавца, в обмен на передачу активов, принятие на себя обязательств или эмиссию акций.

Объединение интересов - это объединение компаний, в котором акционеры объединяющихся компаний осуществляют общий контроль над их едиными чистыми активами и операциями для достижения продолжительного взаимного разделения рисков и выгод, относящихся к объединенной компании таким образом, что ни одна из сторон не может быть определена в качестве покупателя.

Контроль - это возможность управлять финансовой и хозяйственной политикой компании с тем, чтобы получать выгоды от его деятельности.

Материнская компания - это компания, которая имеет одну или несколько дочерних компаний.

Дочерняя компания - это компания, которая контролируется другой компанией (известной как материнская компания).

Доля меньшинства - это та часть чистых результатов операций и чистых активов дочерней компании, которая приходится на долю, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние компании.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять активы или обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми друг от друга сторонами.

Денежные активы - это удерживаемые деньги и активы, подлежащие получению в фиксированных или установимых суммах денег.

Дата покупки - это дата действительного перехода контроля над чистыми активами и операциями приобретаемой компании к новому владельцу.

Гудвилл - будущие экономические выгоды от активов, которые не поддаются индивидуальному выделению и отдельному признанию.

Основные вопросы и краткое содержание:

1. Определение объединение бизнеса.

2. Метод учета.

3. Признание идентифицируемых активов и обязательств.

4. Учет объединения интереса.

Определение объединение бизнеса.

Объединение бизнеса - это объединение отдельных предприятий или коммерческой деятельности в одно отчитывающее предприятие.

Структурно объединение бизнеса может быть осуществлено самыми разными способами, которые определяются юридическими, налоговыми и другими причинами. Оно может иметь форму покупки предприятием собственного капитала другого предприятия или покупки чистых активов другого предприятия. Оно может осуществляться путем выпуска долевых инструментов или перевода денежных средств, их эквивалентов или других активов. Также операции могут осуществляться между акционерами объединяющихся компаний или между одной компанией и акционерами другой компании. Объединение бизнеса может приводить к учреждению нового предприятия осуществляющей контроль над объединяющимися предприятиями, передаче чистых активов одной или более объединяющихся предприятий другой или ликвидации одной или более объединяющихся предприятий.

Объединение бизнеса может приводить к возникновению отношений как между материнской и дочерней компаниями, при которых покупатель является материнской компанией, приобретаемая компания - дочерней компанией покупателя.

Объединение компаний может вызывать скорее покупку чистых активов, включая деловую репутацию другой компании, чем покупку его акций. При таком объединении компаний между ними не возникает отношений, свойственных материнской и дочерней компаниям.

Метод учета.

Все объединение бизнеса должны учитываться по методу приобретения.

Объединение бизнеса в форме покупки должно отражается в учете с помощью метода покупок.

Метод приобретения рассматривает объединение бизнеса с точки зрения объединяющихся предприятия, определяемого как покупатель. Покупатель приобретает чистые активы и признает приобретенные активы и принятые обязательства, и условные обязательства, включая не признанные ранее приобретаемым предприятием.

Применения метода приобретения включает следующие этапы:

определения покупателя;

измерения стоимости объединения бизнеса; и.

распределение на дату приобретения стоимости объединения бизнеса между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.

Покупка должна учитываться по его первоначальной стоимости, равной сумме выплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливой стоимости на дату покупки, или другого возмещения за покупку, отданного покупателем в обмен на контроль над чистыми активами другого предприятия, плюс любые затраты, прямо связанные с покупкам.

Если покупка осуществляется по этапам, то различие между датой покупки и датой операции обмена имеет важное значение. Хотя учет по методу покупки начинается с даты покупки, для него используются значения первоначальной и справедливой стоимости на дату каждой операции обмена.

Отданные денежные активы и принятые обязательства оцениваются по их справедливой стоимости на дату операции обмена.

При определении первоначальной стоимости покупки рыночные ценные бумаги, выпущенные покупателем, оцениваются по их справедливой стоимости, равной рыночной стоимости на дату операции обмена, при условии, что непредвиденные колебания или узость рынка не превращают рыночную стоимость в ненадежный показатель. Если рыночная стоимость на какую-либо конкретную дату оказывается ненадежным показателем, необходимо проанализировать изменения цены на протяжении обоснованно продолжительного периода до и после объявления условий покупки. Когда рынок ненадежен или при отсутствии котировок, оценка справедливой стоимости ценных бумаг, выпущенных покупателем, производится относительно их пропорциональной доли в справедливой стоимости компании покупателя или относительно пропорциональной доли в справедливой стоимости приобретенной компании, в зависимости от того, какая из них более очевидна. Возмещение за покупку, которое выплачивается акционерам приобретаемой компании денежными средствами вместо ценных бумаг, также может представлять собой подтверждение переданной суммарной справедливой стоимости. При этом необходимо учитывать все аспекты покупки, включая существенные факторы, влияющие на переговоры, а независимые оценки могут использоваться как вспомогательная информация при определении справедливой стоимости выпущенных ценных бумаг.

Идентифицируемые приобретенные активы и обязательства должны признаваться раздельно по состоянию на дату покупки, только когда:

существует вероятность того, что любые связанные с ними будущие экономические выгоды будут получены или ресурсы, заключающие экономические выгоды утрачены покупателем; и.

имеется надежная мера их первоначальной или справедливой стоимости.

Часть купленных активов и обязательств, которая не отвечает этим критериям признания, представляет собой итоговое воздействие на величину положительной или отрицательной деловой репутации, возникающей при приобретении, потому что она определяется как остаточная стоимость покупки после признания идентифицируемых активов и обязательств.

Превышение стоимости покупки над приобретенным интересом в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции обмена, должно называться гудвиллом и признаваться в качестве актива.

Гудвилл приобретенный при объединении бизнеса, представляется собой платеж, произведенный покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию.

После первоначального признания покупатель следует измерять гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса, по его стоимости приобретения за вычетом накопленных убытков от обесценения.

Гудвилл, приобретенный при объединении бизнеса не должен амортизироваться покупатель должен ежегодно проводить тест на его обесценение или чаще, если события или изменение обстоятельств указывают на то, что он может быть обесценен.

Любое превышение доли покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств над себестоимостью покупки на дату операции обмена должно признаваться как отрицательная деловая репутация.

4. Учет объединения интереса.

Объединение интересов должно учитываться с помощью метода создания объединения интересов.

При применении метода объединения интересов, статьи финансовой отчетности объединяющихся компаний за период, в котором происходит объединение и за любые раскрываемые сопоставляемые периоды, должны включаться в финансовую отчетность объединенных компаний так, как будто они были объединены, начиная с самого раннего из показанных периодов. Финансовая отчетность компаний не должна включать объединение интересов, в котором участвует компания, если она происходит после самой последней отчетной даты, включенного в финансовую отчетность.

Любая разница между суммой, учтенной в качестве выпущенного акционерного капитала, вместе с дополнительным возмещением в форме денежных средств или других активов, и суммой, учтенной в качестве приобретенного акционерного капитала, должна корректироваться против собственного капитала.

Сущность объединения интересов состоит в том, что не происходит никакой покупки, и сохраняется взаимное разделение рисков и выгод, существовавшее до объединения компаний. Метод объединения интересов признает этот факт путем учета объединенных компаний как продолжающих свою деятельность в качестве отдельных организаций, несмотря на то, что теперь они находятся в совместном владении и управлении. Соответственно, при агрегировании отдельных форм финансовой отчетности производятся лишь незначительные изменения.

Поскольку объединение интересов ведет к возникновению одной объединенной организации, она утверждает единую учетную политику. Таким образом, объединенная компания признает активы, обязательства и собственный капитал объединяющихся компаний по их текущей балансовой стоимости, которая корректируется только в результате согласования учетной политики объединяющихся компаний и применения этой политики ко всем представленным периодам. Признание новой положительной или отрицательной деловой репутации не происходит. Точно также любое воздействие всех операций между объединяющимися компаниями, осуществленных либо до, либо после объединения интересов элиминируется при составлении финансовой отчетности объединенной компании.

Затраты, понесенные в связи с объединением интересов, должны признаваться в качестве расходов в течение периода, когда они были понесены.

Вопросы для самоконтроля:

Какими нормативными документами регулируется учет объединения бизнеса?

Что такое объединение бизнеса?

Какими способами осуществляется объединение бизнеса?

Что такое контроль?

Что такое гудвилл и отрицательна деловая репутация?

Начисляется ли амортизация гудвиллу, приобретенного от объединения бизнеса?

По какому методу учитываются объединение бизнеса.

Как измеряется стоимость объединенного бизнеса.

Чем отличается объединение бизнеса от объединение интереса?

## Рекомендуемая литература

.

1. МСФО 3 "Объединение бизнеса” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-430-448.

2. Раздел 18 "Объединение бизнеса и гудвилл” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

Финансовый учет-1. Учебное пособие С. Грей, Б. Нидлз Финансовый учет: глобальный подход. Авторское право @ 1999 Houghton Mufflin Company. Berkley Street, Doston. MA02116-3764.

.

## Тема 7 Участие в совместной деятельности

.

Цель лекции:

изучить порядок учета долей участия в совместного предпринимательство и отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной компании в финансовой отчетности предпринимателей и инвесторов, независимо от структур и форм, в которых осуществляется деятельность совместного предпринимательство.

Ключевые слова.

Совместное предпринимательство - договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней.

Контроль - правомочность определять финансовую и операционную политику хозяйственной деятельностью с тем, чтобы получать выгоды от его деятельности.

Совместный контроль - договорное согласованное распределение контроля над хозяйственной деятельностью.

Значительное влияние - это возможность участвовать в принятии решений по финансовой и операционной политике касательно хозяйственной деятельности, но не контроль или совместный контроль над такой политикой.

Участник совместного предпринимательства - сторона в совместного предпринимательства, осуществляющая совместный контроль над этим совместным предпринимательством.

Инвестор в совместное предпринимательство - сторона в совместном предпринимательстве, не имеющая совместного контроля над этим совместным предпринимательством.

Пропорциональное консолидация - метод учета по средством, которого доля участника совместного предпринимательства в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой предприятия объединяется построчно с аналогичными статьями в финансовой отчетности этого участника, или показывается в его финансовой отчетности. Отдельными статьями.

Основные вопросы и краткое содержание:

Формы совместного предпринимательства.

Совместно контролируемые операции.

Совместно контролируемые активы.

Совместно - контролируемые предприятия.

Финансовая отчетность участника совместного предпринимательства.

Формы совместного предпринимательства.

Совместное предпринимательство принимают разные формы и структуры. В настоящее время выделяются три основных вида.

совместно контролируемые операции,

совместно контролируемые активы и.

совместно контролируемые предприятия, - которые называют совместным предпринимательством и, которые отвечают определению совместного предпринимательство. Следующие характеристики присущи всем видам совместного предпринимательство.

(a) две или более участники совместного предпринимательства связаны договорным соглашением; и.

(b) данное договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

Наличие договорного соглашения отличает доли участия, которые подразумевают совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные компании, при которых инвестор имеет значительное влияние. Деятельность, не имеющая договорного соглашения об установлении совместного контроля, не является совместным предпринимательством.

Свидетельством договорного соглашения могут быть, например, договор между предпринимателями или протокол обсуждения между ними. В некоторых случаях соглашение включается в устав или другие учредительские документы совместной компании.

Совместно контролируемые операции.

Деятельность некоторых совместных компаний предполагает использование активов и прочих ресурсов предпринимателей, в место создания корпорации, товарищества или другой компании, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. Каждый предприниматель использует свои собственные основные средства и создает свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства, а также получает свое собственное финансирование, которое представляет собой его собственные обязательства. Деятельность совместной компании может осуществляться наемными работниками предпринимателя параллельно аналогичной деятельности его самого. Соглашение об учреждении совместной компании обычно предусматривает средства, с помощью которых доходы от продаж совместного продукта и любые расходы, понесенные совместно, делятся между предпринимателями.

Примером совместно контролируемой операции является соглашение, когда два или более предпринимателей объединяют свои операции, ресурсы и опыт для того, чтобы произвести, продать и распространить совместно произведенный конкретный продукт, например, самолет. Каждый предприниматель осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый предприниматель несет свои затраты и получает свою долю дохода от продажи самолета, эта доля определяется в соответствии с договорным соглашением.

В отношении доли своего участия в совместно контролируемых операциях предприниматель должен признавать в своих отдельных формах финансовой отчетности и впоследствии в сводной финансовой отчетности:

а) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства; и.

б) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг, произведенных в рамках совместного предпринимательства.

В силу того, что активы, обязательства, доходы и расходы уже признаны в отдельных формах финансовой отчетности предпринимателя, то при предоставлении им консолидированной финансовой отчетности, не требуется никаких корректировок или консолидационных процедур в отношении этих статьей. При этом могут не требоваться, ведение отдельных учетных регистров и подготовки финансовой отчетности. Однако участники могут составлять управленческую отчетность для того, чтобы оценивать результаты деятельности совместного предпринимательства.

Совместно контролируемые активы.

Некоторые виды совместного предпринимательство предполагают наличие совместного контроля и совместного владения предпринимателями одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной компании и предназначенных для достижения его целей. Активы используются для получения выгод для предпринимателей. Каждый предприниматель может получить долю продукции произведенную активами, в то же время каждый предприниматель несет соответствующую часть расходов.

Эти виды совместного предпринимательства не требуют учреждения корпорации, товарищества или другой компании, или финансовой структуры, отдельной от самих предпринимателей. Каждый предприниматель контролирует долю будущих экономических выгод через свою долю в совместно контролируемом активе.

В отношении доли своего участия в совместно контролируемых операциях предприниматель должен признавать в своих отдельных формах финансовой отчетности и впоследствии в сводной финансовой отчетности:

1) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства; и.

2) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг, произведенных совместной компанией.

Совместно - контролируемые предприятия.

Совместно контролируемое предприятие - это вид совместного предпринимательство, который предполагает создание учреждение корпорации, товарищества или другой компании, в которой предприниматель имеет свою долю участия. Такое предприятие работает точно также как и другие предприятия, за исключением того, что договорное соглашение между предпринимателями устанавливает совместный контроль над его хозяйственной деятельностью.

Совместно контролируемые предприятие контролирует активы совместного предпринимательства, принимает обязательства, несет расходы и получает прибыль. Она может от своего имени заключать договоры и получать финансирование в интересах деятельности совместной компании. Каждый из участников совместного предпринимательства имеет право на часть результатов деятельности совместно контролируемой предприятия, хотя некоторые из них предполагают разделение продукции, произведенной в рамках данной совместной деятельности.

Обычным примером совместно контролируемого предприятия является случай, когда две компании объединяют свою деятельность конкретной области путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемую компанию. Другим примером является ситуация, когда компания начинает дело в другой стране в сотрудничестве с правительством или другим агентством той страны, путем учреждения отдельной компании, находящегося под совместным контролем компании, правительства или агентства.

Каждый предприниматель обычно вкладывает в совместно контролируемое предприятие денежные средства или другие ресурсы. Эти взносы включаются в учетные записи соответствующего участника и признаются в его отдельных формах финансовой отчетности как инвестиции в совместно контролируемое предприятие.

Финансовая отчетность участника совместного предпринимательства.

Участник совместного предпринимательства должен признавать, свою долю участия в совместно контролируемом предприятии с помощью метода пропорциональной консолидации или альтернативного метода долевого участия.

Участник совместного предпринимательства признает свою долю участия в совместно контролируемом предприятии методом пропорциональной консолидации, используя один из двух способов представления информации в отчетности, независимо от наличия у такого участника инвестициями в дочернее предприятия и от того, представляет ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.

Вопросы для самоконтроля:

1. Какими стандартами регулируется учет совместном предпринимательстве?

2. Что такое совместное предпринимательство.

3. Какие существуют формы совместного предпринимательство?

4. Какие характеристики присуще совместно контролируемым операциям?

5. Как вы понимаете совместный контроль?

6. Что такое договорное соглашение?

7. Какие характеристики присуще совместно контролируемым активам?

8. Какие характеристики присуще совместно контролируемым предприятиям?

9. Как вы понимаете метод пропорциональной консолидации?

Как вы понимаете метод долевого участия?

11. Как вы понимаете модель учета по фактическим затратам?

12. Как вы понимаете модель справедливой стоимости через прибыль или убыток.

.

## Рекомендуемая литература

.

1. МСФО 31 "Участие в совместном предпринимательстве” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-189-197.

3. Раздел 14 “Инвестиции в совместную деятельность” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

4. Финансовый учет-1. Учебное пособие.

.

## Тема 9 Связанные стороны. Ассоцированные предприятия

.

Цель лекции:

изучить отношения и операций со связанными сторонами;

изучить порядок выявления остатков по операциям между предприятием и связанными с ними сторонами;

изучить порядок раскрытия информации в отдельной финансовой отчетности.

изучить отношения и операций, ассоциированных предприятии;

Ключевые слова:

Связанная сторона - стороны считаются связанными, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и оперативных решений.

Операция между связанными сторонами - передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы.

Контроль - прямое или косвенное, через дочерние компании, владение более чем половиной акций компании, имеющими имеющих право голоса, или существенной частью таких акций, и полномочиями, по уставу или соглашению, позволяющими направлять финансовую и оперативную политику руководства компании.

Значительное влияние - участие в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики компании, без права контроля за этой политикой. Значительное влияние может осуществляться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению.

Совместный контроль - это закрепленное в договоре разделение контроля над экономической деятельностью.

Ассоциированная компания - это компания, на деятельность которой инвестор оказывает существенное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместной компанией.

Существенное влияние - это возможность участвовать в принятии решений по финансовой или операционной политике компании, но не контролировать такую политику.

Контроль - это полномочия по управлению финансовой и хозяйственной политикой компании с целью получения выгоды от его деятельности.

Дочерняя компания - это компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской компанией).

Метод учета по долевому участию - это метод бухгалтерского учета, по которому инвестиции первоначально учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Отчет о прибылях и убытках отражает долю инвестора в результатах операций объекта инвестиции.

Метод учета по себестоимости - это метод учета, когда инвестиции регистрируются по себестоимости. В отчете о прибылях и убытках доход от инвестиций отражается только в той степени, в какой инвестор получает дивиденды из накопленной чистой прибыли объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения.

Основные вопросы и краткое содержание:

Определение и раскрытие информации о связанных сторонах.

Особенности учета операций между связанными сторонами.

Раскрытие информации о связанных сторонах.

Определение и раскрытие информации об ассоциированных предприятиях.

Определение и раскрытие информации о связанных сторонах.

Взаимоотношения между связанными сторонами - обычное явление в коммерции и бизнесе. Например, компании часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние компании или ассоциированные компании и приобретают доли участия в других компаниях - в целях осуществления инвестиций или по коммерческим причинам - в пропорциях достаточных для того, чтобы инвестирующая компания могла контролировать или оказывать значительное влияние на финансовые и оперативные решения компании, получающей инвестиции.

Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на финансовое положение и результаты деятельности отчитывающейся компании. Связанные стороны могут вступать в сделки, в которые они не вступили бы в случае отсутствия между ними подобных взаимоотношений. В тоже время, операции между зависимыми сторонами не могут осуществляться в таких же объемах, как между компаниями, не связанными отношениями зависимости.

На результаты оперативной деятельности и финансовое положение компании могут влиять взаимоотношения со связанными сторонами, даже если операции со связанными сторонами не производятся. Самого факта наличия этих взаимоотношений может быть достаточно для того, чтобы повлиять на операции отчитывающейся компании с другими сторонами. Например, дочерняя компания может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнской компанией другой дочерней фирмы, работающей в той же отрасли, что и бывший партнер. И наоборот, одна сторона может воздержаться от действий из-за значительного влияния другой стороны - например, дочерняя компания может получить инструкции от своей материнской компании не проводить исследования и разработки.

Сторона является связанной стороной предприятия, если:

1) такая сторона прями или косвенно, через одного или более посредников;

2) контролирует предприятие или находится под его контролем или если предприятие и такая сторона находится под общим контролем(материнское предприятие, дочернее предприятие и др. дочерние предприятия одного материнского предприятия).

3) имеет долю в предприятии, обеспечивающую ей значительное влияние на предприятие; или.

4) Осуществляет контроль над предприятием;

сторона является ассоциированным предприятием данного предприятия;

сторона представляет собой совместное предпринимательство, участником которого является предприятие (МСЯФО 31).

сторона входит в состав старшего руководящего персонала предприятия или его материнского предприятия;

сторона является близким родственником кого-либо из лиц, указанных в п!) или п.4).

сторона является предприятием, которое находится под контролем совместно контролем или совместным влиянием какого - либо из лиц указанных в п.4) или 5), либо такие лица имеют, прямо или косвенно, существенное право голоса в данном предприятии;

сторона является планом вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданным для работников предприятия или какого-либо иного предприятия, являющегося связанной стороной предприятия.

При рассмотрении всех возможных категорий связанных сторон, необходимо обращать внимание на сущность отношений, а не только на юридическую форму.

Предприятия, не считающиеся связанными сторонами:

а) два предприятия, имеющие общего директора, который не имеет возможности влиять на политику обоих предприятий в их взаимных деловых отношениях;

б) финансирующие компании;

в) профсоюзы;

г) государственные коммунальные службы;

д) государственные департаменты, агентства и учреждения в их обычных деловых отношениях с предприятием;

е) субъекты, с которыми предприятие осуществляет операции только на основе соответствующей экономической зависимости, такие как поставщики, заказчики, торговые агенты и другие.

Особенности учета операций между связанными сторонами.

Признание в учете хозяйственных операций обычно основывается на стоимости, оговоренной сторонами. Связанные стороны могут изменять цены, что невозможно в операциях между несвязанными сторонами.

Существуют различные методы оценки операций между связанными сторонами:

а) метод сопоставимой неконтролируемой цены - при котором цена устанавливается со ссылкой на сопоставимые товары, продаваемые покупателю, никак не связанному с продавцом. Данный метод применяется, когда операции между связанными сторонами сходны по условиям с обычными торговыми операциями;

б). метод цены перепродажи - используется, когда товары передаются между связанными сторонами до их продажи независимой стороне. При этом методе цена перепродажи уменьшается на разницу между ценами (маржу), представляющую собой сумму, при которой субъект, занимающийся перепродажей будет покрывать затраты и получать прибыль.

Например, компания X произвела товар, себестоимость которого составила $1,000 и передала его компании Y, которая может продать этот товар за $1,600. Норма рентабельности компании Y ранее была установлена в размере 25%. Таким образом, компания X может установить компании Y цену на товар, рассчитанную следующим образом:

$1.600 - 25/100 х 51,600 - $1,600 - $400 - S 1, 200 Компания X получит при этом доход в размере S 1, 200-$ 1,000=5200.

в) метод дополнительных затрат - при котором добавляется приемлемая надбавка к затратам поставщика.

Например, компания X произвела товар, себестоимость которого S1,000. Норма рентабельности компании X - 25%. При передаче этого товара своей связанной стороне - компании Y - компаниях устанавливает цену в размере $1,000 х 25% = $1,250.

Раскрытия операций между связанными сторонами должны представляться в пояснительной записке к финансовым отчетам.

1 Примеры операций связанных сторон, которые необходимо раскрывать отчитывающемуся предприятию в [отчетном периоде:

а) покупка или продажа товаров;

б) покупка или продажа недвижимости и прочих активов;

в) оказание или получение услуг;

г) договор о передаче права на совершение операций;

д) соглашение по аренде;

ж) лицензионные соглашения;

з) займы и долевые вложения в форме денежных средств или их эквивалентов;

и) гарантии и залоги;

к) контракты по управлению;

Если операции между связанными сторонами имели место, то следует раскрывать типы операций и их элементы, необходимые для понимания финансовых отчетов, такие как:

а) объем операций в стоимостном или ином выражении;

б) суммы или соответствующие пропорции в неоплаченных статьях;

в) политику установления цен.

Ассоциированные предприятия.

Если инвестор владеет прямо или косвенно через другие дочерние компании не менее чем 20% акций объекта инвестиций, имеющих право голоса, это означает то, что инвестор обладает существенным влиянием, если только обратное не может быть четко продемонстрировано. И наоборот, если инвестор владеет прямо или косвенно через дочерние компании мене, чем 20% акций объекта инвестиций, имеющих право голоса, это означает, что инвестор не имеет существенного влияния, если только такое влияние не может быть четко продемонстрировано. Принадлежность крупного или контрольного пакета акций другому инвестору необязательно исключает наличие у инвестора существенного влияния.

Наличие значительного влияния со стороны инвестора обычно подтверждается одним или несколькими из следующих фактов;

a) представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиции;

б) участие в процессе выработки политики;

c) крупные операции между инвестором и объектом инвестиций;

д) обмен управленческим персоналом; или.

e) Предоставление важной технической информации.

Учет инвестиции в ассоциированные предприятия ведется следующими методами;

Метод учета по долевому участию.

Согласно методу учета по долевому участию, инвестиции первоначально записываются по себестоимости, и их балансовая стоимость увеличивается или уменьшаются на признанную долю инвестора в прибылях и убытках объекта инвестиций после даты приобретения. Полученный от объекта инвестиций доход уменьшает балансовую стоимость инвестиций. Корректировки балансовой стоимости могут быть также необходимы для отражения изменений доли участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в собственном капитале объекта инвестиций, которые не были включены в отчет о прибылях и убытках. К таким изменениям относят те, которые возникают в результате переоценки основных средств и инвестиций, в результате курсовых разниц при пересчете отчетности в иностранной валюте и в результате корректировок, учитывающих разницы, возникающие при объединении компаний.

Метод учета по себестоимости.

Согласно методу учета по себестоимости, инвестор записывает свои инвестиции в инвестируемую компанию по себестоимости. Инвестор признает доход только в той степени, в какой он получает поступления из накопленной чистой прибыли объекта инвестиций после даты приобретения. Доходы, полученные сверх такой прибыли, считаются возмещением инвестиции и записываются как уменьшение стоимости инвестиции.

Сводная финансовая отчетность.

Инвестиции в ассоциированную компанию должны отражаться в сводной финансовой отчетности с помощью метода учета по долевому участию за исключением случаев, когда инвестиции приобретаются и держатся исключительно с целью продажи в ближайшем будущем, в этом случае они должны учитываться в соответствии с методом учета по себестоимости.

Вопросы для самоконтроля:

1 Как вы понимаете отношения связанные стороны?

Что такое совместный контроль?

Что такое контроль?

Что такое значительное влияние?

Что такое ассоциированное предприятие?

Каков порядок учета между связанными сторонами?

В предприятия не считаются связанными сторонами?

Какая информация должна раскрывается в финансовой отчетности связанных сторон?

Какие предприятия называются ассоциированными:

Какие методы учета инвестиции используются в ассоциированных предприятиях:

Какие формы финансовой отчетности предоставляют ассоциированные предприятия.

.

## Рекомендуемая литература

.

1. МСФО 24 “Раскрытие информации о связанных сторонах” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-162-165.

2. Раздел 32 “Раскрытие информации о связанных сторонах” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

3. МСФО 28 “Инвестиции в ассоциированные предприятия” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-178-183.

4. Раздел 13 “Инвестиции в ассоциированные организации” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

5. Финансовый учет-1. Учебное пособие.

.

## Тема. Консолидированная и отдельная финансовая отчетность

.

Цель лекции:

раскрытие сущности консолидированной финансовой отчетности;

определение основных принципиальных положении консолидации;

Ключевые слова:

Контроль - это возможность определить определять финансовую и хозяйственную политику компании с целью получения выгод от ее деятельности.

Дочерняя организация - это организация, находящаяся под контролем другой организации (называемой материнской организацией).

Материнская организация - организация, имеющая одну или несколько дочерних организации.

Группа - это материнская компания со всеми ее дочерними компаниями.

Консолидированная финансовая отчетность - это финансовая отчетность группы, представленная, как финансовая отчетность единой организацией.

Доля меньшинства - это часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней организации, приходящиеся на долю, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации.

Под практически полным владением часто понимается владение материнской компанией не менее чем 90% акций, имеющих право голоса.

Аннуляция (элиминирование) счетов - бухгалтерская операция, в результате которой устраняются: дублирование записей; операции по взаимным расчетам между организациями, входящими в состав объединения; записи, относящиеся к сфере налогообложения.

Основные вопросы и краткое содержание.

Объекты и назначение консалидированной отчетности.

Процедура сведения консолидированного баланса.

Доля меньшинства.

Отдельные финансовые отчеты.

Консолидированный отчет о прибылях и убытках.

Расчет налогового эффекта при консолидации.

Объекты и назначение консолидированной отчетности.

С целью расширения сферы своей деятельности или получения доходов от инвестиции, устранения конкурентов и т.д. акционерные общества и товарищества приобретают другие организации, приобретают пакет акции другого акционерного общества.

Объединение хозяйственных субъектов происходит в двух основных формах:

создание юридического лица на основе объединения двух или нескольких организации:

слияние хозяйственных субъектов;

присоединение (соглашение);

Приобретение (покупка).

без образования юридического лица, объединением группы двух и более хозяйственных обществ на основе экономической правовой зависимости одних от других:

контролируемая группа хозяйственных субъектов;

концерн, объединение, холдинг.

В первой форме консолидация отчетности осуществляется в момент объединения и затем составляется как консолидированная финансовая отчетность одного юридического лица.

во второй форме консолидированная финансовая отчетность группы объединенных юридических лиц воспроизводится вновь и вновь составляется каждый отчетный период.

Пользователи финансовой отчетности материнской компании обычно интересуются и нуждаются в информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении группы в целом. Консолидированная финансовая отчетность, которая представляет информацию о группе как о единой компании без учета формальных границ между юридическими лицами, удовлетворяет эти потребности.

Консолидированная финансовая отчетность позволяет применить групповой доход от объединения хозяйственных субъектов в качестве базы для расчета дивидендов по акциям организации, входящих в объединение. В консолидированной отчетности отражаются интересы меньшинства инвесторов, т.е. тех владельцев акции, которые имеют менее половины голосов на собраниях акционеров.

Консолидированная финансовая отчетность дает возможность применения совокупного группового дохода, и прибыли группы в качестве базы для исчисления налогооблагаемой прибыли.

Процедура сведения консолидированного баланса.

При составлении консолидированной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской и дочерних компаний объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы сводная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о единой компании, необходимо следующее:

а) балансовая стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю компанию и часть капитала каждой дочерней компании, принадлежащая материнской компании, исключаются;

б) доля меньшинства в чистой прибыли сведенных дочерних компаний за отчетный период рассчитывается и используется для корректировки прибыли группы с тем, чтобы отразить сумму чистой прибыли, причитающейся владельцам материнской компании;

в) доля меньшинства в чистых активах сведенных дочерних компаний рассчитывается и указывается в консолидированном балансе отдельно от обязательств и капитала акционеров материнской компании. Доля меньшинства в чистых активах состоит из:

1) суммы на дату первоначального объединения,

2) доли меньшинства в изменениях капитала компании, произошедших с даты объединения.

Обязательства по налогам, возникающим у материнской компании или ее дочерних компаний при распределении прибыли дочерних компаний материнской компании, учитываются в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО 12, Налоги на прибыль.

Остатки по расчетам внутри группы, операции внутри группы, а также нереализованная прибыль от таких операций должны полностью исключаться. Нереализованные убытки от операций внутри группы также должны исключаться; кроме случая, когда затраты не могут быть возмещены.

Остатки по расчетам внутри группы и операции внутри группы, в том числе продажи, расходы и дивиденды должны полностью исключаться. Нереализованная прибыль от операций внутри группы, включенная в балансовую стоимость активов, таких как запасы и основные средства, полностью исключаются. Нереализованные убытки от операций внутри группы, вычитаемые при расчете балансовой стоимости активов, также исключаются; если только затраты не могут быть возмещены. Временные разницы, возникающие в результате исключения нереализованных прибыли и убытков от операций внутри группы, отражаются в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности МСФО 12, Налоги на прибыль.

Когда финансовая отчетность, используемая при сведении, составлена на разные отчетные даты, необходимо произвести корректировки для учета воздействия существенных операций или других событий, произошедших между этими датами и отчетной датой финансовой отчетности материнской компании. В любом случае разрыв между отчетными датами не должен превышать трех месяцев.

Финансовая отчетность материнской компании и ее дочерних компаний, используемые используемая при составлении консолидированной финансовой отчетности обычно составляются, составляется на одну и ту же отчетную дату. Если отчетные даты различаются, для составления сводной финансовой отчетности дочерняя компания часто специально готовит отчетность по состоянию на ту же дату, что и группа. Когда подготовка отчетности специально на одну дату представляется нецелесообразной или невыполнимой, может использоваться отчетность по состоянию на разные даты, при условии что разрыв между отчетными датами не превышает трех месяцев. Принцип последовательности диктует необходимость того, чтобы продолжительность отчетных периодов и разрыв между датами отчетов оставались неизменными от периода к периоду.

Сводная финансовая отчетность для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях должны, должна составляться на основе единой учетной политики. Если использование единой учетной политики при подготовке сводной отчетности представляется.

Нецелесообразным или невыполнимым, этот факт должен раскрываться с указанием пропорциональных долей статей сводной финансовой отчетности, к которым применялась различная учетная политика.

Результаты операций дочерней компании включаются в консолидированную финансовую отчетность, начиная с даты приобретения, которая является датой фактического перехода контроля над приобретенной дочерней компанией к покупателю.

результаты деятельности отчужденной выбывшей дочерней компании включаются в сводную отчетность о прибылях и убытках до даты отчуждения выбытия, которая является датой утраты материнской компанией контроля над этой дочерней компанией. Разница между поступлением в результате отчуждения выбытия дочерней компании и балансовой стоимостью ее активов за вычетом обязательств на дату отчуждения выбытия признается в сводной отчетности о прибылях и убытках в качестве прибыли или убытка от отчуждения выбытия дочерней компании. Для обеспечения сопоставимости финансовой отчетности от одного учетного периода к следующему учетному периоду часто раскрывается дополнительная информация относительно влияния приобретения или отчуждения выбытия дочерних компаний на финансовое положение по состоянию на дату составления отчетности, результаты деятельности за отчетный период и соответствующие суммы за предшествующий период.

Доля меньшинства.

Если материнской компании принадлежит не все дочерние организации, а только часть и имеются внешние акционеры, тол возникает ситуация, называемая доля меньшинства.

Доля меньшинства должна представляться в консолидированном бухгалтерском балансе отдельно от обязательств и капитала материнской компании. Доля меньшинства в прибыли группы также должна показываться отдельно.

Убытки, относящиеся к доле меньшинства в сводимой отчетности дочерней компании, могут превышать долю меньшинства в ее капитале. Превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, списываются против доли большинства, за исключением суммы убытков, по которой меньшинство несет обязательства и имеет возможности по погашению. Если впоследствии дочерняя компания показывает прибыль, доля большинства распределяет их, ее до тех пор, пока вся ранее поглощенная ею сумма убытков, относящаяся к доле меньшинства, не будет компенсирована.

Если дочерняя компания имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, размещенные за пределами группы, материнская компания рассчитывает свою долю прибылей или убытков после корректировки на сумму дивидендов по привилегированным акциям дочерней компании, независимо от того, были ли дивиденды объявлены.

Отдельные финансовые отчеты.

При подготовке отдельной финансовой отчетности инвестиции в дочерние предприятия, совместно-контролируемые предприятия и ассоциированные предприятиям, которые не классифицируются как предназначенные для продажи следующим образом:

1) по фактическим затратам, или.

2) по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Если материнская организация, участник совместной деятельности с долей в совместно контролируемой организации или инвестор в ассоциированной организации подготавливает отдельные финансовые отчеты, то эти отдельные финансовые отчеты должны раскрывать следующее:

1) тот факт, что отчеты являются отдельными финансовыми отчетами, и - если законодательство Республики Казахстан этого не требует - причины, по которым эти отчеты подготавливаются;

2) список значительных инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные организации, включая название, страну регистрации или местонахождения, пропорциональную долю участия в собственности, и, если она отличается, долю имеющихся акций с правом голоса;

3) описание методов, использованных для учета инвестиций, указанных в подпункте .

2) настоящего пункта, и указание тех консолидированных финансовых отчетов, к которым данные отдельные финансовые отчеты относятся.

Финансовые отчеты организации, не имеющей дочерние организации, ассоциированной организации или доли участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, не являются отдельными финансовыми отчетами.

Вопросы для самоконтроля:

Объекты консолидированной финансовой отчетности.

Каково назначения консолидированной финансовой отчетности?

Каков общий порядок составления консолидированной финансовой отчетности?

Каково процедура сведения консолидированной финансовой отчетности?

Как вы понимаете понятие доля меньшинства?

Что такое аннауляция (элиминирование) счетов.

.

## Рекомендуемая литература

.

1. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр.96-104).

2. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр.554-604.

3. Раздел 9 “Консолидированные и отдельные финансовые отчеты” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

4. МСФО 27 “Консолидированная и отдельная финансовая отчетность” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-19-20.

.

## Тема 11. Влияние изменении валютных курсов. Зарубежная деятельность.

.

Цель лекции:

дать определение обменному курсу валют и зарегистрировать те операции, на которые оказывают влияние в обменных курсах валют;

изучить какой обменный курс, применять и каким образом отражать влияние изменений обменных курсов в финансовой отчетности.

Ключевые слова:

Зарубежная деятельность - это дочерняя компания, ассоциированное ассоциированная или совместная компания, или филиал отчитывающейся компании, которые находятся или действуют в другой, нежели отчитывающаяся компания.

Валюта предоставления отчетности - это валюта, используемая при представлении финансовой отчетности.

Зарубежная компания - это зарубежная производство, деятельность которого не является неотъемлемой частью деятельности отчитывающейся компании.

Иностранная валюта - это любая валюта, кроме валюты отчетности данной компании.

Обменный курс валют - соотношение при обмене одной валюты на другую.

Курсовая разница - это разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по другим валютным курсам.

Конечный курс - текущий валютный курс на отчетную дату.

Курс закрытия - текущий обменный курс на отчетную дату.

Иностранное подразделение - предприятие, являющейся дочерним, ассоциированным, совместным предприятием, либо подразделение отчитывающего предприятия, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты отчитывающего предприятия.

Функциональная валюта - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность.

Группа - материнское предприятие и все его дочерние предприятия.

Монетарные статьи - единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к полученным или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц.

Чистые инвестиции зарубежную компанию - это доля отчитывающейся компании в чистых активах зарубежной компании.

Денежные статьи - деньги, активы и обязательства, к получению или к выплате, выраженные фиксированными или установленными суммами денег.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую актив мог бы быть обменен, или обязательство погашено, между осведомленными, желающими это сделать, и не зависимыми друг от друга сторонами.

Текущий обменный курс - обменный курс валют при немедленной поставке.

Основные вопросы и краткое содержание.

1. Определение. Функциональная валюта.

2. Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте.

3. Признание курсовых разниц.

4. Перевод в валюту представления.

5. Перевод данных зарубежной деятельности (зарубежной предприятии).

6. Выбытие иностранного подразделения.

Определение. Функциональная валюта.

По мере своего роста компании начинают искать новые источники ресурсов и новые рынки в других странах. Предприятие может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами. Заключать сделки, деноминированные в иностранной валюте или иметь иностранные подразделением. Кроме того, предприятие может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Для того чтобы включить валютные операции и зарубежное производства в финансовую отчетность компании, операции должны выражаться, а финансовая отчетность зарубежных производств пересчитываться в валюту отчетности компании.

Основная экономическая среда, в которой предприятие осуществляет свою деятельность, - экономическая среда, в которой оно зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. При определении своей функциональной валюты предприятие должно учитывать следующее:

a) валюту:

1) которая больше всего влияет на цены товаров и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продажу товаров и услуг его производства);

2) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на товары и услуги;

б) валюту, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением товаров и услуг предприятия (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты);

Для подтверждения определения функциональной валюты предприятия также могут использоваться следующие факторы:

валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых долевых инструментов);

валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной деятельности.

Отражение операций в иностранных валютах в функциональной валюте.

Операция в иностранной валюте - это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагаемый расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:

a) приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;

б) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены иностранной валюте;

в) ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции.

Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (IFRS). На практике часто используется обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Признание курсовых разниц.

Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли.

Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же учетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в следующем учетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.

Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается непосредственно в составе собственного капитала, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается непосредственно в составе собственного капитала.

Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение, признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия или в отдельной финансовой отчетности иностранного подразделения (в зависимости от конкретного случая). В финансовой отчетности, которая включает иностранное подразделение и отчитывающееся предприятие (например, в консолидированной финансовой отчетности, если иностранное предприятие является дочерним предприятием), такие курсовые разницы первоначально признаются как отдельный компонент собственного капитала, а в составе прибыли или убытков они признаются после выбытия чистой инвестиции.

Если предприятие ведет свой учет в валюте, отличающейся от его функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы переводятся в функциональную валюту. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получена, если б соответствующие статьи учитывались в функциональной валюте изначально. Например, монетарные статьи переводятся в функциональную валюту с использованием курса закрытия, а немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, переводятся по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

При изменении функциональной валюты предприятие применяет процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения.

Перевод в валюту представления.

Предприятие может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты предприятия, оно переводит результаты своей работы и финансовое положение в валюту представления. Например, если в состав группы входят предприятия с разными функциональными валютами, результаты работы и финансовое положение каждого из них показывается в единой валюте, чтобы можно было представить консолидированную финансовую отчетность.

Результаты работы и финансовое положение предприятия, функциональная валюта которого не является валютой гиперинфляционной экономики, переводятся в другую валюту представления с использованием следующих процедур:

активы и обязательства в каждом из представленных балансов (т.е. включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату составления каждого из балансов;

доходы и расходы для каждого отчета о прибылях и убытках (т.е. включая сравнительные данные) переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций;

все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются как отдельный компонент собственного капитала.

На практике перевода статей доходов и затрат часто используется обменный курс валют, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Курсовые разницы, упомянутые в пункте 39 (с), являются результатом:

перевода доходов и расходов по обменным курсам валют на даты операций и перевода активов и обязательств по курсу закрытия. Такие курсовые разницы возникают как в отношении статей доходов и затрат признаваемых в отчете о прибыли и убытках, так и в отношении статей, которые признаются в составе собственного капитала;

перевода входящей суммы чистых активов по курсу закрытия, который отличается от предыдущего курса закрытия.

Эти курсовые разницы не признаются в отчете о прибыли и убытках, поскольку изменения обменных курсов валют оказывают лишь незначительное непосредственное влияние (или не оказывают никак го влияния) на текущие и будущие потоки денежных средств от операционной деятельности.

Перевод данных о зарубежной деятельности (зарубежном предприятии).

Результаты и финансовое положение зарубежной деятельности переводятся в валюту представления, с тем, чтобы эту зарубежную деятельность можно было включить в финансовую отчетность отчитывающегося предприятия путем консолидации, пропорциональной консолидации или через применение метода долевого участия.

Объединение результатов и финансового положения зарубежной деятельности с результатами и финансовым положением отчитывающегося предприятия происходит по обычным правилам консолидации, включая устранение внутри групповых остатков и внутригрупповых операций дочернего предприятия. При этом внутригрупповой монетарный актив или обязательство (краткосрочное или долгосрочное) нельзя устранить относительно соответствующего внутригруппового обязательства или актива, не показав результаты валютных колебаний в консолидированной финансовой отчетности. Это связано с тем, что монетарная статья предусматривает обязательство конвертировать одну валюту в другую, и в результате валютных колебаний отчитывающееся предприятие может получить доход или понести убытки.

Если дата финансовой отчетности иностранного подразделения отличается от отчетной даты отчитывающегося предприятия, иностранное подразделение часто готовит дополнительную финансовую отчетность на отчетную дату отчитывающегося предприятия.

Выбытие иностранного подразделения.

При выбытии иностранного подразделения накопленная сумма курсовых разниц, отложенных как отдельный компонент собственного капитала и касающихся этого иностранного подразделения, признается в составе прибыли или убытка при признании прибыли или убытка от выбытия.

Предприятие может избавиться от своей доли в иностранном подразделении путем продажи, ликвидации, возмещения акционерного капитала или оставления такого предприятия, полностью или частично. Выплата дивидендов является частью выбытия, только если она представляет собой возврат инвестиции, например, если дивиденды выплачиваются из прибыли до приобретения предприятия. При частичном выбытии в состав прибыли или убытка включается только пропорциональная доля соответствующей накопленной курсовой разницы. Списание балансовой стоимости иностранного подразделения не представляет собой частичное выбытие. Соответственно, никакая часть прибыли или убытка от отложенной курсовой разницы в момент списания в составе прибыли или убытков не признается.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что такое функциональная валюта?

2. Как вы понимаете зарубежную деятельность?

3. Что такое монетарные статьи?

4. Каков порядок отражение операции в иностранных валютах в функциональной валюте?

5. Каков порядок признания курсовых разниц?

6. Какие процедуры выполняются при изменении функциональной валюты?

7. Каков порядок учета курсовых разниц при выбытии иностранного подразделения?

.

## Рекомендуемая литература

.

1. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии: Учебник. /Под ред. Рахимбековой/ Кеулимжаев К.К., Ажибаевой З.Н., Кинкузова К. К, Сальменова А.Т. - Алматы: Экономика, 2005 286с. (стр.159-163).

2. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр.528-533.

3. Раздел 30“Консолидированные и отдельные финансовые отчеты” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО.

4. МСФО 21 “Влияние изменений обменных курсов валют” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-стр.149-157.

.

## Модуль IV. Налоги на прибыль

.

##  Тема12. Налоги на прибыль

.

Цель лекции.

изучения порядка учета налогов на прибыль.

изучения взаимосвязи между расходами по налогу на прибыль, отложенными налогами на прибыль и статьями.

|  |
| --- |
| Ключевые слова |

.

Учетная прибыль - это чистая прибыль или убыток за период, до вычета расходов по налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Расходы по налогу (возмещение налога) - это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Текущие налоги - это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

Отложенные налоговые требования - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах.

Временные разницы - это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Налоговая база актива или обязательства - это сумма, по которой данный актив или обязательство учитывается для целей налогообложения.

Основные вопросы и краткое содержание.

Понятие налогового и учетного дохода.

Постоянные и временные разницы.

Признание краткосрочных налоговых обязательств и краткосрочных налоговых требований.

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

Понятие налогового и учетного дохода.

Учетный доход - это совокупный доход или убыток за отчетный период, включая чрезвычайные статьи, отраженные в отчете о результатах финансово - хозяйственной деятельности до вычета налога или прибавления суммы потенциального уменьшения начисленного налога, связанного с убытком.

Расходы по оплате налога или потенциальное уменьшение начисленного налога, связанное с убытком, за отчетный период - это сумма налога, отражаемая в отчете о результатах финансово -хозяйственной деятельности.

Налогооблагаемый доход определяется в соответствии с Налоговым Кодексом, как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, предусмотренными статьями 80-103, - 114.

В большинстве случаев правила определения налогооблагаемого дохода отличаются от учетной политики, применяемой для определения учетного дохода.

Одной из причин возникновения разницы между налогооблагаемым и учетным доходом является то, что определенные статьи включаются в одни расчеты и исключаются из других.

Налоговая база актива - это величина, которая для целей налогообложения вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания после того, как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Отложенные налоговые требования - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении следующего:

а) вычитаемых временных разниц;

б) перенесенных на будущий период непринятых налоговых убытков;

в) перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Постоянные и временные разницы.

Постоянные разницы - это разницы между налогооблагаемым доходом и учетным доходом за отчетный период, они возникают в текущем отчетном периоде и не погашаются в последующие периоды.

Постоянные разницы, предусмотренные узаконенными допущениями или ограничениями, обусловлены экономическими, политическими или административными соображениями, связанными с расчетом бухгалтерского дохода.

Постоянные разницы связаны с расчетом совокупного подоходного налога, который должен выплачиваться организацией в процессе ее деятельности. Постоянные разницы влияют только на совокупный налог и не создают ни практических, ни теоретических, проблем при распределении налога на доход.

Временные разницы - это разницы между налогооблагаемым и учетным доходом за отчетный период, которые возникают из-за того, что отчетный период, в котором некоторые статьи дохода и расхода включаются в налогооблагаемый доход, не совпадают с отчетным периодом, в котором они включаются в учетный доход. Временные разницы аннулируются в одном или нескольких последующих периодах.

Временные разницы могут быть:

а) налогооблагаемыми, которые представляют собой временные разницы, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства; или.

б) вычитаемыми, которые представляют собой временные разницы, приводящие к возникновению сумм, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли.

в) (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства.

Временные разницы могут возникать вследствие:

а) Временные разницы за счет времени отнесения на доход.

Если хозяйственные операции отражаются на величине налогооблагаемого дохода одного отчетного периода и учетного дохода другого, то возникает необходимость распределения налога на прибыль между отчетными периодами. Возникновение подобных временных разниц возможно в следующих случаях:

Если некоторая сумма вычитается из налогооблагаемого дохода и относится к расходам будущих периодов в текущем отчетном периоде.

Если суммы отражаются в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности как расходы текущего периода, но идут на вычеты из налогооблагаемого дохода в последующих периодах.

б) Временные оценочные разницы. Разницы, вызванные использованием в бухгалтерском и налоговом учете неодинаковых методов оценки.

Ситуации, когда возникают разницы, обусловленные использованием различных методов оценки в финансовом и налоговом учете, встречаются не так часто. К их числу относятся следующие:

Уменьшение стоимостной базы налогооблагаемого амортизируемого имущества вследствие налогового кредита.

Зарубежная деятельность, для которой валюта отчетности выступает функциональной валютой. Вследствие изменения курса иностранной валюты оценка соответствующих активов и кредиторской задолженности, исчисленная как база для налогообложения, может отличаться от их оценки по себестоимости в отечественной валюте.

Увеличение оценки активов как налоговой базы вследствие индексации имущества, обусловленной инфляцией.

Объединение предприятий в форме покупки.

Признание краткосрочных налоговых обязательств и краткосрочных налоговых требований.

Текущий налог за данный и предыдущий периоды должен признаваться в качестве обязательства, равного неоплаченной величине. Если уже оплаченная величина в отношении данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве требования.

Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога за предыдущий период, должна признаваться в качестве требования.

Когда налоговый убыток используется для возмещения текущего налога за предыдущий период, компания признает выгоду в качестве актива в периоде возникновения налогового убытка, поскольку существует вероятность того, что выгода поступит компании и может быть достоверно оценена.

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых требований.

Налогооблагаемые временные разницы.

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из.

а) деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения; или.

б) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:

не является объединением компаний; и.

на момент совершения не влияет ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако для налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы и ассоциированные компании и долями участия в совместной деятельности, отложенное налоговое обязательство должно признаваться.

В самом признании актива заложено будущее возмещение его балансовой стоимости в форме экономических выгод, которые компания получит в будущих периодах. Когда балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать величину, вычитание которой разрешается для целей налогообложения. Эта разница является налогооблагаемой временной разницей, а обязательство уплатить возникающие налоги на прибыль в будущих периодах является отложенным налоговым обязательством. По мере того, как компания возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и у компании будет появляться налогооблагаемая прибыль. Это создает вероятность того, что экономические выгоды будут уходить из компании в форме налоговых выплат.

Вопросы для само контроля:

Как определяется учетная прибыль(убыток)?

Как определяется налогооблагаемый доход?

Каково причина возникновения разниц между учетным и налогооблагаемым доходом?

Как вы понимаете постоянные разницы?

Как вы понимаете временные разницы?

Как признается краткосрочные налоговые обязательства и краткосрочные налоговые требования?

7. Как признаются отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые требования?

.

## Рекомендуемая литература

.

1. Радостовец В.К., Радостовец В.В., Шмидт О.И. Бухгалтерский учет на предприятии, Алматы, НК "Центраудит", 2002 г. стр.344-356.

2. Раздел 28“Налог на прибыль” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО. стр.57-60.

3. МСФО 12 “Налоги на прибыль” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-стр.53-72.

4. Султанова Б.Б. Налоговый учет. Учебное пособие. - Алматы. Экономика. - 2007. стр139-153 .С. Грей, Б. Нидлз Финансовый учет: глобальный подход. Авторское право @ 1999 Houghton Mufflin Company. Berkley Street, Doston. MA02116-3764. Стр.

## .

## Тема 13. Прибыль на акцию

.

Цель лекции:

вычислить прибыль на акцию;

изучить раскрытие прекращаемой деятельности и чрезвычайных статьей в отчете о прибылях и убытках.

Ключевые слова:

Обыкновенная акция - это долевой инструмент, имеющий более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

Контракт, конвертируемый в обыкновенные акции - это финансовый инструмент, или другой договор, который может дать его владельцу право собственности на обыкновенные акции.

Варранты или опционы - это финансовые инструменты, которые дают владельцу право на покупку обыкновенных акций.

Сегменты - отдельные части хозяйственной деятельности, например, выделенные по видам деятельности или группам клиентов.

Прекращаемая деятельность - сегменты хозяйственной деятельности, которые больше не являются частью продолжающейся деятельности компании.

Условные событие - это условие или обстоятельство, конечный результат которого, прибыль или убыток, будет подтвержден только при наступлении или ненаступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем.

События, происходящие после отчетной даты - это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности.

Основные вопросы и краткое содержание.

Прибыль на акцию.

Прекращаемая деятельность.

Чрезвычайные статьи.

Последующие события. Условные события.

Прибыль на акцию.

Пользователи финансовой отчетности используют информацию о прибыли на акцию для оценки результатов деятельности предприятии и для сравнения этих результатов через промежуток времени. Признавая важность этой информации, прибыль на акцию должна отражаться в самом отчете о прибылях и убытках.

Базовая прибыль на акцию должна рассчитываться путем деления чистой прибыли или убытка за период, причитающихся владельцам обыкновенных акций, на средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период:

Прибыль на акцию = Чистая прибыль/количество акции в обращении.

Для расчета базовой прибыли на акцию чистая прибыль или убыток за период, причитающиеся владельцам обыкновенных акций, принимаются равными чистой прибыли или убытку за период за вычетом дивидендов на привилегированные акции.

Для расчета базовой прибыли на акцию количество обыкновенных акций должно равняться средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает тот факт, что величина акционерного капитала может изменяться в течение периода в связи с тем, что большее или меньшее количество акций находится в обращении в разные моменты времени. Этот показатель равняется количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало периода, скорректированному на количество обыкновенных акций, выкупленных или размещенных в течение периода, умноженному на взвешенный временной коэффициент. Взвешенный временной коэффициент определяется как частное от деления количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде; во многих случаях, при наличии достаточных оснований, допускается приблизительный расчет средневзвешенного показателя.

Прекращаемая деятельность.

У крупных компаний обычно есть много сегментов. Сегмент бизнеса может быть отдельным крупным видом деятельности или может обслуживать отдельный класс клиентов. Крупные компании могут прекратить или продать некоторые сегменты своей хозяйственной деятельности, которые не соответствуют планам компании на будущее или не являются прибыльными.

Прекращаемая деятельность представляет собой компонент компании:

а) который компания согласно единому плану:

1) продает целиком, совершая единую сделку по его продаже, либо путем его выделения или передачи права собственности на него акционерам компании;

2) продает по частям, совершая по существу несколько сделок по продаже индивидуальных активов данного компонента и исполнению его; или.

3) прекращает использовать путем отказа от него;

б) который представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географический район ведения операций; и.

в) который может быть отделен операционное и для целей финансовой отчетности.

Чрезвычайные статьи.

Чрезвычайные события - операции или события, про исходящие редко, не характерные для обычной деятельности субъекта и не зависящие от решений руководства. Несмотря на то, что эти события происходят крайне редко, их влияние на Финансово-экономическое положение субъекта может быть существенным.

МСФО 8: результаты чрезвычайных событий - доходы или расходы, возникающие в результате событий или сделок, четко отличимых от обычной деятельности субъекта, частое или повторяющееся появление которых в этой связи не ожидается.

Иногда бывает трудно определить, что относить на чрезвычайные статьи, а что на прибыль или убытки от обычной деятельности. Статьи могут считаться чрезвычайными, если они имеют следующие характеристики: · возникают крайне редко;

не являются частью обычной хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта;

не зависят от решений руководства или владельцев.

Прибыль или убытки, получаемые компанией в результате своей обычной хозяйственной деятельности, не рассматриваются как чрезвычайные статьи. Событие должно быть необычным и значительно отличаться от обычной хозяйственной деятельности субъекта необычным и значительно отличаться от обычной хозяйственной деятельности субъекта.

Для того чтобы определить, является ли операция или событие необычным для субъекта явлением, и значительно ли оно отличается от обычной деятельности субъекта, необходимо рассматривать среду, в которой субъект ведет свой бизнес. Понятие среда включает такие факторы, как отрасль промышленности, географическое положение, характер и степень государственного регулирования. Какое-то событие или операция может быть необычным для одной фирмы, и вполне характерным для другой (из-за различий в среде). Например, следующие два события схожи, но первое нужно рассматривать как чрезвычайное, в то время как второе – нет.

Чрезвычайное - значительная часть урожая хлопка была уничтожена градом. Такой ущерб, нанесенный градом, в местах выращивания хлопка явление крайне редкое.

Обычное - урожай цитрусовых пострадал в результате заморозков. Заморозки случаются через каждые три или четыре года.

Чрезвычайные статьи отражаются в отчете о прибыли и убытках в специальном разделе, в сумме без любых подоходных налогов, вызванных их появлением. С позиции налогообложения дохода чрезвычайная прибыль вызывает повышение подоходного налога, а чрезвычайный убыток - снижение налога. В обоих случаях сумма налога удаляется из суммы прибыли или убытка для отражения чистой суммы, без налога.

Величина прибыли или убытка не является критерием определения того, должна ли эта статья характеризоваться как чрезвычайная, не смотря на то, что только существенные суммы прибыли и убытков должны отражаться отдельно. К сожалению, мы должны пользоваться только суждениями в определении тoгo, что является существенными суммами, потому что не установлено определенного процента.

Последующие события. Условные события.

События, происшедшие между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к публикации, могут указывать на необходимость корректировок активов и обязательств или могут требовать раскрытия.

События, происходящие после отчетной даты - это те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и принятием решения о публикации финансовой отчетности.

Могут быть выделены два типа таких событий.

1) события, подтверждающие обстоятельства, существовавшие на конец отчетного периода (корректирующие события после окончания отчетного периода); и.

2) события, свидетельствующие об обстоятельствах, возникших после окончания отчетного периода (некорректирующие события после окончания отчетного периода).

К событиям после окончания отчетного периода относятся все события вплоть до даты утверждения финансовых отчетов к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли субъекта или другой выборочной финансовой информации.

Субъект должен корректировать суммы, признанные в финансовых отчетах, включая соответствующие раскрытия, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.

Примеры корректирующих событий после окончания отчетного периода, которые субъект обязан учитывать путем корректировки сумм, признанных в финансовых отчетах, или путем признания ранее не признававшихся статей:

1) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у субъекта существующего обязательства на конец отчетного периода. Субъект корректирует ранее признанное оценочное обязательство, относящееся к данному судебному спору, или признает новое оценочное обязательство. Субъекту недостаточно только раскрыть условное обязательство, так как урегулирование предоставляет дополнительные доказательства.

2) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива, существовавшем на конец отчетного периода, или о необходимости корректировки ранее признанного убытка от обесценения данного актива. Например: банкротство покупателя, произошедшее после отчетной даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности, и субъекту необходимо скорректировать балансовую стоимость торговой дебиторской задолженности; и продажа запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может служить свидетельством об их продажной цене на конец отчетного периода;

3) определение после окончания отчетного периода себестоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода;

4) определение после окончания отчетного периода суммы выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у субъекта существовало юридическое обязательство или вытекающее из практики обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до этой даты;

5) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовые отчеты являются неверными.

Некорректирующие события после окончания отчетного периода.

Субъект не должен корректировать суммы, признанные в финансовые отчеты, для отражения некорректирующих событий после окончания отчетного периода.

Примером некорректирующего события после окончания отчетного периода является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между окончанием отчетного периода и датой утверждения финансовых отчетов к выпуску. Падение рыночной стоимости обычно не связано с состоянием инвестиции на конец отчетного периода, а отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде. Поэтому субъект не корректирует суммы, признанные в финансовых отчетах в отношении таких инвестиций. Аналогичным образом, субъект не корректирует суммы раскрытий на конец отчетного периода по этим инвестициям.

Если субъект объявил дивиденды владельцам долевых инструментов после окончания отчетного периода, то он не должен признавать эти дивиденды как обязательство на конец отчетного периода.

Условные события, ограничивается условиями или обстоятельствами по состоянию на отчетную дату, финансовое воздействие которых будет определяться будущими событиями, которые в свою очередь могут произойти или нет. Многие подобные обстоятельства и условия отражаются в качестве начислений в финансовой отчетности в соответствии с основополагающей в бухгалтерском учете концепцией начисления.

Сумма условных убытков должна признаваться в качестве расхода и обязательства, если:

1) существует вероятность того, что будущие события подтвердят, что с учетом всех возможных компенсаций на отчетную дату актив обесценился или было принято новое обязательство; и.

2) может быть сделана достаточно обоснованная оценка суммы понесенного в результате убытка.

Порядок учета условного убытка определяется ожидаемым результатом условного события. Если существует вероятность того, что они принесут компании убыток, будет осмотрительно признать этот убыток в финансовой отчетности.

Условные прибыли не должны признаваться в финансовой отчетности как доход или актив. Существование условных прибылей должно раскрываться, если существует вероятность того, что прибыль будет получена.

Условные прибыли не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию выручки, которая никогда не будут получена.

Однако когда получение прибыли является определенным, она перестает быть условной и подлежит признанию.

Вопросы для самоконтроля:

Где отражаются прибыль на акцию?

Что вы понимаете под прекращаемой деятельностью?

Как вы понимаете чрезвычайные событие?

Как отражается чрезвычайные события в отчете о прибылях и убытках?

Что вы понимаете под понятием последующие события?

Как отражаются последующие события в финансовой отчетности?

Что вы понимаете под понятием условные события?

Как отражается условные убытки и обязательство в финансовых отчетах?

Как отражается условные прибыли в финансовых отчетах?

.

## Рекомендуемая литература

.

1. Раздел 31“События после окончания отчетного периода” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО. стр.62-63.

2. МСФО 10 “События после отчетной даты” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-стр.43-46.

3. .С. Грей, Б. Нидлз Финансовый учет: глобальный подход. Авторское право @ 1999 Houghton Mufflin Company. Berkley Street, Doston. MA02116-3764.

.

## Модуль V. Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки

.

## Тема 14. Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки

.

Цель лекции.

изучение критериев выбора и изменения учетной политики.

объяснит об изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок.

Ключевые слова.

Учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

Изменение в бухгалтерской оценке - это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, соответственно, не являются корректировками ошибок.

Международные стандарты финансовой отчетности {МСФО (IFRS)) - это стандарты и разъяснения, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности.

Существенный. Пропуски или искажения статей считаются существенными, если они по отдельности или в совокупности могли бы повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств. Размер или характер статьи или их сочетание могут быть определяющим фактором.

Ошибки предыдущих периодов - это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации.

Ретроспективное применение заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом.

Ретроспективный пересчет - это корректировка признания, измерения и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности, таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда.

Практически невозможно. Применение какого-либо требования представляется практически невозможным, когда предприятие не может его применить, несмотря на все реально возможные попытки сделать это.

Перспективное применение изменения в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках, соответственно, - это:

применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую поменялась политика; и.

признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

Основные вопросы и краткое содержание.

1. Выбор и применение учетной политики.

2. Изменения в учетной политике.

3. Изменения в бухгалтерских оценках.

4. Ошибки. Методы корректировки ошибок и раскрытия.

Выбор и применение учетной политики.

В отсутствие конкретного стандарта или разъяснения, применимых к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая уместна для пользователей при принятии экономических решений; и надежна в том, что финансовая отчетность:

1) достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;

2) отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму;

3) является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;

4) является консервативной;

5) является полной во всех существенных отношениях.

При вынесении суждения, руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке:

требования и указания стандартов и разъяснений, затрагивающих аналогичные и связанные вопросы;

определения, критерии признания и концепции измерения активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в Концепции.

При вынесении суждения, руководство может также рассматривать самые последние нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику в той мере, в какой они не противоречат источникам.

Предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно.

Изменения в учетной политике.

Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

требуется стандартом или разъяснением; или.

приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

Пользователям финансовой отчетности нужно иметь возможность сравнивать финансовые отчеты предприятия разных периодов с тем, чтобы определить тенденции изменения его финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств.

Изменения в учетной политике:

а) предприятие должно учитывать изменения в учетной политике, возникающие в результате первоначального применения стандарта или разъяснения в соответствии со специфическими переходными положениями, если таковые имеются, этого стандарта или разъяснения; и…

б) когда предприятие меняет учетную политику при первоначальном применении стандарта или разъяснения, которые не предписывают специфических переходных положений, применяемых к…

Изменения в учетной политике применяются ретроспективно в соответствии с пунктом (а) или (б), предприятие должно скорректировать начальное сальдо каждого затронутого данным изменением компонента собственного капитала за самый ранний из представленных периодов и другие сравнительные данные, раскрытые за каждый из представленных предыдущих периодов, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Изменения в бухгалтерских оценках.

В результате неопределенностей, свойственных хозяйственной деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть измерены точно, а могут быть лишь оценены на основании расчета. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся, на самой свежей, доступной и надежной информации. Например, могут требоваться расчетные оценки:

безнадежных долгов;

устаревания запасов;

справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;

сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и гарантийных обязательств.

Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает степени ее надежности.

Перспективное признание влияния изменения в бухгалтерской оценке означает, что изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может влиять только на прибыль или убыток текущего периода или текущего и будущих периодов.

Раскрытие информации.

Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах, за исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние.

Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается, так как оценка не является практически осуществимой, то предприятие должно раскрыть этот факт.

Ошибки. Методы корректировки ошибок и раскрытие.

Ошибки могут возникнуть при признании, измерении, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS), если она содержит существенные или несущественные ошибки, совершенные с целью достижения определенного представления финансового положения предприятия, финансовых результатов или движения денежных средств.

Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в том же периоде, корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску. Однако иногда существенные ошибки остаются необнаруженными до следующих периодов, и тогда ошибки предыдущих периодов корректируются в сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за такой последующий период.

Ошибка предыдущего периода должна корректироваться посредством ретроспективного пересчета, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся определенному периоду, или кумулятивное влияние ошибки.

Когда практически невозможно определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, предприятие должно пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим), от период может быть текущим).

Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно скорректировать ошибку с самой ранней даты, с которой это будет практически осуществимо.

Основной подход. Величина исправления существенной ошибки, которая относится к предыдушиему периоду, должно быть представлена путем корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли.

Допустимый альтернативный подход. Сумма исправления существенной ошибки должна учитывается при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период.

Вопросы для самоконтроля:

Как формируется учетная политка?

В каких случаях вносятся, изменяя в учетную политику?

Когда происходит, изменяя в бухгалтерских оценках?

Куда включаются результаты, изменяя оценок активов и обязательств?

Когда могут возникнут ошибки?

Какие виды ошибок вы знаете?

Какие методы корректировки ошибок применяются для исправления ошибок.

## Рекомендуемая литература

1. Раздел 10“Учетная политика, расчетные оценки и ошибки” НСФО 2 Правила ведения бухгалтерского учета / Справочник бухгалтера №2 2007 Алматы ИД БИКО. стр.62-63.

2. МСФО 8 “Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки” /МСФО 2006 - Алматы ИД БИКО 2008-стр.43-46.

3. .С. Грей, Б. Нидлз Финансовый учет: глобальный подход. Авторское право @ 1999 Houghton Mufflin Company. Berkley Street, Doston. MA02116-3764.

1. Назарова В.Л. Бухгалтерский учет в отраслях. Алматы.: - Экономика. 2005. – С. 63. [↑](#footnote-ref-1)