УТВЕРЖДЕН
решением Совета директоров
НАО «Университет имени Шакарима»
«1» ноября 2024 года
Протокол №10

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА
НАО «Университет имени Шакарима»

СОДЕРЖАНИЕ

	ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ СТАТУС	2 стр.
1	**ВВЕДЕНИЕ**	5 стр.
2	**ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**	5 стр.
2.1	Цели учетной политики	5 стр.
2.2	Принципы подготовки финансовой отчетности	6 стр.
2.3	Качественные характеристики финансовой отчетности	7 стр.
2.4	Элементы финансовой отчетности	10 стр.
2.5	Изменения в учетной политике, расчетных бухгалтерских оценках и ошибки	15 стр.
2.6	События после отчетного периода	20 стр.
2.7	Функциональная валюта	21 стр.
2.8	Операции в иностранной валюте	21 стр.
3	**РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ**	22 стр.
4	**УЧЕТ ЭЛЕМЕНТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**	
4.1	Основные средства	22 стр.
4.2	Долгосрочные активы, предназначенные для продаж	48 стр.
4.3	Нематериальные активы	51 стр.
4.4	Финансовые активы и обязательства	60 стр.
4.5	Финансовая и операционная аренда	65 стр.
4.6	Товарно-материальные запасы	75 стр.
4.7	Доходы будущих периодов	85 стр.
4.8	Расходы будущих периодов	86 стр.
4.9	Дебиторская и кредиторская задолженность	88 стр.
4.10	Денежные средства	94 стр.
4.11	Учет государственных субсидий	107 стр.
4.12	Капитал	114 стр.
4.13	Учет доходов	119 стр.
4.14	Учет расходов	134 стр.
4.15	Вознаграждение работникам	147 стр.
4.16	Обесценение активов	150 стр.
4.17	Учет резервов, условных активов и обязательств	157 стр.
4.18	Налог на прибыль	164 стр.
4.19	Затраты по займам	171 стр.
5.	**УЧЕТ ИНВЕСТИЦИИ**	174 стр.
6.	Прочие положения	184 стр.
6.1	Инвентаризация	184 стр.
6.2	Задачи и организация бухгалтерской службы (система) бухгалтерской службы	189 стр.
6.3	Тайна бухгалтерской информации	190 стр.
6.4	Организация внутреннего контроля	190 стр.
6.5	Составление и хранение учетно-бухгалтерской информации	191 стр.
6.6	Заключение	194 стр.
6.7	Нормативно – правовая база	194 стр.

ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ СТАТУС

Некоммерческое акционерное общество «Университет имени Шакарима города Семей» (далее – НАО/Университет).

Организационно-правовая форма: некоммерческое акционерное общество.

Основание создания НАО: Постановление Правительства Республики Казахстан от 11 октября 2019 года №752 «О некоторых вопросах высших учебных заведений Министерства образования и науки Республики Казахстан».

Устав НАО утвержден приказом Председателя Комитета государственного имущества и приватизации Министерства финансов Республики Казахстан.

Дата первичной регистрации от 13.05.2020 года, № госрегистрации: 5399-1917-27-АО.

Форма: субъект квазигосударственного сектора.

БИН: 130840007973.

НАО имеет самостоятельный баланс, счета в банках в соответствии с законодательством, бланки, печать с изображением Государственного Герба Республики Казахстан и наименованием НАО.

Целью деятельности НАО является создание необходимых условий для получения качественного образования, обучения и преподавания, направленных на формирование, развитие и профессиональное становление личности на основе национальных и общечеловеческих ценностей, достижений науки и практики, а также для развития научного потенциала и коммерциализации разработок.

Целью образовательного процесса НАО является высококачественное обучение, соответствующее международным стандартам.

Обучение осуществляется по следующим ступеням:

общее среднее образование: школа;

техническое и профессиональное образование: колледж;

высшее образование: бакалавриат;

послевузовское образование: магистратура, докторантура;

дополнительное образование, в том числе переподготовка и повышение квалификации научно-педагогических кадров и специалистов.

Предметом деятельности НАО является предоставление образовательных услуг в сфере высшего, послевузовского, технического и профессионального, после среднего и дополнительного образования. Для реализации поставленной цели НАО осуществляет виды деятельности предусмотренные Уставом:

1) подготовка кадров по образовательным программам высшего и послевузовского образования, а также научно-техническая, инновационная деятельность, научно-исследовательская работа, включая фундаментальные и прикладные научные исследования;

2) обеспечение обучающихся питанием, проживанием, медицинским обслуживанием;

3) обеспечение безопасности обучающихся;

4) организация и проведение спортивных и культурно-массовых мероприятий;

5) организация и проведение физкультурно-оздоровительных мероприятий, создание спортивных и творческих секций;

6) издательская и полиграфическая деятельность для обеспечения образовательного процесса, исследований, воспитательной и социально- культурной деятельности;

7) организация и участие в различных мероприятиях международного и республиканского уровней: в олимпиадах, соревнованиях, конкурсах, конференциях, семинарах среди обучающихся и педагогических работников;

8) реализация общеобразовательных учебных программ начального, основного среднего и общего среднего образования, а также образовательных программ технического и профессионального, послесреднего, дополнительного образования;

9) создание технополисов, технопарков, бизнес-инкубаторов, инновационных центров, центров коммерциализации и трансферта технологий, проектных конструкторских бюро и других структур по профилю деятельности;

10) участие в разработке, апробации и внедрении инновационных ; годов, технологий обучения и исследований, направленных на дальнейшее развитие и совершенствование системы образования и науки;

11) организация, создание и развитие цифровых интерактивных образовательных ресурсов и учебных фильмов для всех уровней образования;

12) участие в интеграции образования и науки с производством;

13) организация, финансирование опытно-конструкторских работ, - вовационных и инвестиционных проектов с привлечением финансовых курсов дочерних и других организаций Республики Казахстан и зарубежных организаций, а также участие в формировании механизмов и инфраструктуры венчурного финансирования проектов в области образования и науки.

НАО имеет соответствующие лицензии. В случае, если для осуществления отдельных видов деятельности необходимо специальное разрешение (лицензия) уполномоченных органов, НАО осуществляет данные виды деятельности только после получения в установленном порядке соответствующего разрешения (лицензии).

Место юридической регистрации и фактического местонахождения: Республика Казахстан, область Абай, индекс 071412, город Семей, улица Глинки, здание 20 «А».

Органы управления и ответственность должностных лиц.

Учредителем НАО является Правительство Республики Казахстан.

Уполномоченным органом в соответствующей отрасли, осуществляющим правом владения и пользования 100% государственным пакетом акций НАО, является Министерство науки и высшего образования Республики Казахстан (далее – Единственный акционер).

Органами Общества являются:

1) высший орган - Единственный акционер;
2) орган управления - Совет директоров;
3) исполнительный орган - Правление (Ректорат);
4) коллегиальный орган - Ученый Совет;
5) орган, осуществляющий контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Общества - Служба внутреннего аудита;
6) Комплаенс служба.

Общее руководство деятельностью Общества, за исключением вопросов, отнесенных Законом и настоящим Уставом к компетенции Единственного акционера, осуществляется Советом директоров Общества.

Руководство текущей деятельностью Общества осуществляется исполнительным органом Общества - Правлением (Ректоратом). Правление Общества возглавляет Председатель Правления - Ректор Общества.

Правление вправе принимать решения по любым вопросам деятельности Общества, не отнесенным законодательными актами Республики Казахстан и настоящим Уставом к компетенции других органов и должностных лиц Общества

Управление текущей деятельностью Общества осуществляет Председатель Правления - Ректор Общества.

В соответствии Законом РК «О бухгалтерском учете» первый руководитель:

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

обеспечивает организацию бухгалтерского учета, выполнения требований Учетной политики и Положений, принятых для ее исполнения.

Руководителем бухгалтерской службы (далее - главный бухгалтер) является директор департамента финансов-главный бухгалтер или другое должностное лицо, обеспечивающее

ведение бухгалтерского учета, составление и представление проекта финансовой отчетности для утверждения в установленном порядке, формирование и актуализации положений учетной политики в связи с вносимыми изменениями и дополнениями в нормативные правовые акты Республики Казахстан в сфере ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, МСФО, а также на основе профессионального суждения.

Функциональные обязанности работников отдела бухгалтерского учета определяются «Должностными инструкциями».

1.ВВЕДЕНИЕ

Учетная политика разработана в соответствии с Законом Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Концепции подготовки и формирования финансовой отчетности, актуализированных Международных стандартов финансовой отчетности (далее - МСФО) и интерпретации к ним, а также методических рекомендаций по применению МСФО и другими правовыми актами Республики Казахстан, регулирующие вопросы ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности, Гражданским кодексом Республики Казахстан, Налоговым кодексом Республики Казахстан и Трудовым кодексом Республики Казахстан.

Положения Учетной политики распространяются на всю корпоративную структуру НАО, его структурные подразделения, включая филиалы в случае их наличия.

Положения настоящей Учетной политики применяются к бухгалтерскому учету и финансовой отчетности НАО с даты утверждения Советом директоров.

Отчетным периодом признается календарный год. Финансовая отчетность составляется в тысячах тенге.

Раздел 2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

2.1 Цели учетной политики

Учетная политика представляет собой конкретные принципы, основы, положения, правила и практику, принятые к применению НАО для ведения бухгалтерского учета, включая подготовку сравнительной информации за предыдущие отчетные периоды, в соответствии с требованиями Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», подзаконных нормативно – правовых документов, принятых в реализацию Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), с учетом их актуализации.

Целью принятия Учетной политики является формирование системы бухгалтерского учета, которая будет достоверно представлять информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях финансового положения НАО.

НАО регулярно, но не реже чем раз в год, проверяет Учетную политику на ее соответствие требованиям действующих МСФО, и в случае принятия новых или изменения действующих МСФО пересматривает и дополняет свою Учетную политику надлежащим образом.

Последствия изменений в Учетной политике должны быть отражены в финансовой отчетности в порядке, предусмотренном разделом «Изменения в учетной политике, расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».

Настоящая Учетная политика основывается на Международных стандартах финансовой отчетности, принятые Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (Правление КМСФО), включая:

1. Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) с учетом изменений дополнений;
2. Международных стандартов финансовой отчетности (IAS) с учетом изменений и дополнений;
3. Разъяснений, разработанных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

В отсутствие конкретного МСФО, применимого к операции, прочему событию или условию, используется ответственными работниками собственное профессиональное 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 НАО;
2. отражает экономическое содержание операций, событий и условий, а не только их юридическую форму;
3. является нейтральной и свободной от предвзятости;
4. является консервативной;
5. является полной во всех существенных отношениях.

Профессиональным суждением является профессиональная оценка работников ответственных за формирование финансовой отчетности, об имеющихся объективных и субъективных факторов, способных повлиять на принятие решения в условиях неопределенности и представляет собой заключение о деталях признания и оценки объекта учета в бухгалтерской отчетности.

При вынесении профессионального суждения, ответственными работниками обращается и рассматривает применимость следующих источников в следующем порядке:

1. требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;
2. определения, критерии признания и порядок оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

При вынесении профессионального суждения, руководство может также рассматривать последние нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожий порядок для разработки стандартов бухгалтерского учета, литературу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику в той мере, в какой они не противоречат источникам в вышеуказанном пункте и соответствуют нормативным правовым актам Республики Казахстан.

Финансовая отчетность составляется по формам, утвержденным Министерством финансов Республики Казахстан и внутриведомственным формам.

2.2. Принципы подготовки финансовой отчетности

Финансовая отчетность НАО, подготовленная в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», основана на следующих принципах:

Непрерывность деятельности. Финансовая отчетность подготавливается на основе предположения, что НАО является действующим институтом и будет продолжать свою деятельность в будущем, то есть у руководства нет намерения ликвидировать, прекратить или существенно сократить масштабы деятельности НАО.

В финансовой отчетности раскрываются любые серьезные сомнения о возможности организации придерживаться принципа непрерывности. Если НАО не придерживается принципа непрерывности, то в финансовой отчетности раскрывается несоответствие принципу непрерывности, основа на которой составлена финансовая отчетность и причину, почему организация не рассматривается как непрерывно действующее.

При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценивать возможность организации продолжить свою деятельность, по меньшей мере, в течение последующих за отчетным периодом двенадцати месяцев.

Принцип начисления. Финансовая отчетность НАО составляется по принципу начисления, за исключением отчета о движении денежных средств, по принципу начисления, согласно которому операции и события признаются тогда, когда они происходят, а не по мере поступления или выплаты денежных средств. Расходы в отчете о прибылях и убытках признаются на основе принципа соотнесения, т.е. на основе прямой связи между понесенными затратами и поступлениям по конкретным статьям доходов.

Результаты операций и прочих событий в случае, если первичные документы не получены и не выставлены отражаются на основе надежной предварительной информации или оценочно-прогнозных данных.

Принцип осмотрительности предполагает введение определенной степени осторожности в процесс формирования суждений и оценочных значений так, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены. Данный принцип направлен на защиту финансовой отчетности от излишнего, необоснованного приукрашивания. Например, согласно МСФО:

1. балансовая стоимость дебиторской задолженности должна быть доведена до величины, реальной к получению;
2. запасы должны отражаться в отчетности по наименьшей из величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации;
3. по внеоборотным активам должно признаваться обесценение в случае снижения возмещаемой стоимости ниже балансовой;
4. отложенные налоговые активы должны признаваться только в той степени, в которой НАО ожидает получить будущую налогооблагаемую прибыль, против которой они могут быть использованы.

2.3. Качественные характеристики финансовой отчетности

Финансовая отчетность НАО должна содержать информацию, которая обладает следующими качественными характеристиками:

значимость. Информация является значимой, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или корректировать их прошлые оценки;

значимая финансовая информация способна повлиять на решения, принимаемые пользователями. Информация может повлиять на принятие решения, даже если некоторые пользователи решат не воспользоваться ей или уже осведомлены о ней из других источников.

На значимость информации влияют ее:

1) характер, иногда сам характер предопределяет ее значимость;
2) существенность.

Существенность. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности НАО. Другими словами, существенность - это специфический для НАО аспект уместности, исходя из характера или размера или обеих характеристик статей, к которым относится информация в контексте финансового отчета НАО.

Порог существенности определяется на основе базовых показателей финансовой отчетности НАО для каждого отчетного периода, в связи с изменениями объема деятельности и характера операций. Выбор базового показателя осуществляется на основе его стабильности из года в год, с целью подтверждения отсутствия признаков манипулирования порогом существенности (завышение), на каждую отчетную дату из следующих показателей:

Базовый показатель	**Нижний порог**	**Верхний порог**
Прибыль до налогообложения	5%	8%
Доходы от реализации	1%	1,5%
Валовая прибыль	1%	1,5%
Чистые активы, приходящиеся на учредителя	1%	4%
Итого активов	0,25%	0,5%

Для определения базового показателя НАО осуществляет расчет стабильности для каждого базового показателя. Для этого производится сравнения изменения каждого базового показателя за последние три года и выбирается показатель с наименьшим стандартным отклонением. Далее после определения базового показателя определяется процент применимый к базовому показателю. При расчета порога существенности, НАО

руководствуется принципом, чем ниже сумма существенности, тем ниже риск возможной ошибки в финансовой отчетности, способной повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности. При высоком уровне существенности НАО уделяет детальное внимание суждениям и прочим компонентам операций при расчете и отражении каких-либо сумм в финансовой отчетности.

Для понижения риска не обнаружения ошибки или пропусков в финансовой отчетности, НАО применяет нижний порог существенности, который предполагает, что совокупность всех ошибок в финансовой отчетности не превысит данной суммы.

После подготовки финасовой отчетности, если были осуществлены корректировки, влияющие на базовые показатели, порог существенности пересчитывается, с целью подтверждения, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок с учетом пересмотренной суммы базового показателя.

В случае если базовый показатель увеличился, то нет необходимости дальнейшего пересчета порога существенности, так как сумма порога существенности увеличилась, и, соответственно, ошибки и прочие не отраженные суммы стали еще более не существенными.

В случае если базовый показатель уменьшился, то небходимо пересчитать порог существенности, чтобы убедится, что финансовая отчетность отражает достоверные данные.

Достоверное представление и соответствие МСФО.Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки НАО. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, либо которые должны быть представлены в будущем, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств и капитала.

Может существовать риск недостоверного предоставления информации. Это не означает намеренное искажение информации, а скорее результат возникающих трудностей либо в идентификации операций и других событий для их измерения или в разработке и применении методов измерения и представления. В определенных случаях измерение финансового воздействия операций и других событий может быть настолько неопределенным, что НАО в целом не признает их в своей финансовой отчетности.

Для совершенно достоверного представления, описание должно иметь три характеристики. Оно должно быть *безошибочным, нейтральным и полным.*

безошибочность - означает отсутствие ошибок или пропусков в описании явлений, кроме того, процесс, использованный для подготовки отчетной информации, выбран и применен без ошибок.

нейтральность - описание является объективным в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральная информация не означает бесцельную информацию, не имеющую влияния на поведение. Напротив, значимая финансовая информация способна, по определению, повлиять на решения пользователей.

полнота - включает всю информацию, необходимую для пользователя для понимания описываемых явлений, включая все необходимые описания и пояснения. Например, полное описание группы активов должно включать, по меньшей мере, описание характера активов группы, цифровое описание всех активов группы, а также описание, что представляет собой цифровое описание (например, первоначальная стоимость, скорректированная стоимость или справедливая стоимость). По некоторым статьям, полное описание может также подразумевать пояснения существенных фактов качества и характера статей, факторов и обстоятельств, которые могут повлиять на их качество и характер, а также процесс, использованный для определения цифрового описания.

НАО, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна подтвердить это, включив в примечания к финансовой отчетности свое явное и однозначное заявление о таком соответствии. Не допускается описание финансовой отчетности как

соответствующей МСФО, кроме случаев, когда она соответствует всем требованиям МСФО.

Понятность, сопоставимость, своевременность и сверяемость–это качественные характеристики, укрепляющие полезность значимой и достоверно представленной информации.

Понятность. Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть, понятной для пользователей, обладающими достаточными знаниями в области экономики, финансов и бухгалтерского учета. Вместе с тем, информация, являющаяся важной для принятия экономических решений, не должна исключаться из финансовой отчетности только на том основании, что она сложна для понимания определенными пользователями.

Сопоставимость. Пользователям должна быть предоставлена возможность сопоставлять финансовую отчетность НАО за различные отчетные периоды, с тем, чтобы можно было выявить тенденции изменения ее финансового положения и результатов хозяйственной деятельности.

Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сопоставлять:

1) финансовую отчетность НАО за разные периоды, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности;

2) финансовую отчетность разных юридических лиц, но относящихся к одной и той же отрасли, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Важным условием сопоставимости, как качественной характеристики, является информирование пользователей о вариантах учетной политики, которой руководствовались в процессе подготовки финансовой отчетности, любых изменениях в ней и результатах этих изменений.

Своевременность.Своевременность означает предоставление информации в распоряжение лиц, принимающих решения, вовремя, чтобы она могла повлиять на их решения. Обычно, чем старее информация, тем менее она полезна. Однако некоторая информация остается своевременной еще долгое время после отчетной даты, например, по причине того, что некоторым пользователям может быть необходимо выявить и оценить тенденции.

В случае несвоевременного (позднего) представления информация может потерять свою уместность. Поэтому при составлении финансовой отчетности необходимо найти разумный компромисс между точностью и своевременностью отчетной информации, исходя из понимания того, что наилучшим образом удовлетворяет потребности пользователей в связи с принятием ими экономических решений.

Проверяемость (или сверяемость) помогает обеспечить уверенность пользователей в том, что информация в отчетности достоверно представляет экономическое явление так, как она и должна представлять. Проверяемость означает, что различные осведомленные и независимые наблюдатели смогут достигнуть консенсуса (не обязательно полного согласия) о достоверности представляемой информации. Для того чтобы быть проверяемой, числовая информация может быть как единственным оценочным значением, так и диапазоном вероятных значений (с соответствующими вероятностями).

Проверка может быть прямой или косвенной. Прямая проверка означает проверку суммы или другой представленной информации посредством прямого наблюдения (*например, проверка суммы остатка денежных средств путем подсчета*). Косвенная проверка означает проверку исходных данных модели, формул и прочих методов, а также пересчет результатов с использованием этой же методики (*например, проверка балансовой стоимости запасов путем проверки исходных данных о количестве и стоимости и пересчета исходящего остатка с использованием того же метода, например, ФИФО*).

Баланс между выгодами и затратами. При оценке соотношения между выгодами и затратами рассматривается оправданность затрат с тем, чтобы выгоды, извлекаемые из информации, превышали затраты на ее получение.

2.4. Элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность НАО является представлением информации о финансовом положении, результатах деятельности, движении денежных средств и чистых активов, приходящихся на Учредителя для пользователей и принятия ими решений.

Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, группируя их по основным категориям в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти категории называются элементами финансовой отчетности.

В Отчете о финансовом положении элементами финансовой отчетности, непосредственно связанными с оценкой финансового положения, являются активы, обязательства и чистые активы (капитал).

В Отчете о прибылях и убытках, непосредственно связанными с измерением результатов деятельности, являются доходы и расходы.

Актив - ресурс, контролируемые НАО в результате прошлых событий и от которого ожидается получение притока будущих экономических выгод. Здесь следует выделить три ключевых момента: прошлые события, в результате которых у НАО возникли ресурсы; будущие экономические выгоды, которые несут ресурсы; контроль над ресурсами.Актив приводит к получению вероятных будущих экономических выгод при использовании имеющегося потенциала, отдельно или в сочетании с другими активами, что способствует, прямо или косвенно, увеличению будущих чистых денежных потоков.

Будущая экономическая выгода, заключенная в активе - это возможность прямо или косвенно способствовать поступлению в НАО имущества. Такая возможность может быть производительной, составляя часть операционной деятельности НАО. Она также может принимать форму обратимости в денежные средства или их эквиваленты, или способности уменьшать отток денежных средств.

НАО в большей степени использует свои активы для оказания услуг, способных удовлетворить желания потребителей услуг, поскольку за эти услуги приносят в НАО экономическую выгоду.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в НАО различными путями. Актив может быть:

1. использован отдельно или в сочетании с другими активами при оказании услуг, производстве товаров, реализуемых НАО;
2. обменен на другие активы;
3. использован для погашения обязательства;
4. распределен/перераспределен собственником НАО.

Многие активы, например, недвижимость, здания и оборудование, имеют физическую форму. Однако физическая форма не является необходимой для существования актива; патенты и авторские права, например, являются активами, если НАО ожидает поступление от них будущих экономических выгод и они ею контролируются.

Обязательство - текущее обязательство НАО, возникшее в результате прошлых событий, расчет по которому вызовет отток ресурсов НАО, заключающих в себе экономическую выгоду.

Важнейшей характеристикой обязательства является то, что у НАО имеется в наличии обязанность. Обязанность - это долг или ответственность действовать или выполнять что-либо определенным образом. Обязанности возникают в соответствии с нормами законодательства и подзоконных нормативных правовых актов, как следствие принятых обязательств в рамках договорных отношений, установленных требований и прочим основаниям, не противоречащим нормативным правовым документам.

Урегулирование существующего обязательства обычно связано с оттоком из НАО ресурсов, содержащих экономическую выгоду, ради удовлетворения требований другой стороны. Урегулирование существующего обязательства может осуществляться несколькими способами, например:

1) выплатой денежных средств;
2) передачей других активов;
3) предоставлением услуг;
4) заменой одного обязательства другим;
5) переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть погашено другими способами, не противоречащим нормативным правовым документам.

Чистые активы приходящиеся на Учредителя (капитал) - это остаточная сумма в активах НАО после вычета всех обязательств.

В отчете о совокупном доходе элементами, непосредственно связанными с измерением результатов деятельности, являются:

Доход - это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению чистых активов (капитала), несвязанного с взносами учредителя.

Доход включает доходы от основной и неосновной деятельности, доходы от государственной помощи и субсидии, прочие доходы, а также доходы, относимые на счет собственного капитала.

Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, что приводит к уменьшению чистых активов, не связанного с его распределением между учредителями. Расходы обычно принимают форму оттока или уменьшения активов, таких как денежные средства или их эквиваленты, запасы, недвижимость, здания и оборудование.

Чистая прибыль (убыток) - результат эффективности деятельности НАО.

Взаимозачет

Активы и обязательства, доходы и расходы не подлежат взаимозачету и представляются в отчетах по отдельности согласно принципу существенности, если только взаимозачет не требуется или не разрешается другим стандартом или интерпретацией. Статьи доходов или расходов подлежат взаимозачету, если данное представление отражает суть операции или события, или доходы, убытки и соответствующие расходы по группе похожих операций и событий не являются существенными.

НАО отражает как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы по отдельности. Свернутое представление статей в отчетах о совокупном доходе или о финансовом положении, или в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется), за исключением случаев, когда такое представление отражает содержание операции или другого события, снижает способность пользователей как понимать совершенные операции, а также другие возникшие события и условия, так и оценивать будущие потоки денежных средств НАО. Оценка активов на нетто-основе за вычетом оценочных резервов, например, резервов на устаревание запасов или резервов по сомнительным долгам, не считается свернутым представлением.

Финансовые активы и обязательства взаимозачитываются, и в бухгалтерском балансе отражается чистая величина только в тех случаях, когда существует юридически установленное право произвести взаимозачет отраженных сумм, а также намерение либо произвести взаимозачет, либо одновременно реализовать актив и урегулировать обязательство.

НАО представляет на нетто-основе прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, например, положительные и отрицательные курсовые разницы или если прибыли и убытки по группе похожих операций и событий не являются существенными. Отражение активов за вычетом соответствующих образованных резервов не является взаимозачетом.

Представление элементов финансовой отчетности в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе предусматривает создание подклассов на основе характера и функций активов, обязательств, доходов и расходов.

Признание элементов финансовой отчетности

Признание - это процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет о совокупном доходе статьи, которая подходит под определение одного из элементов финансовой отчетности и удовлетворяет нижеуказанным критериям признания.

Статья, отвечающая определению элемента финансовой отчетности, должна признаваться, если:

1. существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или потеряна НАО;
2. фактические затраты на приобретение или стоимость объекта могут быть надежно измерены.

НАО должно представлять в своем отчете о финансовом положении краткосрочные и долгосрочные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в качестве отдельных разделов.

Краткосрочные активы. НАО классифицируют краткосрочные (оборотные) активы, удовлетворяющие любому из критериев:

1. актив предполагается реализовать или он предназначен для потребления при обычных условиях операционного цикла организации;
2. актив предназначен для продажи или его предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетной даты;
3. актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты, не имеющих ограничений на использование.

Долгосрочные (внеоборотные) активы - все прочие активы, не попадающие под определение краткосрочных.

Долгосрочные активы представляют собой инвестирование на более длительный срок, и не могут быть быстро конвертированы в наличные средства. Этот вид активов НАО признает сроком, более года.

НАО классифицирует обязательство как краткосрочное, когда:

1. обязательство предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла организации;
2. обязательство предназначено для продажи и подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты;
3. у организации нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течение как минимум 12 месяцев после отчетной даты.

Долгосрочные обязательства - все прочие обязательства, не попадающие под определение краткосрочных.

Долгосрочные обязательства представляют собой обязательства, срок исполнения которых превышает 12 месяцев. К долгосрочным обязательствам также относятся задолженность по отложенным налоговым обязательствам НАО и заемный капитал (кредиты, лизинг, заем).

Информация, подлежащая представлению либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях

Перечень годовой финансовой отчетности НАО формируется в соответствии с положениями, утвержденными Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 28 июня 2017 года №404 «Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций).

Полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

Бухгалтерский баланс;

Отчет о прибылях и убытках;

Отчет о движении денежных средств (прямой метод или косвенный метод);

Отчет об изменениях в капитале;

Пояснительная записка (раскрытия осуществляются в соответствии с МСФО)

НАО должно раскрыть в Пояснительной записке более подробную информацию, дополняющую данные отчета о финансовом положении, отчета (отчетов) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств. В примечаниях раскрывается информация качественного характера или расшифровка статей, представленных в указанных отчетах, а также информация о статьях, не удовлетворяющих критериям признания в указанных отчетах.

НАО должно представлять в финансовой отчетности сравнительную информацию за предшествующий период по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности за текущий период, за исключением случаев, когда другие МСФО допускают или требуют иного. НАО должно включать сравнительную информацию в отношении информации описательного и поясняющего характера, если она уместна для понимания финансовой отчетности за текущий период.

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период

НАО может представлять единый отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, в котором прибыль или убыток и прочий совокупный доход представляются в двух разделах. Эти разделы должны быть представлены вместе, при этом первым представляется раздел о прибыли или убытке, за которым сразу следует раздел о прочем совокупном доходе. НАО может представлять раздел о прибыли или убытке в форме отдельного отчета о прибыли или убытке за период. В таком случае этот отдельный отчет о прибыли или убытке следует расположить непосредственно перед отчетом, в котором представляется совокупный доход и который должен начинаться с показателя прибыли

В Отчете о прибылях или убытках НАО должно представить все статьи доходов и расходов, признанные за период в Отчете о прибылях и убытках.

Информация, подлежащая представлению в Отчете о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках должен включать как минимум такие статьи, которые представляют следующие суммы за период:

Выручка от реализации продукции и оказания услуг;

Себестоимость реализованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг;

Валовая прибыль;

Расходы на реализацию продукции, выполнение работ и оказание услуг;

Административные расходы;

Финансовые доходы;

Финансовые расходы;

Прочие доходы;

Прочие расходы;

Прочие неоперационные доходы;

Прочие неоперационные расходы;

Доля прибыли (убытка) организаций, учитываемых по методу долевого участия;

Прибыль (убыток) до налогообложения

Расходы по подоходному налогу;

Прибыль (убыток) от прекращенной деятельности;

Итоговая прибыль (убыток) за период;

Переоценка основных средств и нематериальных активов;

Переоценка долевых финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;

Итого совокупный доход.

Прибыль или убыток за период

НАО должно признать все статьи доходов и расходов за период в составе прибыли или убытка, если иное не требуется или не допускается в соответствии с требованиями других разделов учетной политики.

В Отчете о прочем совокупном доходе НАО должно представить все статьи доходов и расходов, (в том числе реклассификационные корректировки), которые не признаются в составе прибыли или убытка, поскольку это требуется или допускается другими МСФО.

К компонентам прочего совокупного дохода относятся:

изменения величины, отражающей прирост стоимости от переоценки основных средств и нематериальных активов;

суммы переоценки программ с установленными выплатами по вознаграждениям работников;

суммы переоценка долевых финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;

прибыли и убытки при переоценке финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи;

совокупный доход за период.

НАО должно раскрывать информацию о корректировках при реклассификации в отношении компонентов прочего совокупного дохода. Корректировка при реклассификации включается в состав соответствующего компонента прочего совокупного дохода в том периоде, в котором корректировка реклассифицируется в состав прибыли или убытка.

Информация, подлежащая представлению в Отчете о прибылях и убытках или в примечаниях

Если статьи доходов и расходов являются существенными, НАО должно раскрывать их характер и сумму отдельно.

Обстоятельства, при которых статьи доходов и расходов подлежат отдельному раскрытию, включают следующие:

уценка запасов до величины чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости, а также реверсирование таких списаний;

реструктуризация деятельности НАО и реверсирование любых оценочных резервов по затратам на реструктуризацию;

выбытие инвестиций;

прекращенная деятельность;

урегулирование судебных споров;

прочие реверсивные записи в отношении резервов.

НАО представляет анализ расходов, признанных в составе прибыли или убытка, с использованием классификации, основанной либо на функции затрат, при использовании которого расходы классифицируются в соответствии с их функцией в качестве составной части себестоимости продаж или, например, затрат на сбыт или административную деятельность.

Отчет об изменениях в капитале. Отчет об изменениях в капитале включает следующую информацию:

1) итоговую величину комплексной прибыли за период, с разбивкой на долю прибыли (убытка) НАО, учитываемых по методу долевого участия.

2) совокупный эффект применяемых ретроспективно изменений в учетной политике и корректировки ошибок для каждой статьи капитала.

3) операции капитального характера с владельцами и (отдельно) распределения прибыли владельцам.

4) для каждого компонента капитала, сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные:

статьями прибыли или убытка;

статьями прочего совокупного дохода;

операциями с собственниками, действующими в этом качестве, отдельно отражая взносы, сделанные собственниками, и распределения в пользу собственников.

Информация, подлежащая представлению в отчете об изменениях в капитале или в примечаниях.

Раздел «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет не представляют собой изменения в капитале, но являются корректировками входящего сальдо нераспределенной прибыли. В отчете об изменениях в капитале должна быть раскрыта информация об итоговых суммах корректировок для каждого компонента капитала отдельно в результате изменений в учетной политике и в результате исправления ошибок. Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

Отчет о движении денежных средств

Раздел «Денежные средства и их эквиваленты» устанавливает требования в отношении представления и раскрытия информации о движении денежных средств.

НАО должно:

1) представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике

2) раскрывать информацию, требуемую данной учетной политикой, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете;

3) обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

НАО представляет примечания в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно. НАО должно осуществлять перекрестную ссылку на информацию в примечаниях, относящуюся к каждой статье, представленной в Бухгалтерском балансе, и Отчете о прибылях и убытках, Отчете об изменениях в капитале, Отчете о движении денежных средств.

НАО представляет примечания в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении:

1) заявление о соответствии;

2) краткий обзор основных принципов учетной политики;

3) сопроводительная информация по статьям, представленным в Отчете о финансовом положении, и Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе,Отчете об изменениях в капитале, Отчете о движении денежных средств, в том же порядке, что и порядок представления каждого отчета и каждой статьи; и

4) раскрытие прочей информации, в том числе:

условные обязательства и непризнанные договорные обязательства; и

раскрытие нефинансовой информации.

2.5. Изменения в учетной политике, расчетных бухгалтерских оценках и ошибки

Изменения в учетной политике

НАО может вносить изменения в Учетную политику только тогда, когда изменение: 1) требуется в соответствии со стандартом или интерпретацией МСФО; или 2) приводит к тому, что финансовая отчетность дает более надежную и более уместную информацию о воздействии операций, других событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты деятельности или потоки денежных средств НАО.

Инициативное изменение принципов учета НАО для ранее существовавших хозяйственных операций допускается только в том случае, если появились объективные свидетельства того, что применение альтернативных принципов учета является предпочтительным для более точного отражения фактов экономической деятельности. Такие изменения обычно вводятся с начала следующего отчетного периода.

Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

1) принятие учетной политики для событий или операций, отличающихся по своей сущности от ранее происходивших событий или операций;

2) принятие новой учетной политики для событий или операций, которые не происходили ранее или были несущественными.

Изменение в учетной политике должно применяться ретроспективно за исключением тех случаев, когда величина соответствующей корректировки, относящейся к предшествующим периодам, не поддается обоснованному определению. Любая полученная корректировка должна представляться в отчетности как корректировка сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало периода. Сравнительная информация должна пересчитываться, если только это практически осуществимо.

При пересчете сравнительных показателей вследствие изменения учетной политики, исправления ошибок или перегруппировки статей в отчете о финансовом положении необходимо раскрытие информации на самую раннюю представленную отчетную дату.

Ретроспективный подход основывается на предположении, что новая учетная политика применялась НАО всегда с момента возникновения сделок. При изменении учетной политики, связанной с более достоверным представлением данных в финансовой отчетности, применяется ретроспективный подход.

Изменение в учетной политике должно быть применено перспективно в случае, когда сумма корректировки сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало периода для всех предыдущих периодов не может быть обоснованно определена.

В случаях, когда добровольное изменение в учетной политике: а) оказывает влияние натекущий или любой предыдущий отчетный периоды; или б) оказывало бы такое влияние, заисключением случаев, когда практически невозможно определить сумму соответствующейкорректировки; или в) влияние может быть оказано на будущие периоды, то НАО должно раскрывать следующую информацию:

1) характер изменения в учетной политике;

2) причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию;

3) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных предыдущих периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:

для каждой статьи финансовой отчетности, затронутой корректировкой;

сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, в той степени, в какой это практически осуществимо;

если ретроспективное применение практически невозможно для конкретного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным в финансовой отчетности, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

При первоначальном применении определенного МСФО или Интерпретации МСФО НАО должно учитывать возникающие изменения в учетной политике:

1) в соответствии со специальными переходными положениями (если предусмотрено в МСФО);

2) ретроспективно, в случае если МСФО или Интерпретация не содержит специальных переходных положений, применимых к изменению.

Если первоначальное применение какого-либо МСФО или Интерпретации: а) оказывает влияние на текущий или любой предыдущий отчетный периоды; или б) оказывало бы такое влияние, за исключением случаев, когда практически невозможно определить сумму соответствующей корректировки; или в) влияние может быть оказано на будущие периоды, то НАО должно раскрывать следующую информацию:

1) название данного МСФО или Интерпретации;

2) в тех случаях, когда это применимо, тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями данного МСФО или Интерпретации;

3) характер изменения в учетной политике;

4) в тех случаях, когда это применимо, описание переходных положений;

5) в тех случаях, когда это применимо, переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды;

6) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных в финансовой отчетности периодов в той степени, в какой это практически осуществимо: для каждой статьи финансовой отчетности, затронутой корректировкой;

7) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным финансовой отчетности, в той степени, в какой это практически осуществимо; и

8) обстоятельства, которые сделали ретроспективное применение практически невозможным, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

Повторение раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Если НАО не начало применять новый МСФО или Интерпретацию, которые были выпущены, но еще не вступили в силу, она должна раскрывать следующую информацию:

1) этот факт; и

2) известную или обоснованно оцениваемую информацию, уместную для оценки возможного влияния применения нового МСФО или Интерпретации на финансовую отчетность НАО в периоде первоначального применения.

В случае, когда корректировка имеет отношение к периодам, предшествующим тем, которые были включены в финансовую отчетность, то на эту величину корректируется сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало самого раннего из представленных периодов (как основной подход). Обобщенная финансовая информация за предыдущие периоды также пересчитывается.

Изменения в бухгалтерских оценках

Использование оценочных данных и существенных допущений подразумевает использование суждений, которые основываются на самой свежей доступной и надежной информации. Расчетная оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр оценок не относится к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки.

Изменение в применяемой основе оценки, например переход от учета основных средств по исторической стоимости к учету по справедливой стоимости, является изменением в учетной политике, а не изменением в расчетной оценке. Когда трудно отличить изменение учетной политики от изменения расчетной оценки, такое изменение рассматривается как изменение расчетной оценки.

Результат изменения в расчетной оценке, за исключением изменений, которые описаны в следующем параграфе, в обязательном порядке должен признаваться перспективно путем включения его в отчет о совокупном доходе: 1) в периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период; или 2) в периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на те и на другие.

До той степени, в которой изменение в расчетной оценке вызывает изменения в активах и обязательствах, или связано со статьей собственного капитала, оно в обязательном порядке должно признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде этого изменения.

Перспективное признание воздействия изменения расчетной оценки означает, что это изменение применяется к операциям, другим событиям и условиям со дня изменения

в расчетной оценке. Изменение в расчетной оценке может воздействовать только на прибыль или убыток текущего периода либо на прибыль и убыток как текущего, так и будущих периодов.

Например, изменение в расчетной оценке суммы безнадежных долгов влияет только на прибыль или убыток текущего периода и поэтому признается в текущем периоде. Вместе с тем, изменение оценочного срока полезного использования или предполагаемой схемы получения экономических выгод от амортизируемого актива влияет на амортизационные расходы в текущем периоде и в каждом последующем периоде оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях воздействие изменения, относящееся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Соответствующее воздействие на будущие периоды, если оно имеется, признается как доход или расходы в этих будущих периодах.

Результаты изменений в учетных оценках должны быть включены в те же самые статьи отчета о совокупном доходе, в которых были ранее учтены указанные учетные оценки.

Характер и величина изменений в учетных оценках, оказывающих существенное воздействие в текущем периоде, или существенное воздействие которых ожидается в последующих периодах, должны быть раскрыты. Если осуществить количественную оценку практически невозможно, этот факт подлежит раскрытию.

Ошибки

В отношении признания, оценки, представления или раскрытия элементов финансовой отчетности могут возникать ошибки. Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если в ней содержатся либо существенные ошибки, либо такие несущественные ошибки, которые допущены намеренно с целью искажения финансового положения, финансовых результатов деятельности или денежных потоков НАО.

Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, исправляются до того, как финансовая отчетность утверждается к выпуску.

НАО исправляет существенные ошибки предшествующего периода ретроспективно в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после их обнаружения путем: 1) пересчета сравнительных сумм за тот предшествующий представленный период(периоды), в котором была допущена соответствующая ошибка; или 2) пересчета входящих остатков активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных предшествующих периодов - когда ошибка имела место до самого раннего из представленных предшествующих периодов.

Ошибка предшествующего периода подлежит исправлению путем ретроспективного пересчета, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить воздействие этой ошибки на конкретный период либо ее кумулятивное воздействие.

Когда практически невозможно определить относящиеся к конкретному периоду аспекты воздействия ошибки на сравнительную информацию, охватывающую один или более представленных в отчетности предшествующих периодов, НАО пересчитывает входящие остатки активов, обязательств и собственного капитала по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение является практически возможным (который может оказаться текущим периодом).

Когда на начало текущего периода практически невозможно определить величину ошибки (например, ошибки в применении учетной политики) для всех предшествующих периодов, НАО пересчитывает соответствующую сравнительную информацию перспективно с наиболее ранней практически возможной даты. Таким образом, НАО пренебрегает соответствующей частью кумулятивного пересчета тех активов, обязательств и собственного капитала, которые появились до этой даты.

Пример 1
В 2023 году Университет обнаружил, что осуществлённая в 2021 году предоплата в размере 400 млн. тенге не была отражена в составе прибыли или убытка в момент возникновения соответствующих расходов. Указанную сумму предоплаты следовало

отнести на расходы в следующем порядке: 100 млн. тенге в 2021 году, 250 млн. тенге - в 2022 году и 50 млн. тенге - в 2023 году. Данное искажение является существенным.

Фрагмент проекта финансовой отчетности за 2023 год до исправления ошибки

	Проект 2023 год	**2022 год**
Фрагмент отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе		
Выручка	6 000	4 000
Расходы	(5 500)	(3 600)
Чистая прибыль	**500**	**400**
Фрагмент отчета об изменениях в собственном капитале		
Вступительное сальдо нераспределенной прибыли	14 400	14 000
Чистая прибыль отчетного года	500	400
Заключительное сальдо нераспределенной прибыли	**14 900**	**14 400**

Решение:

Для исправления ошибки вступительное сальдо нераспределённой прибыли корректируется, а сравнительные данные пересчитываются, если это практически осуществимо. При пересчёте необходимо отразить все налоговые последствия, которые в целях настоящего примера в расчёт не принимаются.

Фрагмент конечного варианта финансовой отчетности за 2023 год после исправления ошибки

	2023 год	**Пересчитанные данные за 2022 год**
Фрагмент отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе		
Выручка	6 000	4 000
Расходы	(5 550)	(3 850)
Чистая прибыль	**450**	**150**
Фрагмент отчета об изменениях в собственном капитале		
Вступительное сальдо нераспределенной прибыли	-	14 000
Исправление ошибки, относящейся к предыдущим годам	-	(100)
Вступительное сальдо нераспределенной прибыли (пересчитанная сумма)	**14 050**	**13 900**
Чистая прибыль отчетного года	450	150
Заключительное сальдо нераспределенной прибыли	**14 500**	**14 050**

В примере компонентом собственного капитала, который оказался под влиянием ошибки, является нераспределённая прибыль. Если ошибка затрагивает больше одного компонента собственного капитала, то информация о влиянии, оказанном на каждый компонент собственного капитала, раскрывается отдельно.

Существует различие между исправлением ошибок и изменениями в расчетных бухгалтерских оценках. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, прибыль или убыток, признанные в результате условного события, не являются исправлением ошибки.

В случае выявления ошибок предыдущего периода НАО должно раскрыть следующую информацию:

1) характер ошибки предыдущего периода;

2) сумму корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо:для каждой статьи финансовой отчетности, затронутой ошибкой;

3) сумму корректировки на начало самого раннего периода из представленных отчетных периодов; и

4) если ретроспективный пересчет практически невозможен для конкретного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

Раскрытие вышеуказанной информации не требуется для последующих периодов.

2.6. События после отчетного периода

Определение

События после отчетного периода - это благоприятные и неблагоприятные события, которые происходят в период между концом отчетного периода (отчетной датой) и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Такие события могут быть двух видов:

1) корректирующие события после отчетной даты - события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату условия (корректирующие события после отчетного периода);

2) некорректирующие события после отчетной даты - события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях (некорректирующие события после отчетной даты).

К событиям после отчетного периода относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о финансовом результате НАО или другой финансовой информации.

Выпуск финансовой отчетности

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску определяется в соответствии с процедурами НАО установленными для подготовки и рассмотрения финансовой отчетности, а также требованиями законодательства.

Корректирующие события после отчетной даты

В случае возникновения корректирующих событий после отчетного периода НАО, корректирует суммы в финансовой отчетности для отражения последствий таких корректирующих событий либо путем корректирования сумм, признанных в финансовой отчетности, либо путем признания ранее не признанных в отчетности объектов учета.

Перечень корректирующих событий:

1. вынесение после отчетной даты решения по судебному делу, подтверждающее наличие у НАО обязанности на отчетную дату. НАО обязано отразить это событие либо путем корректировки уже признанного в отчетности резерва, либо путем признания резерва, а не просто путем раскрытия условного обязательства;

2. получение информации после отчетной даты, свидетельствующей либо об обесценении актива по состоянию на отчетную дату, либо о необходимости корректировки величины ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива;

3. определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или поступлений от выбытия активов, проданных до отчетной даты;

4. обнаружение фактов мошенничества или ошибок, подтверждающих, что финансовая отчетность искажена.

Некорректирующие события после отчетной даты

НАО не корректирует признанные в финансовой отчетности суммы для отражения последствий некорректирующих событий, произошедших после отчетной даты. Такие события не приводят к созданию корректировок, но могут потребовать раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности, в случае если эти события носят существенный характер и нераскрытие информации о них может повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности.

Перечень не корректирующих событий, требующих раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности:

1. объединение организаций после отчетной даты;
2. принятие плана, предусматривающего прекращение части деятельности;
3. объявление о готовящейся крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;
4. уничтожение значительных активов в результате пожара, произошедшего после отчетной даты;
5. значительные изменения стоимости курсов иностранных валют, произошедшие после отчетной даты;
6. изменения налоговых ставок или законодательства о налогах и сборах, введенные в действие или объявленные после отчетной даты, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства;
7. начало крупного судебного разбирательства, проистекающего исключительно из событий, произошедших после отчетной даты.

В случае существенности некорректирующих событий, произошедших после отчетного периода, нераскрытие информации о них может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе такой финансовой отчетности. Для каждой существенной категории некорректирующих событий, произошедших после отчетного периода, необходимо раскрывать в финансовой отчетности характер соответствующего события и оценку его финансовых последствий или констатировать невозможность такой оценки.

Раскрытие информации

Следующая информация о событиях, произошедших после отчетной даты, раскрывается в финансовой отчетности:

1. дата утверждения финансовой отчетности к выпуску;
2. наименование органа управления, утвердившего финансовую отчетность к выпуску. В тех случаях, когда события, имевшие место после отчетной даты, не влияют на состояние активов и обязательств на отчетную дату, но настолько важны, что их нераскрытие может повлиять на способность пользователей финансовой отчетности делать правильные оценки и принимать правильные решения, необходимо раскрывать следующее:
3. характер события;
4. оценка финансовых последствий или указание на то, что сделать такую оценку не представляется возможным;
5. уточнение раскрытия в финансовой отчетности информации с учетом сведений, полученных после отчетного периода, независимо от того, оказывают ли эти сведения влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности, например, подтверждение существовавшего на отчетную дату уставного обязательства.

2.7 Функциональная валюта

Финансовая отчетность НАО представляется в тенге, являющейся функциональной валютой и валютой представления.

2.8 Операции в иностранной валюте

Операции в иностранной валюте пересчитываются в функциональную валюту по обменному курсу, действующему на дату соответствующей операции.

На конец отчетного периода денежные (монетарные) активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в функциональную валюту по валютному курсу, действующему на отчетную дату.

Неденежные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте в случае их наличия и учитываемые по первоначальной (исторической) стоимости, учитываются в функциональной валюте НАО по валютному курсу, действовавшему на дату совершения соответствующей операции.

Неденежные активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, учитываемые по справедливой стоимости, пересчитываются в функциональную валюту НАО по валютному курсу, действующему на дату определения справедливой стоимости.

Курсовые разницы, возникающие при пересчете, признаются в отчете о совокупном доходе в составе прочих доходов (расходов) свернуто.

Раздел 3. РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ

Рабочий план счетов предназначен для группировки и текущего отражения элементов финансовой отчетности в стоимостном выражении.

Рабочий план счетов формируется НАО в соответстии с Приказом Министерства финансов РК от 23 мая 2007 года № 185 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета».

Номера счетов бухгалтерского учета в Рабочем плане содержат четыре знака. Первая цифра номера указывает на принадлежность к разделам, вторая – на принадлежность к подразделам, третья – на принадлежность к группам синтетических счетов, четвертая цифра – определяется НАО самостоятельно.

Синтетические счета бухгалтерского учета в Рабочем плане счетов расположены в порядке уменьшения ликвидности.

Порядок ведения аналитического учета операций и событий устанавливается ответственными должностными лицами НАО исходя из потребностей органов управления НАО.

Рабочий план в соответствии с Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 года № 185 «Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета»содержит следующие разделы:

1 раздел – Краткосрочные активы;
2 раздел - Долгосрочные активы;
3 раздел - Краткосрочные обязательства;
4 раздел - Долгосрочные обязательства;
5 раздел - Капитал и резервы;
6 раздел - Доходы;
7 раздел - Расходы;
8 раздел - Счета производственного учета.

Раздел 4. УЧЕТ ЭЛЕМЕНТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

4.1. Основные средства

Учет основных средств ведется в соответствии с МСФО IAS 16 «Основные средства».

Определение

К объектам основных средств относятся активы, имеющие материально-вещественную форму: недвижимость, (земля, здания, сооружения и другие объекты связанные с землей); транспортные средства; машины и оборудование; прочие основные средства; многолетние насаждения; а также иное имущество, которые используется в деятельности НАО для производства, оказания услуг или продажи товаров, а также для сдачи в аренду другим организациям или в административных целях со скроком использования более одного календарного года.

Применимые термины

Производственная деятельность - процессы, являющиеся основным видом деятельности НАО, предусмотренных Уставом НАО.

Инфраструктурная деятельность - процессы (административные и вспомогательные), осуществление которых направлено на сопровождение и поддержку производственной деятельности.

Амортизируемая стоимость - первоначальная стоимость актива или другая сумма, используемая в качестве первоначальной стоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Амортизация - систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

Балансовая стоимость - сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения**.**

Возмещаемая стоимость- большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или стоимости от его использования.

Остаточная (ликвидационная) стоимость актива - предполагаемая чистая сумма, которую ожидается получить от окончательного выбытия актива после того как закончится срок его полезной службы, за вычетом предполагаемых затрат по выбытию.

Себестоимость - это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения**.**

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Срок полезного использования - это период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования НАО или количество единиц продукции/услугии, которые НАО ожидает получить от использования актива

Убыток от обесценения - та сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму**.**

Классификация

В зависимости от целевого назначения и функций основные средства юридического лица подразделяются на следующие группы:

№ группы	**Основное средство**	**Описание**	**Срок амортизации указан до предельного срока (лет)**
1	**Земля**	Земельные участки в собственности Университета*	Не амортизируется
2	Здания	Здания административные, учебные и научные корпуса, жилые (общежития и комплексы для преподавателей, квартиры), служебные, прочие (библиотеки, лаборатории, пристройки, спортивные комплексы, столовые, учебные базы и другие)	80
3	**Сооружения:**		
3.1	Передаточные	Линии электропередачи и	30

	устройства	связи, трубопроводы и газопроводы, теплотрасса, подземный кабель	
		Система водопровода и канализации	20
		Структурированная кабельная система и система передачи данных	20
		Осветительная сеть	20
		Внутриплощадочная кабельная линия	20
3.2	Инфраструктурные активы	Дороги, тротуары, ограждения, насаждения, (насаждения, являющиеся частью инфраструктуры данной подгруппы, и которые не являются насаждениями, входящими в подгруппу 6 данной классификации), зоны парковки, уличное освещение, каналы для сточных вод, колодцы, башня водонапорная, теневой навес.	80
3.3	Прочие сооружения	Спортивные сооружения	80
		Спортивная площадка	80
		Временные спортивные сооружения	50
		Гараж	80
		Системы отопления, теплосеть, вентиляции, электроснабжения, телефонизации, кондиционирования, видеонаблюдения, спутникового телевидения, радиооповещения, пожаротушения, автоматического газового пожаротушения, автоматического аэрозольного пожаротушения, автоматической пожарной сигнализации и т.п., Конференц-система Трансформаторная подстанция	20
4	**Машины и оборудование:**		
4.1	Транспортные средства	Легковые автомобили	10
		Автобусы (с посадочными местами от 8 и выше)	10

		Спецтехника	10
4.2	Офисное оборудование и вычислительная техника	Компьютеры и серверы всех видов, Периферийные устройства и оборудование по обработке данных (принтеры, сканеры, плоттеры, накопители дисковые и ленточные, устройства резервного хранения информации) Мультимедийные устройства Копировально-множительная техника	10
		Ноутбуки	10
4.3	Лабораторное оборудование	Лабораторное оборудование	10
		Прочие лабораторные принадлежности	10
4.4	Прочие машины и оборудование	Аналоговые АТС, телефонные коммутаторы всех типов	10
		Тепломеханическое и гидравлическое оборудование Оборудование общего назначения Приборы электронные и электрические Модемы, аналоговые телефонные аппараты, факсы, и.т.п.	10
		Машины, аппараты и оборудование для набора, подготовки или изготовления форм и пластин печатных, машин для офсетной печати, кроме офисного типа	10
		Прочее оборудование, не включенное в другие группы	10
		Лифты	10
5	**Библиотечный фонд**	Печатные издания	10
		Печатные издания (учебники)	10
		Аудиовизуальные документы (фонодокументы, видеодокументы, фотодокументы)	10
		Документы на микроформах	10
		CD\DVD диски	10
		Ежегодная подписка на сетевые документы удаленного доступа и периодические издания	Списываются на расходы периода
		Редкие и уникальные	Не

		экземпляры	амортизируются
6	**Многолетние насаждения**	Насаждения многолетние декоративные озеленительные на территории и внутри зданий.	15
7	**Прочие основные средства**	Мебель (офисная, специального и жилого назначения, и прочее)	7
		Сейфы	20
		Металлические шкафы	15
		Производственный и пожарный, спортивный инвентарь, приспособления, инструменты, система оповещения и сигнализации и т.д.	10
		Прочие, не включенные в другие группы	10
8	**Незавершенное капитальное строительство**	Объекты в процессе строительства	Не амортизируется

Первоначальное признание

Себестоимость объекта основных средств может быть признана в качестве актива, если выполняются следующие условия:

1) существует уверенность в том, что Университет получит будущие экономические выгоды, связанные с объектами недвижимости, зданий, оборудования и прочих основных средств;

2) затраты на приобретение объектов недвижимости, зданий, оборудования и прочих основных средств могут быть надежно оценены.

Для получения будущих экономических выгод, объект основных средств может быть использован в деятельности Университета в течение более чем одного годового периода как отдельно, так и в сочетании с другими основными средствами при:

1) производстве или продаже товаров, работ и услуг;

2) продаже или обмене на другой актив;

3) передаче в счет расчетов по обязательствам;

4) сдаче в аренду другим организациям;

5) а также в административных целях.

Для определения соответствия первому критерию признания при поступлении основных средств Университет оценивает, в какой мере приобретает риски и выгоды владения активом. До момента, когда выгоды и риски, связанные с владением активом, не перешли к Университету, объект основных средств не признается.

В определенных случаях, в основном из-за малозначительности первоначальной стоимости, и с учетом специфики конкретных объектов, объект, который соответствует критериям признания, может быть целесообразно не признавать в качестве основного средства, а списывать на расходы. При этом должны оцениваться влияние на уместность финансовой отчетности (существенность) и баланс между затратами и выгодами. В других случаях может быть целесообразным объединение (агрегирование) отдельных незначительных объектов. Единицей учета в этом случае будет агрегированный объект.

Конкретный способ учета малоценных объектов определяется с учетом специфики деятельности Университета и специфики конкретных объектов.

В качестве объекта основных средств могут также признаваться объекты, использование которых может прямо не приносить экономических выгод для Университета, но которые необходимы для получения выгод от использования других объектов основных средств (например, основные средства, приобретаемые для обеспечения безопасности и защиты окружающей среды), при соблюдении перечисленных ниже условий:

1) их приобретение является необходимым условием для обеспечения получения Универсиететом будущих экономических выгод от использования других активов, принадлежащих ей; либо

2) Университет может доказать, что существует конструктивное (вытекающее из практики) обязательство по вложению средств в оборудование, обеспечивающее безопасность или защиту окружающей среды (это является общепринятой практикой);

3) эти затраты непосредственно связаны с повышением безопасности актива для работников и окружающей среды.

Объект основных средств первоначально оценивается по себестоимости, т.е. по его цене в эквиваленте денежных средств на дату признания. Необходимым условием для включения любых затрат в себестоимость является их непосредственная связь с приобретением объекта или доведением его до рабочего состояния и месторасположения. Элементы себестоимости основных средств:

1) Цена приобретения:

- прямые затраты на покупку;
- импортные пошлины;
- не возмещаемые налоги и сборы.

2) Затраты на приведение актива в готовность для использования:

- вознаграждение работникам, непосредственно связанных со строительством или приобретением объекта основных средств;
- подготовка площадки;
- поставка (первоначальная доставка и стоимость погрузочно-разгрузочных работ);
- запуск (установка, монтаж, себестоимость тестирования работы актива, за вычетом доходов от реализации тестовой продукции);
- профессиональные услуги.

3) Первоначальная оценка затрат под будущее выбытие:

- затраты на восстановление, добавленные в момент пуска (расчетная стоимость демонтажа и удаления актива и восстановления участка);
- затраты на восстановление, добавленные при эксплуатации.

Расходы, не являющиеся необходимыми (например, расходы по ликвидации повреждения, полученного во время транспортировки), в первоначальную оценку основных средств не включаются, а учитываются как расходы текущего периода.

Примеры затрат, которые учитываются как расходы текущего периода:

- затраты на открытие нового здания;
- затраты на внедрение нового продукта или услуги (такие как рекламные или по продвижению товаров или услуг);
- затраты на ведение бизнеса в новом местоположении и с новым контингентом (например, подготовка и обучение персонала);
- административные и другие накладные расходы.

В большинстве случаев объекты основных средств приобретаются Университетом:

- на возмездной основе;
- на безвозмездной основе;
- в качестве вклада в уставный капитал;

- в обмен на другие активы.

Основные средства, полученные в результате безвозмездной передачи (дарения), оцениваются по справедливой стоимости полученного актива на дату признания в бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал определяется исходя из его справедливой стоимости, определенной экспертом на дату внесения вклада. Основанием для внесения основных средств в качестве вклада в уставный капитал Университета является соответствующее решение акционера при передаче части или нескольких частей активов.

Объект основных средств, приобретенный в обмен на другой немонетарный актив или сочетание монетарных и немонетарных активов, признаѐтся по справедливой стоимости, кроме случаев когда операция обмена не имеет коммерческого содержания.

Университет определяет наличие коммерческой основы операции по обмену путѐм прогнозирования и сравнения ожидаемых будущих денежных потоков, генерируемых переданным и полученным объектами. В операции по обмену присутствует коммерческая основа, если существует значительная разница между прогнозами для объектов:

1) конфигурация (риски, время и сумма) потоков денежных средств, которые могут быть получены при использовании нового актива, отличается от конфигурации потоков денежных средств, которые могут быть получены при использовании передаваемого актива;

2) чистая приведенная стоимость будущих потоков денежных средств, которые Университет ожидает получить от использования и выбытия актива, после вычета налогов, изменяется в результате обмена;

3) возникающая разница по вышеуказанным пунктам является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Если сделка проходит проверку на наличие коммерческого содержания, то обмененный актив должен быть отражен по справедливой стоимости. Разница между определенной справедливой стоимостью нового актива и балансовой стоимостью переданного в обмен на него актива другого типа образует прибыль или убыток от операции обмена и подлежит отражению в прибылях и убытках в том периоде, когда это произошло.

В случае если операция по обмену основана не на коммерческой основе, то стоимость приобретенного объекта основного средства оценивается по балансовой стоимости переданного актива, и по сделке прибыли не возникает.

Себестоимость объекта построенного и/или сооруженного основного средства определяется на основе тех же принципов, что и стоимость приобретенного актива (См. «Учет незавершенного капитального строительства»).

В случае если при приобретении основных средств Университету предоставляется отсрочка платежа на период более двенадцати месяцев, то стоимость объекта основных средств определяется как дисконтированная стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за приобретаемое основное средство. Разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как финансовые затраты за период кредитования, если только такие затраты не признаются в балансовой стоимости объекта основных средств.

Предписываемый срок службы данного актива должен быть более одного года.

Критерии отнесения к одному инвентарному объекту

Учет основных средств ведется в разрезе инвентарных объектов по местам их хранения и ответственным лицам.

Понятия и критерии отнесения объектов основных средств к одному инвентарному объекту:

1) единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект;

2) инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы;

3) комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие либо общие приспособления и принадлежности, либо общее управление, либо смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно;

4) отнесение нескольких объектов к одному комплексу должно осуществляться на основании проектной документации, заверенной техническими специалистами;

5) в случае если стоимость отдельных объектов, входящих в один инвентарный объект, существенна по отношению к стоимости инвентарного объекта в целом (от 10 до 20 %), срок службы отдельных объектов отличается от срока службы инвентарного объекта и требует применения иного метода начисления амортизации, такие объекты учитываются как отдельные компоненты инвентарного объекта;

6) если удовлетворяются критерии признания объекта основных средств, то затраты, понесенные при замене или обновлении компонента, учитываются как приобретение отдельного актива, а остаточная (балансовая) стоимость замененного компонента списывается с баланса;

7) учет текущего компонента прекращается при его замене, вне зависимости от того, амортизировался ли он отдельно, либо как часть инвентарного объекта;

8) замена любой из составных частей конструктивно сочлененных основных средств, не выделенных в отдельный объект, является ремонтом и поэтому списывается на затраты;

9) затраты, понесенные при замене или обновлении части объекта основных средств, удовлетворяющие критериям признания объекта основных средств и приводящие к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств, рассматриваются как затраты на реконструкцию или модернизацию и подлежат капитализации. При этом затраты, понесенные при замене или обновлении части объекта основных средств, учитываются как приобретение нового отдельного актива, а балансовая стоимость (недоамортизированная) замененного актива списывается.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту присваивается инвентарный номер.

Инвентарным объектом по субсчету "Здания" является каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них представляет собой самостоятельное конструктивное целое, они считаются отдельными инвентарными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также капитальные надворные постройки (склады, гаражи и т.д.) являются самостоятельными инвентарными объектами. Учет объектов библиотечного фонда рассматривается в разделе «Учет библиотечного фонда».

Инвентарный номер, присвоенный объекту (группе), сохраняется за ним на весь период его нахождения в Университете. Номера инвентарных объектов, выбывших или ликвидированных, не должны присваиваться другим объектам.

Отдельные компоненты основных средств

Компоненты основных средств, стоимость которых не может быть определена при введении основного средства в эксплуатацию (например, Университету передано здание

без выделения стоимости входящих в него систем обеспечения – водоснабжение, вентиляция, канализация, и т.п.) первоначально амортизируются в течение срока полезного использования самого основного средства. В дальнейшем по мере необходимости замены или ремонта компонента, и рекомендаций технических специалистов, определяется срок полезной службы и ориентировочная стоимость замененного компонента. При отсутствии возможности определения срока полезной службы и ориентировочной стоимости компонента основных средств, компонент списывается по стоимости вновь устанавливаемого компонента.

Пример. Здания (блоки) Университета оснащены приточно-вытяжной установкой для системы вентилирования с предполагаемым сроком использования 10 лет стоимостью 1 000 000 тенге, актив включает два одинаковых вентилятора, которые, как предполагаются, имеют тот же срок полезного использования, что и основной механизм. Через 7 лет один из вентиляторов сломался и был заменен на другой за 500 000 тенге. Университет не выделял вентиляторы в качестве отдельных компонентов, и их первоначальная стоимость неизвестна. Университет использует стоимость нового компонента для оценки балансовой стоимости сломавшегося вентилятора, так как ориентировочную стоимость данного компонента на момент первоначального признания трудно определить. Стоимость сломанного компонента оценивается в соответствии со стоимостью нового компонента и после амортизации в течение 7 лет, устанавливается, что остаточная балансовая стоимость составляла бы 150 000 тенге. Соответственно на расходы будет списано 150 000 тенге, а стоимость нового вентилятора признана как приобретение отдельного актива.

При наличии какой-либо другой информации, кроме стоимости нового компонента (пр. 1-первоначальная стоимость компонента; 2-стоимость аналогичных активов на рынке на момент первоначального признания основного актива), Университет должен использовать данную стоимость для вычисления суммы, которая должна быть списана из стоимости первоначального актива.

Приобретение объектов основных средств на возмездной основе

Основные средства могут быть приобретены:

1) путем одномоментной оплаты денежными средствами;
2) в кредит, с рассрочкой платежа.

Оценка основных средств, приобретенных путем одномоментной оплаты денежными средствами осуществляется исходя из фактически понесенных затрат денежных средств на покупку основных средств и подготовку к эксплуатации. Надежность оценки основных средств основана на том, что фактическая стоимость приобретения является следствием сделки, непосредственно заключаемой между независимыми, подготовленными и желающими совершить такую сделку сторонами.

При определении достоверной оценки основных средств необходимо выполнение условия справедливой стоимости фактически понесенных затрат, которая может служить объективным и надежным мерилом стоимости основных средств, на которую актив может быть обменен.

В первоначальную стоимость включается совокупность фактически понесенных затрат до момента приведения приобретенных объектов основных средств до состояния, пригодного к использованию, включая расходы по доставке, монтажу, установке, т.е. его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания (за вычетом любых торговых скидок, предоставленных продавцом).

Если имеет место отсрочка платежа свыше 1 года, то стоимость объекта основных средств определяется как дисконтированная к настоящему моменту стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за данный объект основных средств, если только такой процент не признается в балансовой стоимости объекта основных средств. Разница между определенной таким образом стоимостью и общей величиной всех будущих платежей признается как финансовые расходы в течение срока погашения задолженности за объект основных средств.

Когда основные средства приобретаются на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия оплаты, себестоимость равна той сумме, которую необходимо было бы выплатить при немедленной оплате. Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов по кредиту (в

соответствии с основным подходом), если только она не капитализируется в соответствии с разрешенным альтернативным подходом по МСФО.

Приобретение объектов основных средств на безвозмездной основе (дарения)

Основные средства, полученные в результате безвозмездной передачи, оцениваются по справедливой стоимости полученного актива на дату признания в бухгалтерском учете, на основании стоимости, указанной в акте приема/акта приема-передачи. В случае отсутствия стоимости, при определении справедливой стоимости полученного актива на дату признания в бухгалтерском учете, определенной экспертным путем, возможно использование следующих оценок:

1. данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
2. акта оценки назначенной комиссией Университета, согласно приказа Председателя правления-Ректора либо лица его замещающего, о создании комиссии и проведения оценки. Оценка проводится путем сбора сведений об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций, реализующих аналогичные основные средства,;
3. экспертные заключения о стоимости объектов основных средств, выданные независимой оценочной компанией, имеющей лицензию на оценку.

Особенности приобретения и признания основных средств, в том числе:

1. приобретения объектов (основных средств) по договорам подряда капитального строительства;

Себестоимость объекта построенного и/или сооруженного основного средства по договору подряда или хозяйственным способом определяется на основе тех же принципов, что и стоимость приобретенного актива. НАО осуществляет строительство объектов основных средств и монтаж оборудования, как собственными силами, так и с привлечением сторонних подрядчиков.

В случае привлечения сторонних подрядчиков на основании договора подряда первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как сумма фактических затрат НАО на выполнение работ по договорам строительного подряда, за исключением возмещаемых налогов.

При учете договора подряда (как долгосрочного, так и краткосрочного характера) подписываются промежуточные акты выполненных работ, при подписании стоимость акта выполненных работ учитывается на счете незавершенного строительства. Собственные материалы, передаваемые подрядчикам для осуществления строительно-монтажных работ, также включаются в стоимость объектов капитального строительства.

Признание затрат на строительство объектов основных средств подрядным способом осуществляется путем ссылки на стадию завершенности работ по договору. При этом, только те затраты по договору, которые отражают выполненную согласно этому договору работу, включаются в затраты, понесенные на отчетную дату.

При определении фактических затрат на приобретение/создание объекта основных средств необходимо учитывать также принципы, установленные другими разделами данной учетной политики.

После завершения работ по договорам подряда и после того, как объект основных средств доступен для использования, капитализированные затраты на счете «Незавершенное строительство» переводятся в соответствующую группу основных средств.

2. признание объектов по капитальному строительству, осуществляемому хозяйственным способом;

Себестоимость самостоятельно произведенного актива, определяется на основе тех же принципов, что и себестоимость приобретаемого актива. Соответственно, при определении такой себестоимости исключаются внутренние доходы.

В себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовые и прочие затраты, понесенные при создании актива своими силами.

МСФО устанавливает критерии признания процентов в качестве компонента балансовой стоимости самостоятельно произведенного объекта основных средств. До окончания работ по строительству объектов затраты на их возведение, составляют незавершенное строительство.

3. Другие способы приобретения объектов основных средств.

Первоначальная стоимость актива, приобретенного НАО на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с Разделом «Аренда». Основные средства,

полученные в результате государственных субсидий, учитываются в соответствии Разделом «Учет государственных субсидий».

Обмен активами

Себестоимость объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, когда:

1. операция обмена не имеет коммерческого содержания;

2. ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке.

НАО определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции. Операция обмена имеет коммерческое содержание, если:

1. структура (риск, сроки и величина) потоков денежных средств, относящихся к полученному активу, отличается от структуры потоков денежных средств, относящихся к переданному активу;

2. в результате обмена меняется специфичная для НАО стоимость той части его деятельности, на которую влияет данная операция;

3. разница по вышеуказанным пунктам значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 2400 «Основные средства»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Приобретение основных средств:		
за счет выданных подотчетных сумм	2410	1250
Поступление основных средств от организаций зачет на сумму ранее выданных поставщикам авансов	2410 3310	3310 1710
Поступление основных средств на условиях финансовой аренды	2410	4150
Поступление основных средств в оплату уставного капитала	2410	5110
Безвозмездное поступление от физических лиц и организаций	2410	6220
Перевод инвестиций в недвижимость в категорию «Основные средства»	2410	2310
Отражение первоначальной стоимости основных средств, принятых в эксплуатацию по окончании строительства (Акт приемки и ввода в эксплуатацию) по договорам подряда и хоз.способом	2410	2900
Отражение затрат, связанных с капитальным ремонтом (модернизацией, реконструкцией), приводящих к увеличению будущих экономических выгод от использования основных средств	2410	2900
Оприходование неучтенных основных средств, выявленных при инвентаризации	2410	6290

Себестоимость основных средств

Элементы себестоимости

Себестоимость приобретенных основных средств включает покупную цену за вычетом торговых скидок и возвратов, включая таможенные пошлины и сборы, в случае импорта основного средства, а также любые расходы, которые прямо относятся к приведению основного средства в рабочее состояние, а именно:

1) суммы уплачиваемые в соответствии с договором поставщику за объекты основных средств, их компоненты и материалы, необходимые для приведения объектов в пригодное для эксплуатации состояние;

2) первоначальные расходы на транспортировку, и таможенные сборы (например, при импорте лабораторного оборудования), расходы по складу временного хранения;

3) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением и регистрацией) прав на

объект основных средств, до момента принятия объекта основных средств к учету (расходы, связанные с регистрацией прав на объекты основных средств, возникшие после принятия к учету данных объектов, учитываются в составе прочих расходов);

4) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств, кроме налога на добавленную стоимость;

5) затраты на подготовку площадки;

6) первичные затраты на доставку и погрузо-разгрузочные работы;

7) расходы на сборку, установку и монтаж;

8) затраты на профессиональные услуги (информационные и консультационные), связанные с приобретением основных средств (например, при установке оборудования);

9) расходы связанные с предварительной оценкой затрат на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых НАО принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода;

10) затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара или иных доходов;

11) в себестоимость строительства и/или сооружения основных средств включаются: суммы, уплачиваемые НАО за строительно-монтажные и другие работы по договору строительного подряда; расходы по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством; расходы на проектно-изыскательские и предпроектные, архитектурные работы; расходы на получение разрешения на строительство объекта; затраты на выплату вознаграждений работникам, непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств; расходы на подготовку территории; расходы на привлечение заемных средств (проценты по займам) на период строительства, невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств, кроме налога на добавленную стоимость и т.д.

12) прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Примерами затрат, не относящихся к стоимости объекта основных средств, являются:

затраты на открытие нового производственного комплекса или сооружения;

расходы, возникшие при повреждении, порче при транспортировке до места назначения;

расходы на ведение операционной деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая расходы на подготовку или обучение персонала);

расходы на привлечение технических специалистов для обучения персонала использованию нового оборудования и расходы по заработной плате персонала, в части, относящейся к обучению;

затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

административные и прочие общие накладные расходы.

Прекращение капитализации затрат, связанных с объектами основных средств

Включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями органов управления НАО. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или перемещении объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта.

Например:

затраты, понесенные в течение периода, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной нагрузкой;

операционные убытки на начальном этапе, связанные с недостатком спроса на новую продукцию;

затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности НАО.

Себестоимость объектов основных средств, произведенных или построенных НАО самостоятельно, оценивается по тем же принципам, что и объекты приобретенные на стороне. Эти объекты оцениваются по фактической себестоимости производства. Если в своей обычной деятельности НАО производит аналогичные активы для продажи, стоимость актива обычно равна стоимости его производства для продажи.

Любая внутренняя прибыль, возникающая в результате производства, как и сверхнормативные затраты сырья, труда или прочих ресурсов, имевших место при самостоятельном производстве актива, исключаются.

Затраты на выплату процентов по займам, предназначенным для финансирования строительства объектов основных средств, капитализируется в течение периода времени, необходимого для завершения строительства и подготовки актива для использования по назначению.

Остальные затраты по займам признаются в качестве расходов текущего периода.

Учет библиотечного фонда

Библиотечным фондом Университета признается совокупность документов, подлежащих учету, комплектованию, хранению и использованию в целях обеспечения учебного процесса и/или научной деятельности Университета в течение более чем одного года.

Библиотечный фонд Университета включает: печатные издания и неопубликованные документы (книги, брошюры, периодические издания, картографические и изоиздания, диссертации, авторефераты и др.), аудиовизуальные документы (фонодокументы, видеодокументы, фотодокументы, документы на микроформах), электронные документы (электронные документы на съемных носителях, сетевые документы локального доступа, сетевые документы удаленного доступа), редкие и уникальные издания.

Затраты на ежегодную подписку на сетевые документы удаленного доступа и периодические издания ежемесячно списываются на расходы периода.

Каждой партии (сводному активу) книг присваивается один инвентарный номер. Сводный актив представляет собой группу определенных единичных активов таким образом, что их общая стоимость учитывается и амортизируется как один актив.

Объекты библиотечного фонда принимаются к учету по их себестоимости, т.е. сумме фактических расходов на их приобретение, а именно: 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику; 2) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением библиотечных фондов; 3) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи; 4) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект библиотечного фонда; 5) затраты по доставке, включая расходы по страхованию доставки.

Объекты библиотечного фонда, полученные безвозмездно (например, по договорам дарения, по договорам обмена из обменно-резервных фондов), признаются по справедливой стоимости на дату принятия объектов к учету, включая стоимость услуг, связанных с их доставкой. Создается постоянно действующая комиссия, на основании приказа Председателя правления-ректора либо лица его замещающего, по определению справделивой стоимости объектов.

Библиотечные материалы подразделяются на две категории «общие» и «редкие». К категории «общих» относятся учебники, учебные пособия, справочники, словари, другие книги, используемые регулярно в учебном и научно-исследовательском процессе. Общие библиотечные фонды амортизируются. К категории «редких» относятся редкие и уникальные экземпляры, т.е. книги, которые считаются предметами искусства или исторической ценностью; соответственно срок их полезной службы считается

неограниченным и они не амортизируются. Однако данная категория ежегодно тестируется на возможное обесценение.

Мониторинг, индивидуальный и суммарный учет объектов библиотечного фонда осуществляют ответственные сотрудники библиотеки Университета. Книги и другие материалы контролируются методом инвентаризации с присвоением документу инвентарного номера или регистрации документа без присвоения ему инвентарного номера.

Индивидуальный номер закрепляется за документом на все время его нахождения в фонде библиотеки. Формой суммарного учета является книга в машиночитаемом виде. Книга суммарного учета (КСУ) состоит из трех частей: (1) Поступление в фонд; (2) Выбытие из фонда; (3) Движение фондов. Дополнительно, для автоматической идентификации объектов используется штрих-код и регистрируется в электронном каталоге системы автоматизированной библиотеки (САБ) ИРБИС+64.

Выбытие объектов библиотечного фонда или группы объектов основных средств оформляется актом о списании с приложением списка исключенной литературы по причинам ветхости (физический износ), дефектности, устарелости по содержанию, излишней дублетности, непрофильности, утраты (пропажа, невозврат читателями, хищение, необратимая порча, утрата в результате стихийных бедствий). Списание библиотечного фонда, в связи с вышеуказанными возможными причинами, осуществляется в отчетном периоде по факту возникновения и не ограничивается суммой или прочими нормами в отчетном периоде. Университет вправе устанавливать ограничения размера убытка, который должен возместить материально ответственное лицо, в результате возможных вышеуказанных причин, в договоре о материальной ответственности

В целях пополнения книжного фонда и расширения коллекции, Университет может получать книги, в рамках государственного заказа. Учет подобных книг осуществляется следующим образом:

а) книги, полученные на безвозмездной основе, учитываются согласно пункту 3.12.11 Раздела «учет государственных субсидий/целевых вкладов». Безвозмездное поступление долгосрочных активов от государства признается в качестве государственных субсидий, и списывается на доходы по мере начисления амортизации по активам, создание которых было обусловлено этими поступлениями, в сумме, пропорциональной сумме начисленной амортизации по данным активам;

б) в случае получения активов от государства или сторонних организаций на безвозмездной основе, не имеющих срока полезной службы (пр. редкие книги), данные активы признаются в качестве доходов в момент получения, так как не могут быть распределены достоверно в течение периода и соотнесены с доходами;

в) учет подобных книг при первоначальном признании осуществляется по справедливой стоимости.

Для целей пополнения и обновления библиотечного фонда, книги могут обмениваться на другую литературу с библиотеками иностранных вузов и вузов Республики Казахстан. В связи с этим, литература, получаемая Университетом в результате обмена учитывается по справедливой стоимости или по стоимости переданного Университетом актива, в случае, если операции не имеют коммерческой основы или справедливая стоимость обмениваемых активов не может быть оценена достоверно.

В случае если книги представляют собой категорию, которая не является необходимой для целей осуществления первостепенных целей и задач Университета (научно – образовательная деятельность), по ней не ожидается получение будущих экономических выгод, и, как правило, данная категория является не существенной в монетарном выражении по отношению к финансовой отчетности Университета на отчетную дату (пример книги полученные в рамках государственного заказа), то данная категория книг учитывается как запасы.

Учет электронных книг

Университет осуществляет приобретение книг у издательских организаций в электронном формате. Как правило, согласно соглашениям с издательскими организациями, Университет получает право доступа к отобранным книгам или получает доступ ко всей базе электронных книг, которое (право) сохраняется за Университетом на определенное время или навсегда. Доступ к книгам представляет собой возможность считывать выбранные книги на серверах издательских организаций, с соблюдением авторских прав пользования.

Затраты на приобретение прав доступа к электронным книгам первоначально признаются Университетом в качестве нематериальных активов, так данные права удовлетворяют критериям признания нематериального актива, в соответствии со следующими характеристиками МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»:* 1) Идентифицируемость – данные права доступа являются результатом договорных \ юридических прав между Университетом и организациями предоставляющими доступ к базам данных, не зависимо от того, можно ли эти права отделять от Университета или от других прав и обязательств; 2) Контроль – Университет обладает правом на получение будущих экономических выгод, проистекающих от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам, так как Университет предполагает использование базы данных в процессе осуществления образовательных услуг, что, непосредственно относится к процессу использования актива Университетом и возникновению выручки, а также Университет получает определенные инструменты ограничивающие доступ другим лицам к данным книгам (пароли, регистрация конкретных IP-адресов, и т.д.);

Первоначальные затраты на приобретение, включаемые в себестоимость нематериального актива, а также их последующий учет (в случае если Университет получает доступ к книгам на ограниченный или неограниченный срок) осуществляется в соответствии с Разделом 3.3. «Нематериальные активы».

Учет незавершенного капитального строительства

1) Учет подрядным способом

Себестоимость незавершенного капитального строительства осуществляющего ***подрядным способом***, включает стоимость проектно-изыскательских работ, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, расходы на получение разрешения на строительство объекта, расходы на подготовку территории; расходы на привлечение заемных средств (проценты по займам) на период строительства, невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств, кроме налога на добавленную стоимость, затраты на выплату вознаграждения работникам, которые возникают непосредственно вследствие строительства или производства объекта основных средств, фактические затраты, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда (управление инвестиционно-строительными проектами, строительно- монтажные и другие работы), затраты на подготовку территории.

Все затраты капитализируются на счете «Незавершенное капитальное строительство» и отражаются в том отчетном периоде, в котором они понесены, на основе принципа начисления. Работы, выполненные подрядчиками, признаются как затраты капитального характера на основе фактического объема выполненных работ, подтвержденных актами выполненных работ.

Признание расходов на строительство объектов основных средств подрядным способом осуществляется путем ссылки на стадию завершенности работ по договору, т.е. методом «процента выполнения».

Стадия завершенности договора может быть определена рядом способов. НАО использует тот из них, который обеспечивает надежное измерение выполненной работы. В зависимости от характера договора эти способы могут включать:

1. отношение затрат по договору, понесенных для выполнения работ на отчетную дату, к расчетной величине общих затрат по договору;
2. обзоры выполненных работ;
3. завершение определенного объема работ по договору.

Объекты переводятся из состава незавершенного строительства в группу основных средств по мере их физической готовности к эксплуатации. В случае, если объект может быть готов к эксплуатации только после завершения всего комплекса работ (например, здание, требующее внутренней отделки), необходимых для приведения его в состояние, пригодное для использования, такой объект переводится в состав основных средств после завершения всего комплекса работ .

В случае нецелесообразности дальнейшего строительства объектов основных средств, подтвержденной технико-экономическим обоснованием, затраты, ранее капитализированные на счете «Незавершенное строительство», должны быть списаны на расходы текущего периода.

Акты выполненных работ по строительно-монтажным работам, выставленные подрядчиками, проверяются и подтверждаются подразделением, ответственным за осуществление мониторинга и контроля за ходом выполнения строительства. Завизированные ответственным подразделением и подписанные руководством НАО акты выполненных работ и счета-фактуры, являющиеся основанием для признания в бухгалтерском учете затрат на капитализацию незавершенного строительства, передаются в подразделение бухгалтерского учета.

2) ***Учет хозяйственным способом***

Строительство основных средств НАО изготовленных или возведенных хозяйственным способом, формируется на основе тех же принципов, что и для покупных основных средств и строительно-монтажных работ, выполненных подрядным способом. В себестоимость объектов основных средств, входит стоимость затраченных материалов, выполненных производственных работ и часть производственных накладных расходов.

Затраты на содержание строящегося объекта включаются в себестоимость основных средств (капитализируются) в том случае, если они могут быть соотнесены непосредственно со строящимся объектом или приобретаемым оборудованием (по профильным подразделениям). К таким затратам относятся затраты на заработную плату, командировочные, амортизацию, расходы по юридическим и консультационным услугам, арендная плата за офисное помещение, занимаемое дирекцией строящегося объекта на период строительства, и прочие расходы.

В том случае, если затраты нельзя соотнести непосредственно со строящимся объектом, они должны быть списаны на расходы текущего периода в момент их возникновения в составе общих и административных расходов или прочих расходов.

Потери строительных материалов в случае порчи или хищения не включаются в первоначальную стоимость объекта капитального строительства, а списываются на прочие расходы текущего периода.

Все последующие затраты, связанные скапитальным строительством объектов основных средств возведенных или построенных подрядным или хозяйственным способами, включаются в балансовую стоимость данного актива либо отражаются в качестве отдельного актива только при условии, что представляется вероятным извлечение экономических выгод от эксплуатации данного актива, и его стоимость может быть надежно оценена. Все прочие расходы на ремонт и техническое обслуживание относятся на прибыли и убытки за отчетный период по мере возникновения.

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к строительству объектов основных средств, включаются в стоимость таких активов за вычетом любого дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

В момент ввода объектов незавершенного капитального строительства в эксплуатацию капитализированные затраты, собранные на счете незавершенного капитального строительства, переносятся на соответствующие группы основных средств после регистрации Акта государственной приемочной комиссии о вводе в эксплуатацию. В случае несвоевременного оформления акта о приемке построенного объекта в эксплуатацию, задержки в его получении и т.п., здание (сооружение) переводится со счета незавершенного капитального строительства на счета основных средств в момент фактической эксплуатации.

Объекты незавершенного капитального строительства не амортизируются.

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 2900 «Незавершенное строительство»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
По договорам подряда капитального строительства	Дебет	Кредит
Расчеты с подрядчиками и другими организациями за выполненные работы и оказанные услуги	2900	3300
Списание материалов	2900	1300
Отражение первоначальной стоимости основных средств, принятых в эксплуатацию по окончании строительства	2410	2900
Капитальное строительство хозяйственным способом		
Списание материалов	2900	1300
Начисление зарплаты и налоги от ФОТ	2900	3350
Начисление амортизации основных средств и НМА, используемых для строительства	2900	2420
Расчеты с подрядчиками и другими организациями за выполненные работы и оказанные услуги	2900	3310,3380
Формирование резерва на оплату отпусков	2900	3430
Отражение услуг основного и вспомогательного производств, относимых на строительство	2900	Счета раздела 8
Отражение первоначальной стоимости основных средств, принятых в эксплуатацию по окончании строительства	2410	2900

Последующие затраты

Последующие затраты, относящиеся к основным средствам, должны капитализироваться на текущую балансовую стоимость актива в той степени, в которой эти расходы увеличивают экономические выгоды от использования данного основного средства. Все другие последующие расходы должны признаваться как расходы в том периоде, в котором они понесены.

Затратами, возникающими в процессе эксплуатации объектов основных средств после первоначального признания, являются:

1. капитальные затраты;
2. частичное замещение компонентов основных средств;
3. затраты на текущий ремонт и обслуживание объекта основных средств.

Капитальные затраты

На протяжении срока эксплуатации объектов основных средств возникают последующие затраты, направленные на улучшение состояния объекта, повышающие его первоначально оцененные нормативные показатели, например срок службы, производственная мощность, качество применения, что ведет к увеличению будущих экономических выгод. Такие затраты увеличивают первоначальную стоимость основного средства.

Следующие критерии свидетельствуют об увеличении будущих экономических выгод:

модификация, модернизация, реконструкция объекта основных средств, увеличивающая первоначально установленный срок его службы, производственную мощность, качество применения;

усовершенствование оборудования (например, лабораторного) для достижения значительного улучшения качества.

Для оценки указанных выше критериев НАО прибегает к мнению технических специалистов, в компетенции которых находится проведение таких работ.

При удовлетворении вышеуказанных условий последующие затраты будут капитализироваться.

Примерами затрат капитальных вложений, увеличивающих будущие экономические выгоды, могут быть затраты на:

модификацию, модернизацию, реконструкцию объектов основных средств для продления срока его полезного использования, включая повышение его мощности, качество применения;

усовершенствование деталей машин и оборудования (например, лабораторного) для достижения значительного улучшения качества продукции;

внедрение новых производственных процессов, позволяющих значительно сократить ранее оцененные операционные затраты.

Частичное замещение компонентов основных средств

Затраты, понесенные при замене или обновлении части объекта основных средств, удовлетворяющие критериям признания объекта основных средств и приводящие к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств, рассматриваются как затраты на реконструкцию или модернизацию и подлежат капитализации. При этом затраты, понесенные при замене или обновлении части объекта основных средств, учитываются как приобретение нового отдельного актива, а балансовая стоимость замененного актива списывается.

Текущий ремонт и обслуживание основных средств

Затраты, которые не приводят к увеличению будущих экономических выгод от использования объекта и не изменяют качественные характеристики основных средств, относятся на расходы в том периоде, в котором они были понесены, без увеличения первоначальной стоимости объекта.

Текущий ремонт проводят с целью устранения незначительных повреждений путем частичной замены деталей, мелкой починки отдельных частей, и др. Его проводят в процессе эксплуатации объектов для поддержания их в рабочем состоянии.

Затраты на текущий ремонт, эксплуатацию, содержание и техобслуживание зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и т.п., производимые в целях сохранения и поддержания технического состояния объекта, признаются текущими расходами в момент возникновения. Такие расходы классифицируются следующим образом:

1. расходы на содержание и техобслуживание зданий, оборудования и т.д.;
2. текущий ремонт - ремонт, связанный с поддержанием текущих нормативных показателей эксплуатации оборудования.

Затраты на повседневное содержание и техобслуживание объектов основных средств состоят главным образом из затрат на содержание персонала соответствующего подразделения НАО, затрат на услуги сторонних организаций, а также на расходные материалы и комплектующие части.

Затраты на ремонт и восстановление объектов основных средств, являющиеся следствием аварий и прочей порчи актива в результате неправильной эксплуатации, относятся к убыткам или при установлении виновного лица сумма ущерба подлежат к возмещению.

Составные части объектов основных средств, формирующие аварийный запас, обязательный для хранения на протяжении срока службы объекта основных средств, также учитываются в составе основных средств как объект основных средств, амортизируемый в течение срока, соответствующего периодичности обновления аварийного запаса. В случае

если аварийный запас подлежит обновлению чаще чем каждые 12 месяцев, то он учитывается в составе оборотных активов как запасы.

Замена любой из составных частей конструктивно сочлененных основных средств, не выделенных в отдельный объект, является ремонтом и поэтому списывается на расходы.

Учет государственных субсидий и государственной помощи предусматривает, что балансовая стоимость объекта основных средств может быть уменьшена на сумму государственных субсидий, полученных организацией на их приобретение.

Корреспонденция счетов типовых операций на последующие затраты

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Затраты капитального характера, приводящие к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей (срок службы, производственной мощности) и увеличивающие будущие экономические выгоды	2400	1300, 3300
Затраты по текущему ремонту и обслуживанию основных средств	8100, 8200,8300, 8400,7100, 7200	1300, 3300

Оценка после признания

Оценка после признания осуществляется по модели учета по переоцененной стоимости.

Модель учета по переоцененной стоимости

После первоначального признания в качестве актива объект основных средств, учитывается по переоцененной стоимости, которая является его справедливой (рыночной) стоимостью на дату переоценки за вычетом суммы любой последующей накопленной амортизации и дальнейших накопленных убытков от уменьшения полезности и может быть надежно оценена.

Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива НАО отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и произвольными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. Потребность в переоценке таких объектов может возникать только один раз в 3-5 лет.

После переоценки объекта основных средств накопленная на дату переоценки амортизация основных средств учитывается одним из следующих способов:

пересчитывается пропорционально изменению балансовой стоимости актива в брутто-оценке таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется при переоценке актива до стоимости замещения путем индексирования,

либо вычитается из валовой балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Этот метод часто применяется в отношении зданий.

Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

Класс основных средств — это группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности НАО. Ниже представлены примеры отдельных классов основных средств:

земельные участки;

земельные участки и здания;

машины и оборудование, а также встраиваемые элементы, части оборудования;

автотранспортные средства;

производственная мебель;

офисное оборудование.

Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, выполняется одновременно с целью избежания избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешение затрат и стоимостей на различные даты. Тем не менее, отдельный класс активов может переоцениваться с использованием скользящего графика, при условии, что переоценка этого класса активов выполняется в течение короткого периода времени, а результаты обновляются. Кроме того, внеплановая переоценка может быть осуществлена в соответствии с решением государственного органа, являющегося органом управления или собственником имущества.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале под заголовком «прирост стоимости от переоценки». Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения учитывается в отчете о прибылях и убытках. Однако сумму такого уменьшения следует признать в составе прочего совокупного дохода в размере кредитового остатка по статье «прирост стоимости от переоценки», существующего в отношении указанного актива. Сумма уменьшения, признанная в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе собственного капитала по статье «прирост стоимости от переоценки».

При прекращении признания актива прирост стоимости от его переоценки, включенный в состав капитала применительно к объекту основных средств, может быть перенесен непосредственно на нераспределенную прибыль. Так, прирост стоимости от переоценки может быть полностью перенесён на нераспределенную прибыль при прекращении эксплуатации актива или его выбытии. Однако часть прироста стоимости от переоценки может переноситься на нераспределенную прибыль по мере эксплуатации актива. В таком случае сумма переносимого прироста стоимости представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос прироста стоимости от переоценки на нераспределенную прибыль производится без задействования счетов прибыли или убытка.

Налоговый эффект (если таковой имеет место), возникающий в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) «Налоги на прибыль».

Корреспонденция счетов типовых операций по переоцененной стоимости

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате произведенной переоценки	2410	5520

корректировка накопленного износа по результатам дооценки основных средств	5520	2420
уменьшение первоначальной стоимости основных средств в результате произведенной переоценки:		
в пределах сумм ранее произведенной переоценки (дооценки): - корректировка первоначальной стоимости - корректировка суммы накопленной амортизации	 5520 2420	 2410 5520
сверх сумм ранее произведенной переоценки (дооценки): - корректировка первоначальной стоимости - корректировка суммы накопленной амортизации	 7420 2420	 2410 7420
Примечание: - если в результате следующей переоценки происходит увеличение стоимости основных средств, то ранее отраженная по дебету счета 7420 сумма подлежит к восстановлению как доход и отражается записью - если сумма дооценки превышает сумму, ранее отнесенную в дебет счета 7420 по этому объекту, то сумма превышения отражается записью	 2410 2410	 6240 5520
Списание суммы дооценки по выбывшим основным средствам	5520	5610
Перенос суммы переоценки основных средств, находящихся в эксплуатации, на нераспределенный доход	5520	5610
Выбытие переоцененных основных средств на сумму убытка от выбытия актива	7420	5520
Выбытие переоцененных основных средств на сумму дохода от выбытия актива	5520	6290

Либо модель

Оценка после признания

Оценка после признания может осуществляться по модели учета по фактическим затратам.

Модель учета по фактическим затратам

После первоначального признания актива объектов основных средств, НАО ведет учет по фактической себестоимости (исто

рическая стоимость) за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения и применяет эту политику ко всему классу основных средств.

Метод амортизации

Амортизация основных средств НАО производится по равномерному (прямолинейному) методу, т.е. амортизируемая стоимость списывается ежемесячно в равных суммах в соответствии с установленными нормами амортизации. При этом, земля, незавершенное строительство, редкие и уникальные экземпляры библиотечного фонда не амортизируются.

Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с намерениями НАО.

Метод прямолинейного (равномерного) списания применяется для тех объектов основных средств, для которых:

1) время является основным фактором, ограничивающим срок службы, а не моральное устаревание;

2) относительно постоянный объем периодической работы.

Согласно прямолинейному методу ежемесячная сумма амортизации определяется следующим образом:

Ежемесячная сумма амортизации = Первоначальная стоимость/(Срок полезной службы (лет) /12)

Во время выполнения ремонта и текущего обслуживания актива объекта основных средств начисление амортизации не прекращается, кроме случая, когда он уже полностью с амортизирован.

Выбранный метод начисления амортизации наиболее точно отражают расчетную схему потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно из периода в период, кроме случаев, когда происходит изменение в расчетной схеме потребления этих будущих экономических выгод.

Метод начисления амортизации подлежит пересмотру, в конце каждого финансового года, или, чаще, если обнаруживается значительное изменение в ожидаемой схеме потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Такое изменение должно отражаться в учете перспективно и учетной политике как изменение в расчетной оценке.

Сумма начисленной амортизации учитывается на отдельных счетах амортизации основных средств.

Начисление амортизации

Начисление амортизации основных средств производится ежемесячно, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения основного средства или его введения в эксплуатацию, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло выбытие объекта основных средств или перевод основных средств в группу активов, предназначенных для продажи.

Расчет амортизации в случае изменения (увеличения) первоначальной стоимости производится исходя из балансовой стоимости объекта, увеличенной на величину последующих затрат. При этом амортизация начисляется на основе оставшегося пересмотренного срока полезного использования объекта основных средств.

Амортизационные начисления за каждый период должны признаваться в отчете о совокупном доходе, если только они не включаются в балансовую стоимость другого актива. Если заключенные в активе экономические выгоды поглощаются при производстве других активов, то такие амортизационные начисления включаются в балансовую стоимость этих активов.

Во время ремонта и текущего обслуживания основного средства начисление амортизации не прекращается.

Срок полезной службы

Сроком полезной службы основных средств является период времени, на протяжении которого НАО предполагает использовать актив.

Срок полезной службы должен пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года. Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Кроме того, срок полезной службы объектов основных средств пересматривается, если ожидания по использованию объекта основных средств значительно отличаются от предыдущих оценок или фактические условия эксплуатации значительно отличаются от ранее предусмотренных сроков и норм амортизации.

В случае осуществления последующих затрат, улучшающих качественные характеристики основного средства сверх первоначально ожидаемых (то есть при проведении модернизации, реконструкции и т.п.), в результате чего ожидается получение больших экономических выгод, чем предполагалось ранее, пересмотр срока полезной службы производится обязательно.

Расчет амортизации в случае изменения (увеличения) первоначальной стоимости производится исходя из балансовой стоимости объекта, увеличенной на величину последующих затрат. При этом износ начисляется исходя из оставшегося пересмотренного срока полезного использования объекта основных средств.

Корреспонденция счетов типовых операций по начисленной амортизации

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начисление амортизации относимой:		
на расходы по реализации готовой продукции и оказанию услуг	7110	2420
на административные расходы	7210	2420
на накладные расходы основного и вспомогательного производств	8410	2420
на строительство, осуществляемое хоз.способом	2930	2420
на будущие отчетные периоды	1720	2420
Списание амортизации по выбывшим ОС	2420	2410
Начисление амортизации по основным средствам, сданным в операционную аренду	7450	2420
Корректировка сумм накопленной амортизации в результате дооценки основных средств	5520	2420

Обесценение основных средств

На конец каждого отчетного периода НАО проводит тест на обесценение активов основных средств. При наличии признаков, указывающих на возможное уменьшение стоимости основных средств, НАО производит оценку возмещаемой суммы актива и определяет убыток от обесценения.

Возмещаемая сумма актива представляет собой наибольшую величину из справедливой стоимости актива или генерирующей единицы за вычетом затрат на продажу или стоимости использования.

Если балансовая стоимость актива превышает возмещаемую сумму, то актив рассматривается как обесцененный и его стоимость уменьшается до возмещаемой стоимости.

Балансовой стоимостью актива является сумма, в которой признается актив после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Убыток от обесценения подлежит признанию в качестве расхода непосредственно в отчете о прибылях и убытках на счете «Расходы по обесценению актива». В случае восстановления стоимости основного средства реверсирование убытка осуществляется на счете «Доходы от восстановления убытка от обесценения».

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении основного средства, подлежит реверсированию, если произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой суммы данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива подлежит увеличению до его возмещаемой суммы. Это увеличение является реверсированием убытка от обесценения.

Балансовая стоимость основного средства, увеличенная за счет реверсирования убытка от обесценения, не может превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения.

Прекращение признания основных средств

НАО прекращает признание объектов основных средств и списывает их балансовую стоимость при выбытии или когда от эксплуатации таких основных средств не ожидается получение будущих экономических выгод.

Прекращение признания балансовой стоимости основных средств происходит в следующих случаях:

1. реализации неиспользуемых основных средств;
2. безвозмездной передачи другим организациям
3. обмена основных средств;
4. передачи основных средств в финансовую аренду;

5. ликвидации основных средств в результате морального и физического износа;

6. ликвидации основных средств, не подлежащих восстановлению и ремонту после аварий, стихийных бедствий.

Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, определяются как разность между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта, и отражается в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой.

При выбытии объекта основных средств, в целях определения непригодности объектов вследствие физического и морального износа, в результате стихийных бедствий и аварий, приказом Председателя правления-Ректора НАО либо лица его замещающего, создается постоянно действующая комиссия, в состав которой включается руководители соответствующих структурных подразделений, а также лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Комиссия производит осмотр объекта и устанавливает непригодность его к восстановлению и дальнейшему использованию, выявляет лиц, допустивших преждевременное выбытие объекта из эксплуатации. Комиссия устанавливает причины списания и определяет возможность дальнейшего использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и оценивает их по ценам возможной реализации. Списание оформляется актами установленных форм.

При выбытия (списания) основных средств необходимо наличие фото основных средств, предполагаемых к списанию.

При наличии материалов, полученных от ликвидации основных средств, оприходование их стоимости, отражается записью:

Дт 1311 «Прочие материалы»

Кт 6290 «Прочие доходы».

Корреспонденция счетов типовых операций по выбытию объектов основных средств

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
Списание основных средств при их выбытии (передача в финансовую аренду, ликвидации, реализации, недостачи и т.п.):		
- на балансовую стоимость	7410	2410
- на сумму накопленной амортизации	2420	2410
Списание основных средств в связи с прекращением деятельности:		
- на балансовую стоимость	7510	2410
- на сумму накопленной амортизации	2420	2410

Порядок реализации активов

Решение о реализации активов Общества, в результате которого отчуждаются активы, стоимость которых составляет пятьдесят и более процентов от общего размера балансовой стоимости активов Общества на дату принятия решения о сделке, в результате которой отчуждается пятьдесят и более процентов от общего размера балансовой стоимости его активов, принимается Единственным акционером Общества.

Решение о реализации активов Общества, в результате которого отчуждаются активы, стоимость которых составляет от двадцати пяти до пятидесяти процентов от общего размера балансовой стоимости активов Общества на дату принятия решения о сделке, в результате которой отчуждается от двадцати пяти до пятидесяти процентов от общего размера балансовой стоимости его активов, принимается Советом директоров Общества.

Решение о реализации активов Общества, в результате которого отчуждаются активы, стоимость которых составляет менее двадцати пяти процентов от общего размера балансовой стоимости активов Общества на дату принятия решения о сделке, в результате

которой отчуждается менее двадцати пяти процентов от общего размера балансовой стоимости его активов, принимается Правлением Общества.

Реализация активов может осуществляться одним из следующих способов:

- проведение торгов, в том числе электронных;
- иные способы реализации по основаниям, предусмотренным требованиями нормативных правовых актов Республики Казахстан.

При возникновении необходимости отчуждения активов инициатор готовит заявку по их реализации.

К заявке прилагаются:

1)технические и бухгалтерские документы на имущество (о первоначальной стоимости, накопленной амортизации, остаточной стоимости имущества);

2) пояснительная записка, с подробным экономическим обоснованием необходимости отчуждения активов (сведения об оптимизации расходов, связанных с прекращением дальнейшей использования (эксплуатации) имущества, а также предполагаемых доходов от их реализации);

3) отчёт об оценке, произведенный оценщиком.

Пакет документов по реализации активов инициатором представляется Комиссии по реализации активов, находящегося на балансе Общества.

Приказом Председателя правления - Ректора Общества или лица его замещающего создается Комиссия по реализации активов, находящегося на балансе Общества.

Активы реализуются на торгах после принятого упалномоченным органом Общества решения о реализации активов Общества.

Общества предоставляет поручение на торги.

По результатам проведенных торгов представляет в Отдел бухгалтерского учёта Общества листы учета сделок для проверки и контроля за соблюдением товарной биржей, торгов по продаже имущества на веб-портале реестра государственного имущества, поручения комиссии об условиях проведения торгов (о начальной, стартовой и минимальной цене Объектов реализации, шагов понижение и повышения и т.д.).

Председателем правления-Ректором Общества с победителем торгов заключается договор(ы) купли-продажи активов (имущества).

Договор купли-продажи заключается в письменной форме, в котором отражаются предмет договора, права и обязанности сторон, особые условия, ответственность сторон в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств по указанному договору. В договоре купли-продажи дополнительно указываются стоимость Объекта реализации, сроки оплаты и порядок расчетов.

Право собственности на Объект реализации наступает у приобретателя в порядке, предусмотренном законодательством Республики Казахстан. После полной оплаты, подготавливает имущество и передает покупателю.

Отдел бухгалтерского учета Общества отражает в системе учета реализацию и списание имущества с баланса Общества.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация по каждому классу основных средств:

1) основы оценки для определения балансовой стоимости;

2) используемые методы амортизации;

3) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

4) балансовая стоимость в брутто-оценке и накопленная амортизация основных средств (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода;

5) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:

1. поступления;
2. активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи;
3. выбытие;
4. увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценки и убытков от обесценения, отражённых или восстановленных в составе прочего совокупного дохода;
5. убытки от обесценения, включённые в состав прибыли или убытка;
6. убытки от обесценения, восстановленные в составе прибыли или убытка;
7. амортизацию;
8. чистые курсовые разницы, возникающие при пересчёте финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления, в том числе при пересчёте отчетности иностранного подразделения в валюту представления отчитывающегося юрилического лица;
9. прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

1) наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;

2) сумму затрат, включённых в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;

3) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств;

4) сумму компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и включенной в состав прибыли или убытка, если такая сумма не раскрывается отдельно в отчете о совокупном доходе.

Также следующая информация уместна в финансовой отчетности:

1) балансовая стоимость временно простаивающих основных средств;

2) балансовая стоимость полностью с амортизированных активов, но еще находящихся в эксплуатации;

3) балансовая стоимость основных средств, активное использование которых прекращено и которые не классифицируются как предназначенные для продажи.

Если объекты основных средств учитываются по переоцененной стоимости, в финансовой отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

1) дату, на которую проводилась переоценка;

2) участие независимого профессионального оценщика, либо оценка произведена НАО самостоятельно, на основе маркетингового анализа рынка и подтверждений, имеющихся предложений на рынке;

3) методы и значительные допущения, применявшиеся при выполнении расчетной оценки справедливой стоимости объектов;

4) степень, в которой справедливая стоимость объектов определялась непосредственно на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независимыми сторонами или была получена с использованием иных методик оценки;

5) применительно к каждому переоцененному классу основных средств: балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы не учитывались с использованием модели учета по фактическим затратам.

Пример:
Переоценка должна применяться к целому классу активов: земельные участки; земельные участки и здания; машины и оборудование, а также встраиваемые элементы, части оборудования;автотранспортные средства; производственная мебель; офисное оборудование.

4.2. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи

Определение

Долгосрочными активами, предназначенными для продажи, являются долгосрочные активы НАО (основные средства, нематериальные активы) и группы выбытия в случаях, когда:

1. такие активы на конец отчетного периода доступны для немедленной продажи в текущем состоянии на обычных условиях продажи таких активов;
2. их балансовая стоимость будет возмещена через продажу, а не дальнейшее использование;
3. вероятность продажи при этом высока;
4. предприняты меры для наличия и исполнения плана активного поиска покупателя и предложения к продаже на активном рынке;
5. определена цена, приближенная к справедливой стоимости активов, и ведутся мероприятия по продвижению активов для продажи потенциальным покупателям;
6. руководство имеет твердое намерение продать активы или группу выбытия;
7. продажа должна быть завершена в течение 12 месяцев, за редким исключением особых случаев.

Применимые термины

Генерирующая единица - наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Затраты на продажу - дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива (или группы выбытия), за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Компонент организации - деятельность вместе с относимыми к ней денежными потоками, которая, с операционной точки зрения и в целях финансовой отчетности, может быть четко отделена от остальной части организации.

Твердое согласие на покупку - соглашение с несвязанной стороной, имеющее обязательное действие для обеих сторон и, как правило, обеспеченное правовыми санкциями, в котором: 1) указаны все важнейшие условия, в том числе цена и время операций, и 2) предусмотрены достаточно серьезные стимулы против неисполнения, придающие исполнению соглашения высокую степень вероятности.

Ценность использования - дисконтированная стоимость предполагаемых потоков денежных средств, возникновение которых ожидается от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока полезной службы.

Классификация

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, подразделяются на следующие группы:

1) долгосрочные активы НАО (основные средства, нематериальные активы) и группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи по решению руководства при соблюдении следующих условий: балансовая стоимость будет возмещена посредством продажи, а не их дальнейшего использования; 2) активы должны быть

доступны для немедленной продажи в их текущем состоянии; 3) продажа должна характеризоваться высокой степенью вероятности;

2) долгосрочные активы, приобретенные исключительно с целью последующей продажи при выполнении следующих условий: 1) предположительно продажа совершится в течение 12 месяцев с момента классификации в категорию долгосрочных активов, предназначенных для продажи; 2) высокая степень вероятности того, что другие критерии классификации, которым активы не удовлетворяют на дату приобретения, будут соблюдены в периоде, не превышающем 3 месяца.

Прекращенная деятельность - это компонент НАО, который либо уже выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи при соответствии следующим критериям: 1) представляет собой отдельное крупное направление деятельности или географический район, в котором осуществляется деятельность; 2) включен в единый скоординированный план выбытия отдельного направления деятельности или отказа от географического района, в котором осуществляется деятельность; либо 3) является дочерней организацией, приобретенной исключительно с целью перепродажи.

Вероятность продажи считается высокой, когда отвечает следующим критериям:

1. руководство намерено осуществить план продажи и ведет активный поиск покупателей;
2. цена предложения актива сопоставима с его текущей справедливой стоимостью;
3. продажу предполагается осуществить в течение одного года с момента классификации; при этом существенные изменения плана продажи или его аннулирование должны быть маловероятны. Период завершения плана продажи может превысить один год в связи с возникшими событиями или обстоятельствами, неподконтрольными возникли обстоятельства, которые рассматривались ранее как маловероятные в течение первоначального двенадцатимесячного периода, и в результате они препятствуют завершению сделки к намеченному сроку. При этом продавцом предприняты необходимые меры для реагирования на изменившиеся обстоятельства, актив предлагается на рынке по обоснованной цене, скорректированной на новые условия, руководство однозначно намерено продать долгосрочный актив, который доступен для немедленной продажи в текущем состоянии.

Операции по продаже включают обмен одних долгосрочных активов на другие долгосрочные активы, когда такой обмен является коммерческой сделкой по своей сути, т.е. структура ожидаемых от полученного актива денежных потоков (риск, сроки и сумма) отличается от структуры денежных потоков, которые генерировались переданным активом, и разница между ожидаемыми притоками и справедливой стоимостью обмененных активов значительна.

Запрещается классифицировать долгосрочный актив как предназначенный для продажи, если НАО намерено от него отказаться, так как балансовая стоимость такого актива будет возмещаться главным образом за счет его дальнейшего использования.Долгосрочные активы, от которых предполагается отказаться, включают долгосрочные активы, которые предполагается использовать до конца срока их полезной службы, а также долгосрочные активы, которые предполагается списать без продажи. Временно неиспользуемый долгосрочный актив не относится к активам, от которых НАО намерено отказаться.

Признание и оценка

НАО оценивает долгосрочный актив, классифицированный как предназначенный для продажи, по наименьшей из двух величин: 1) балансовой стоимости; 2) справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

В случае если ожидается, что продажа состоится более чем через год, НАО обязано оценивать затраты на продажу по их дисконтированной стоимости. Любое возникающее со временем возрастание дисконтированной стоимости затрат на продажу отражается в отчете о совокупном доходе как затраты на финансирование.

Непосредственно перед первоначальной классификацией актива в качестве предназначенного для продажи значение балансовой стоимости данного актива должно оцениваться в соответствии с разделом «Основные средства» и «Нематериальные активы».

Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, классифицируются как краткосрочные, так как предполагаемый срок реализации таких активов составляет менее двенадцати месяцев.

Долгосрочный актив, классифицированный как предназначенный для продажи, не должен амортизироваться.

Убытки от обесценения

НАО должно признавать убыток от обесценения применительно к любому первоначальному или последующему приведению стоимости долгосрочных активов к справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, при условии, что он не был признан ранее.

НАО должно признавать любую прибыль от последующего увеличения справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу, но только в сумме, не превышающей накопленный убыток от обесценения, который был признан в соответствии с принципами обесценения активов, изложенными в разделе «Обесценение активов».

Прибыль или убыток, своевременно не признанные к дате продажи долгосрочного актива, классифицированного как предназначенный для продажи, признаются на дату выбытия актива.

Изменение в плане продажи

Если критерии классификации актива в качестве предназначенного для продажи не выполняются, то есть изменены планы продаж, актив выводится из этой категории и оценивается по наименьшей из двух величин:

1) его балансовой стоимости до классификации в качестве долгосрочного актива, предназначенного для продажи, с корректировкой на сумму амортизации, которая была бы признана, если бы данный актив не был классифицирован как предназначенный для продажи;

2) его возмещаемой суммы на дату принятия решения о прекращении продажи.

После принятия решения о прекращении продажи и отмены классификации долгосрочного актива в качестве предназначенного для продажи, НАО учитывает сумму необходимой корректировки балансовой стоимости актива в составе прочих доходов и расходов в периоде, в котором больше не удовлетворяются критерии признания актива как предназначенного для продажи.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности представляется следующая информация:

1. отдельно от других активов, отраженных в отчете о финансовом положении, представляются: долгосрочные активы, классифицированные как предназначенные для продажи, и активы, определенные в выбывающую группу, классифицированные как предназначенные для продажи (в составе текущих активов);

2. активы и обязательства выбывающей группы не должны взаимозачитываться и отражаться как сальдированный результат. Необходимо отразить обязательства, определенные в выбывающую группу, классифицированные как предназначенные для продажи (в составе краткосрочных обязательств) отдельно от прочих обязательств в отчете о финансовом положении;

3. основные классы активов и обязательств, классифицированных как предназначенные для продажи, представляются отдельно непосредственно в отчете о финансовом положении или в примечаниях к финансовой отчетности;

4. в отношении долгосрочных активов (или выбывающей группы), предназначенных для продажи, необходимо представить следующую информацию:

1) описание соответствующих долгосрочных активов (или выбывающей группы);

2) описание фактов и обстоятельств ожидаемого выбытия активов, а также ожидаемый способ и ожидаемое время выбытия;

3) доход или убыток, признаваемые в результате переоценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а в случае если они не представлены отдельно в отчете о совокупном доходе, указать строку отчета о совокупном доходе, по которой отражен этот доход или убыток;

4) сегмент, в котором отражен долгосрочный актив (или выбывающая группа) в соответствии с МСФО (IFRS) «Операционные сегменты», если применимо;

5) если долгосрочный актив (или выбывающая группа) перестает классифицироваться как предназначенный для продажи, необходимо привести описание фактов и обстоятельств, которые привели к решению об изменении планов по продаже долгосрочного актива (или выбывающей группы) вместе с описанием воздействия этого решения на финансовые результаты за данный отчетный период и за другие периоды, представленные в финансовой отчетности.

Корреспонденция счетов типовых операций разделу «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи»

Содержание операции	***Корреспонденция счетов***	
	Дебет	***Кредит***
Земля, здания и сооружения, предназначенные и подготовленные к реализации	1510	2310
Нематериальные активы, предназначенные для реализации	1510	2730
Перевод основных средств в долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и долгосрочные активы, сформированные в группы на выбытие, по балансовой стоимости	1510 1520	2410 2410
В связи с изменением проекта строительства подготовлено к реализации ранее приобретенное оборудование, требующее монтажа	1510	2930
Приобретение оборудования для последующей продажи	1510	3310
Списание балансовой стоимости долгосрочных активов, предназначенных для продажи, при их выбытии	7410	1510, 1520
Списание расходов от обесценения активов	7420	1510 - 1520
Восстановление убытка от обесценения	1510, 1520	6240

4.3. Нематериальные активы

Общие положения

Нематериальные активы НАО представляют собой неденежные (немонетарные) активы, которые имеют следующие признаки: 1) отсутствие физической формы; 2) идентифицируемость; 3) контроль НАО над активом, т.е. контроль над выгодами от его использования.

Признак «идентифицируемости» предполагает, что актив может быть отделен от НАО (актив может быть продан, передан на лицензирование и др.), а также позволяет определять отличие нематериального актива от деловой репутации.

Следовательно, нематериальный актив должен удовлетворять следующим критериям:

1) может быть отделен от НАО для последующей продажи, передачи, лицензирования, сдачи в аренду или обмена в индивидуальном порядке, либо вместе с соответствующим договором, активом или обязательством; или

2) возникает из договорных или других юридических прав вне зависимости от того, являются ли эти права передаваемыми или отделяемыми от НАО или других прав и обязанностей.

Признак «контроля» предполагает, что НАО имеет право на получение будущих экономических выгод, связанных с активом и может ограничить доступ сторонних организаций и лиц к активу. В данном случае, юридические права на нематериальный актив являются подтверждением наличия контроля над активом. Отсутствие юридических прав усложняет подтверждение контроля, но не означает его отсутствия.

Определения

Деловая репутация - актив, представляющий будущие экономические выгоды от других активов, которые приобретены при объединении организаций и которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.

Исследования - оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний.

Разработки - применение знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их применения.

Стоимость, специфичная для конкретной организации - это дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям НАО, возникнут либо в связи с использованием актива и его выбытием в конце срока его полезной службы, либо в связи с погашением обязательства.

Остаточная (ликвидационная) стоимость нематериального актива - это расчетная сумма, которую НАО получило бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы.

Срок полезной службы нематериального актива определяется одним из нижеприведенных способов:

как период времени, на протяжении которого НАО предполагает использовать актив; или

исходя из количества единиц продукции, которое НАО предполагает получить при использовании актива.

Классификация

В зависимости от цели использования и природы нематериальные активы НАО подразделяет на следующие группы:

Коды	**Группы**	**Срок полезной службы (лет)**
1	Лицензионные программные обеспечения	По сроку действия права от производителя программного обеспечения, но не менее 2-х лет
2	Прочие программные обеспечения	5-10
3	Авторские патенты и права на промышленную собственность, права на услуги и эксплуатацию	-
4	Рецепты, формулы, модели, чертежи и прототипы	-
5	Нематериальные активы в разработке	Не амортизируется

В зависимости от срока полезного использования нематериальные активы подразделяются на активы с определенным и с неопределенным сроком полезной службы.

Признание

Признание нематериального актива осуществляется если: 1) вероятно, что будущие экономические выгоды, относящиеся к этому активу, будут поступать в НАО. Получение будущих экономических выгод, поступающих от использования этого актива предполагает, что НАО контролирует актив, т.е., может ограничить доступ сторонних организаций и лиц к этим выгодам; 2) себестоимость актива может быть достоверно оценена.

Для оценки степени определенности, связываемой с поступлением будущих экономических выгод от использования актива, необходимо использовать профессиональное суждение на основании данных, имеющихся на дату первоначального признания, и отдавая приоритет данным из внешних источников.

Приобретенный нематериальный актив первоначально оценивается по себестоимости.

Таким образом, основанием для признания нематериального актива является:

1) идентифицируемость актива;

2) поступления будущих экономических выгод от его использования;

3) возможность определить его себестоимость.

Нематериальные активы НАО подразделяются на:

1) внутренне-созданные;

2) полученные от сторонних организаций (включая приобретенные отдельно или как часть объединения, безвозмездно полученные).

Внутренне созданные нематериальные активы

Нематериальный актив является внутренне созданным, если актив был либо

1) создан работниками НАО или сторонней организацией по договору, либо

2) приобретен у третьей стороны в незавершенном состоянии и доработан в НАО.

Для того чтобы определить, удовлетворяет ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, необходимо подразделить процесс создания актива на стадию исследований и стадию разработок.

В случае если НАО не может разграничить стадию исследований и стадию разработок в рамках внутреннего проекта по созданию нематериального актива, то все затраты на такой проект учитываются как понесенные на стадии исследований и списываются на расходы периода.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива

Себестоимость нематериального актива, созданного собственными силами, представляет собой все затраты, непосредственно связанные и необходимые для создания, производства и подготовки актива, чтобы он мог функционировать в соответствии с намерениями руководства.

Признание себестоимости нематериального актива начинается с даты, с которой актив соответствует следующим критериям:

существует вероятность поступления будущих экономических выгод, связанных с активом;

себестоимость оценки может быть надежно оценена;

НАО способно продемонстрировать условия, изложенные выше.

Примеры прямых затрат, которые непосредственно связаны с активом, следующие:

1) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при производстве нематериального актива;

2) затраты за услуги подрядных организаций, связанные с выполнением работ при создании нематериального актива;

3) затраты на вознаграждения работникам, уплачиваемые в связи с созданием нематериального актива, включая отчисления необходимых удержаний и выплат;

4) стоимость оборудования и специальной оснастки, предназначенной для использования в качестве объектов испытаний и исследований;

5) амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении работ при создании нематериального актива;

6) затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с созданием нематериального актива;

7) плата за регистрацию НАО права;

8) амортизация патентов и лицензий, использованных при создании нематериального актива;

9) затраты на привлечение заемных средств, если создаваемый актив является квалифицируемым активом (см. раздел «Затраты по займам»);

10) иные затраты, непосредственно связанные с выполнением работ и услуг при создании нематериального актива.

Не входят в себестоимость внутренне созданного нематериального актива и включаются в расходы периода по мере их возникновения:

1) затраты на продажу, административные и прочие расходы, кроме тех, которые могут быть непосредственно отнесены на подготовку актива к использованию;

2) потери от неэффективного использования ресурсов и первоначальные операционные убытки, имевшие место до достижения плановой производительности;

3) затраты на подготовку персонала, связанных с использованием актива.

Если актив не соответствует критериям признания нематериального актива на стадии разработки, все понесенные затраты относятся на расходы в отчете о прибылях и убытках.

Полученные от сторонних организаций нематериальные активы

При приобретении нематериального актива за денежные средства, себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает:

1) покупную цену, в том числе импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку после вычета торговых скидок; и

2) любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Прямые затраты, непосредственно связанные с подготовкой актива к использованию по назначению, включают:

1) затраты на вознаграждение работникам, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в рабочее состояние;

2) оплату профессиональных услуг, предоставленных непосредственно в связи с приведением актива в рабочее состояние;

3) затраты на проверку надлежащего функционирования актива.

Капитализация затрат прекращается, когда актив находится в состоянии, необходимом для того, чтобы он мог функционировать в связи с намерениями органов управления НАО. Это может произойти до момента его фактического ввода в эксплуатацию.

Не считаются частью первоначальной стоимости отдельно приобретенного нематериального актива следующие затраты:

1) затраты на введение нового продукта или услуги, включая затраты на рекламную деятельность;

2) затраты на ведение деятельности в новом месте или с новой категорией клиентов, включая затраты на обучение персонала;

3) административные и прочие общехозяйственные расходы;

4) затраты, понесенные при использовании или перемещении нематериального актива;

5) затраты, понесенные в течение периода, когда актив, способный функционировать в соответствии с намерениями органов управления НАО, по каким-либо причинам еще не введен в эксплуатацию.

Если оплата за нематериальный актив производится с отсрочкой на период, превышающий двенадцать месяцев, то стоимость объекта нематериальных активов определяется как дисконтированная стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за приобретаемый нематериальный актив. Разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как финансовые затраты за период, в течение которого погашается задолженность за приобретенный нематериальный актив.

Безвозмездно полученные нематериальные активы оцениваются по справедливой стоимости полученного актива и признаются в бухгалтерском учете следующим образом:

НАО оценивает на соответствие критериям нематериального актива, а также оценке рискам (в какой мере он приобретает риски и выгоды владения активом:

1) если по условиям договора выгоды и риски от владения активом переходят НАО в момент подписания акта приема-передачи), то поступление актива отражается на дату передачи актива по акту, и оценка справедливой стоимости осуществляется на дату подписания акта;

2) если по условиям договора НАО получило все или большую часть выгод от владения активом но риски, связанные с владением актива, остаются на передающей стороне до момента государственной регистрации перехода права собственности, то поступление актива отражается на дату регистрации, и оценка справедливой стоимости осуществляется на дату регистрации.

Справедливая стоимость определяется с помощью сторонних организаций или самостоятельно НАО на дату перехода выгод и рисков владения активом, и в соответствии с условиями договора (на дату подписания акта приема-передачи; на дату получения контроля; на дату регистрации и т.д.).

При самостоятельном определении справедливой стоимости специалисты НАО рассматривают информацию о рыночной цене на аналогичные нематериальные активы с учетом индивидуальных характеристик и особенностей получаемых активов, для которых определяется справедливая стоимость.

Технические специалисты анализируют данные из различных внешних источников (например, прайс-листы поставщиков лицензированного программного оборудования).

Объединение

На дату приобретения приобретающая сторона должна отдельно отразить нематериальный актив приобретаемого НАО в соответствии с МСФО (IFRS) «Объединение организаций», если: 1) он соответствует определению нематериального актива; 2) его справедливая стоимость поддается достоверной оценке.

Себестоимость нематериального актива, приобретенного в рамках объединения НАО определяется как его справедливая стоимость на дату приобретения. Себестоимость или балансовая стоимость.

При отсутствии активного рынка для нематериального актива его справедливая стоимость равна сумме, которую организация уплатила бы за этот актив на дату приобретения при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами на основании наилучшей имеющейся информации. При определении этой суммы НАО учитывает итоги недавних операций по аналогичным активам.

В случае затруднения при самостоятельном определении справедливой стоимости нематериального актива, приобретаемого в рамках объединения организаций, НАО привлекает профессионального оценщика.

Нематериальный актив признается в финансовой отчетности организации-покупателя на дату приобретения отдельно от деловой репутации независимо от того, был ли он отражен в финансовой отчетности приобретенного общества до объединения, например, товарные знаки, фирменные наименования, клиентская база и т.п.

При наличии у приобретаемой стороны незавершенного проекта исследований и разработок, находящегося в процессе осуществления, приобретающая сторона признает его в качестве актива отдельно от деловой репутации, если он соответствует определению нематериального актива, то есть: 1) является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых периодов, от которого ожидается получение экономической выгоды в будущем; 2) является идентифицируемым, т.е. является отделяемым или возникает из договорных или других юридических прав.

Последующие затраты на такой проект, приобретенный при объединении организаций или отдельно и признанный в качестве нематериального актива:

признаются расходами в период возникновения, если являются затратами на исследования;

признаются расходами в период возникновения, если являются затратами на разработки, но не удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива в стадии разработки;

капитализируются на балансовую стоимость приобретенного при объединении организаций проекта в области исследований или разработок, если являются затратами на разработки и удовлетворяют критериям признания нематериального актива в стадии разработки.

Последующий учет

После первоначального признания нематериальные активы отражаются по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

Специфика приобретенных или внутренне созданных нематериальных активов такова, что в большинстве случаев приращение или частичная замена таких активов не производится, т.е. последующие затраты, понесенные после первоначального признания, в редких случаях капитализируются в балансовой стоимости нематериальных активов.

Затраты на нематериальные активы подлежат признанию в качестве расхода при их возникновении, кроме случаев когда:

они формируют часть себестоимости нематериального актива, который отвечает критериям признания; либо

соответствующая статья приобретается при объединении организаций и не может быть признана как нематериальный актив. Если это происходит, то они формируют часть суммы, признаваемой в качестве деловой репутации на дату приобретения.

Затраты на внутренне созданный нематериальный актив, которые были первоначально признаны в качестве расхода, не могут быть признаны частью себестоимости нематериального актива в последующие периоды.

Обесценение

Оценка возмещаемой стоимости деловой репутации и нематериальных активов, не имеющих конечного срока полезного использования, а также нематериальных активов в разработке («незавершенное строительство») вне зависимости от наличия или отсутствия признаков обесценения, проводится на ежегодной основе.

Оценка возмещаемой стоимости других нематериальных активов производится лишь в том случае, если на конец отчетного периода были выявлены признаки обесценения таких активов.

После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления по нематериальному активу корректируются в будущих периодах для распределения

измененной балансовой стоимости актива на систематической основе на протяжении оставшегося срока полезной службы.

Сумма убытка от обесценения признается в составе прочих расходов текущего периода, когда было выявлено обесценение.

На каждую отчетную дату НАО выявляет наличие или отсутствие признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, возможно, больше не существует или уменьшился.

В случае выявления одного или нескольких признаков того, что необходимо восстановление ранее признанного убытка от обесценения (см. раздел «Обесценение активов»), НАО признает доход от восстановления ранее признанного убытка от обесценения в отчете о совокупном доходе в статье «Прочие доходы».

Новая стоимость нематериального актива после восстановления убытка от обесценения не должна превышать балансовую стоимость до обесценения за вычетом суммы амортизации, которая начислялась бы в отсутствие обесценения, признанного в предыдущие периоды.

Амортизационные отчисления от увеличенной стоимости актива должны корректироваться для будущих периодов, чтобы распределить измененную балансовую стоимость актива на систематической основе в течение оставшегося срока его полезной службы.

Срок полезного использования нематериального актива.

Технические специалисты НАО должны оценить, является ли срок полезного использования нематериального актива ограниченным или неограниченным.

В процессе экспертизы нематериальный актив может иметь неограниченный срок полезного использования, если невозможно определить предвидимый предел периода, в течение которого данный актив будет генерировать чистые притоки денежных средств. Нематериальный актив с неограниченным сроком полезного использования не амортизируется.

Если в последующие периоды произойдет изменение обстоятельств или событий, на основании которых срок полезной службы актива считался неопределенным, соответственно изменится оценка срока с неопределенного на определенный. Такое изменение отражается в учете перспективно как изменение в бухгалтерской оценке согласно МСФО (IAS) «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».

Изменение срока полезной службы нематериального актива с неограниченного на ограниченный свидетельствует о возможном обесценении данного актива. В результате, актив должен тестироваться на предмет обесценения путем сопоставления его возмещаемой суммы с балансовой стоимостью, и любое превышение балансовой стоимости над возмещаемой суммой признается в качестве убытка от обесценения.

Нематериальный актив с ограниченным сроком полезного использования амортизируется на протяжении конкретного срока, на определение которого влияют экономические и правовые факторы, указывающие в первом случае период, в течение которого НАО будут получены будущие экономические выгоды, а во втором - период, в течение которого НАО контролирует доступ к этим выгодам.

При определении срока полезной службы нематериального актива должны учитываться следующие факторы:

предполагаемый способ использования нематериального актива;

характерный жизненный цикл актива;

технические, технологические или другие типы устаревания;

стабильность отрасли, в которой используется актив, и изменения в рыночном спросе на товары или услуги, получаемые в результате использования актива;

предполагаемые действия конкурентов;

величина (уровень) затрат на улучшение нематериального актива, необходимых для получения будущих экономических выгод от нематериального актива, а также возможности и намерения организации по достижению такого уровня затрат;

период осуществления контроля над нематериальным активом, а также юридические или аналогичные ограничения на использование нематериального актива, такие как даты истечения соответствующих договоров;

зависит ли срок полезной службы нематериального актива от сроков полезной службы других активов.

Срок полезной службы нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, например лицензии, не должен превышать периода действия таких прав, но может быть короче, в зависимости от продолжительности периода, в течение которого НАО рассчитывает использовать актив. Если срок договорных или других юридических прав может быть возобновлен/продлен, то срок полезной службы нематериального актива должен включать периоды возобновления только при наличии свидетельств о том, что возобновление будет осуществлено без существенных затрат.

НАО может ежегодно пересматривает срок полезной службы нематериальных активов с ограниченным сроком использования. В случае выявления изменений в оценке сроков службы нематериальных активов производится соответственно изменение периода амортизации, которое учитывается как изменение в расчетной оценке путем корректировки амортизационных начислений за текущий и будущие периоды.

Амортизация

Амортизируемая стоимость нематериального актива - это первоначальная стоимость за вычетом ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезной службы считается равной нулю.

Амортизируемая стоимость нематериального актива систематически списывается на срок его полезной службы прямолинейным методом.

Начисление амортизации начинается, с момента, когда нематериальный актив готов к эксплуатации, то есть когда он находится в том месте и в том состоянии, которые обеспечивают возможность его функционирования в соответствии с намерениями органов управления НАО.

Начисление амортизации производится ежемесячно, начиная с 1-е числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию нематериального актива, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло выбытие нематериального актива или его перевод в группу активов, предназначенных для продажи, либо полное списание стоимости такого нематериального актива.

Амортизация нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования не прекращается при прекращении использования данного актива, кроме случаев, когда такой актив полностью амортизирован или классифицирован как предназначенный для продажи (или включен в группу выбытия, классифицированную как предназначенная для продажи).

Прекращение признания

Прекращение признания нематериального актива наступает при выбытии или когда от его использования и последующего выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

Прибыль или убыток, полученные в результате реализации нематериального актива или выбытия по другим причинам, определяются как разность между чистыми поступлениями от выбытия (если имеются) и балансовой стоимостью актива на дату прекращения признания.

Выбытие нематериального актива может иметь место в различных случаях (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или дарения). При определении даты выбытия такого актива НАО применяет критерии, установленные в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для признания выручки от

продажи товаров. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.

Балансовой стоимостью нематериального актива является его первоначальная стоимость за минусом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения., в случае переоценки его справедливая стоимость.

Прибыль или убыток от выбытия нематериального актива признаются в отчете о совокупном доходе как доход или расход периода, в котором произошло списание и выбытие нематериального актива.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности НАО раскрывается следующая информация:

для нематериальных активов с определенным сроком полезной службы указывается срок полезной службы и применяемый метод амортизации;

валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация (агрегированная с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

Приводится сверка балансовой стоимости по каждому классу нематериальных активов, с разграничением между:

активами, произведенными внутри НАО;

прочими нематериальными активами.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезной службы раскрывается следующее: балансовая стоимость и обоснование неопределенности срока полезного использования.

Приводится описание, балансовая стоимость и оставшийся срок амортизации отдельных объектов нематериальных активов, которые являются существенными для финансовой отчетности НАО в целом.

Раскрывается следующая информация: факт существования и суммы нематериальных активов, право собственности на которые ограничено; стоимость нематериальных активов, используемых в качестве залога выполнения обязательств.

Для нематериальных активов, приобретенных за счет государственных субсидий и первоначально учтенных по справедливой стоимости, должна раскрываться следующая информация: справедливая стоимость, по которой первоначально были учтены указанные объекты; балансовая стоимость этих активов с указанием того, что нематериальные активы учитываются по фактической стоимости за вычетом амортизации.

Дополнительно можно раскрыть: а) полностью самортизированные, но еще используемые активы; б) подробности по значительным объектам нематериальных активов, которые контролируются НАО, но не учитываются в составе активов, так как не удовлетворяют критериям признания.

Корреспонденция счетов типовых операций по Разделу 2730 «Нематериальные активы»

Приобретение нематериальных активов в счет выданных подотчетных сумм	2730	1250
Приобретение нематериальных активов у физических лиц и организаций	2730	3310, 3050, 4110, 4050
Возврат нематериальных активов, не соответствующих условиям поставки	3310, 3380, 4110, 4160	2730
Безвозмездное поступление нематериальных активов от физических лиц и организаций	2730	6290
Списание балансовой стоимости нематериальных активов при выбытии	2740 7410	2730 2730
Начисление амортизации нематериальных активов на стоимость незавершенного производства	2930	2740
Начисление амортизации нематериальных активов на расходы	7110, 7210, 8040	2740
Обесценение нематериальных активов	7420	2730

Восстановление обесценения нематериальных активов	2730	6240
Увеличение стоимости нематериальных активов в результате произведенной переоценки	2730 2740	5530 5530
Уменьшение стоимости нематериальных активов в результате произведенной переоценки в пределах ранее произведенной переоценки	5530 2740	2730 5520
Уменьшение первоначальной стоимости нематериальных активов в результате произведенной переоценки сверх сумм ранее произведенной переоценки или в случае, когда переоценка ранее не производилась	7470 2740	2730 6290

4.4.Финансовые активы и обязательства

Определения

Финансовый инструмент - договор, в результате которого возникает финансовый актив у НАО и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другого оргнизации.

Финансовый актив - это любой актив, который представляет собой:

1) денежные средства;

2) долевой инструмент другой организации;

3) договорное право: на получение денежных средств или иных финансовых активов от другого организации, либо на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другим предприятием или организацией на потенциально выгодных для данного предприятия условиях.

Финансовые активы и финансовые обязательства, предусматривающие получение или выплату фиксированных или определяемых денежных сумм являются денежными финансовыми активами и обязательствами.

Финансовые обязательства отличаются от долевого инструмента наличием договорного обязательства одной стороны предоставить либо денежные средства, либо другой финансовый актив другой стороне. При наличии такого договорного обязательства НАО классифицирует этот инструмент как финансовое обязательство, независимо от способов его погашения. Если договорные обязательства отсутствуют, то НАО классифицирует это как долевой инструмент.

НАО может провести взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств и отразить в балансе сальдированную сумму, когда: имеет юридически обеспеченное право осуществить взаимозачет признанных в балансе сумм; намеревается либо произвести взаимозачет, либо реализовать актив и погасить обязательство одновременно.

НАО признает финансовые активы или финансовые обязательства только тогда, когда оно становится стороной по договору, в отношении финансового инструмента.

При первоначальной оценке финансового актива и финансового обязательства НАО оценивает данные статьи отчетности по фактическим затратам, то есть по справедливой стоимости внесенного (в случае актива) или полученного (в случае обязательств) за него возмещение. Затраты по совершению сделки включаются в первоначальную оценку всех финансовых активов и обязательств.

Дебиторская задолженность признается тогда, когда признается связанный с ней доход.

Реализация продукции, товаров и услуг производится в соответствии с имеющимися договорами.

Документами, подтверждающими отпуск товаров (услуг), являются накладные на отпуск товаров, акты выполненных работ, на основании которых в бухгалтерии оформляется налоговая счет-фактура.

Дебиторская задолженность учитывается в сумме, указанной в первичных документах и учитывается на счетах подраздела 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков» или счете 2110 «Долгосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков».

К краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков относятся операции по расчетам с покупателями и заказчиками за оказанные услуги сроком до одного года. Кроме того, денежные средства, размещенные на депозитных счетах признаются финансовым активом и подразделяются на краткосрочные (до 12 месяцев с даты размещения) и долгосрочные (свыше 12 месяцев с даты размещения).

Краткосрочные авансы выданные – это перечисленные денежные средства поставщикам (подрядчикам) в счет предстоящей реализации услуг, выполнения работ и поставки товаров, а также по оплате услуг, работ и продукции, принятых от заказчиков по частичной готовности в течение отчетного периода.

Оплата задолженности поставщикам и подрядчикам за полученные запасы, выполненные работы и оказанные услуги производится за вычетом ранее оплаченного аванса.

Делается запись:

Дебет 1710 «Краткосрочные Авансы выданные»	Кредит 1010 «Деньги»	аванс
Дебет 3310 «Краткосрочная Задолженность Поставщикам»	Кредит 1710 «Краткосрочные авансы выданные»	зачет аванса
Дебет 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам»	Кредит 1010,1020,1030 «Деньги»	окончательный расчет

В состав денежных средств и их эквивалентов не включаются денежные средства, которые содержат ограничения по использованию. Они отражаются как краткосрочные или долгосрочные активы в зависимости от срока ограничения (например, денежные средства в форме обязательства) на приобретение актива или в качестве обеспечения последующих платежей по кредитам, денежные средства, арестованные или заблокированные по решению суда, налоговых органов), и в примечаниях к финансовой отчетности по этим суммам предоставляется отдельное раскрытие.

Аналитический учет выданных авансов ведется в разрезе каждого дебитора.

Авансы, выданные в подотчет работникам относятся только к краткосрочным и учитываются на счете 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников».

Подотчетные суммы выдаются только работникам НАО. Основанием для выдачи авансов «под отчет» являются: приказ о командировке, подписанный уполномоченным дожностным лицом НАО, служебная записка работника о предоставлении сумм на приобретение или оплату.

Сроки отчетности за полученные денежные средства «под отчет»: на хозяйственные расходы – в течение 3 дня; служебные командировки – в течение 5 дней.

Выдавать новые подотчетные суммы при наличии задолженности за ранее полученные суммы запрещается. Но если уполномоченное должностное лицо НАО принимает решение о выдаче, то он как распорядитель денежных средств, несет ответственность за такое решение.

Авансовый отчет составляется подотчетным лицом в одном экземпляре, в котором указывается перечень первичных документов, подтверждающих произведенные расходы. Документы, прикладываемые к авансовому отчету нумеруются в порядке их записи в отчете, аккуратно подбираются и скрепляются. Заполненный авансовый отчет сдается в бухгалтерию для его проверки и дальнейшей обработки.

Для последующей оценки долгосрочных финансовых активов производится классификация финансовых активов на четыре категории (финансовые активы, предназначенные для торговли;финансовыеактивы, имеющиеся для продажи; инвестиции, удерживаемые до погашения; ссуды и дебиторская задолженность), две из которых приемлемы для НАО, а именно:

инвестиции, удерживаемые до погашения;

ссуды и дебиторская задолженность, причем, ссуды и дебиторская задолженность, полученные в результате переуступки прав требования, квалифицируются как «предназначенные для продажи» или как «удерживаемые до погашения», в зависимости от ситуации;

ссуды, долгосрочная дебиторская задолженность, инвестиции, удерживаемые до погашения (кроме инвестиций в долевые инструменты) оцениваются по амортизированной стоимости с применением метода эффективной ставки процента.

СПРАВОЧНО

Метод эффективной ставки процента

Метод эффективной ставки процента – это метод расчета амортизации с использованием эффективной ставки процента финансового актива или финансового обязательства. Эффективная ставка процента –ставка, которая применяется при точном дисконтировании ожидаемой суммы будущих денежных платежей до наступления срока платежа или очередной даты пересмотра.

Если инструмент денежный, то эффективная ставка процента – это ставка, которая при использовании в расчетах дисконтированной стоимости позволяет определить балансовую стоимость инструмента. Ставка процента применяется к сумме будущих денежных поступлений или платежей с даты составления отчетности до даты следующего изменения к предполагаемой балансовой стоимости на ту же дату.

Если финансовый инструмент признан в балансе уже с фиксированной ставкой процента, то ставка процента равняется первоначальной ставке (займы и предусмотренные платежи по процентам).

Если финансовый инструмент признан в балансе по справедливой стоимости, то ставка процента равна текущей рыночной ставке.

Расчет текущей (дисконтированной) стоимости

Текущая стоимость – дисконтированная стоимость будущего денежного потока.

Текущая стоимость ожидаемых будущих поступлений рассчитывается по формуле:

PV=FV/(1+R)n

где: PV – сумма финансового актива, отраженная в балансе в настоящий момент времени;

FV – будущая стоимость финансового актива через n лет;

R - ставка процента в виде десятичной дроби (например 10%=0,10);

n - число лет в расчетном периоде (периодичность подсчета процентов).

Активы, не имеющие фиксированного срока погашения (текущая дебиторская задолженность, суммы, выданные в подотчет), оценивают по фактическим затратам.

Инвестиции в долевые инструменты оцениваются по себестоимости.

Все остальные финансовые активы оцениваются по их справедливой стоимости без вычета затрат по сделке, которые она может понести при продаже и прочих выбытиях активов.

Все финансовые активы, за исключением активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в конце отчетного периода проходят тестирование на предмет обесценения.

Финансовое обязательство -любое обязательство, которое представляет собой:

обязанность по договору: передать другой организации денежные средства или иные финансовые активы; или обменяться с другим предприятием финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально невыгодных условиях.

Первоначальное признание финансового обязательства

Обязательство – это существующая задолженность НАО, возникшая в результате событий прошлых периодов, урегулирование которых приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Обязательства подразделяются на текущие (краткосрочная кредиторская задолженность) и долгосрочные (долгосрочная кредиторская задолженность).

Текущие обязательства предполагают: его погашение в нормальных условиях операционного цикла; оно полежит погашению в течение 12 месяцев с отчетной даты.

К текущим обязательствам относятся: краткосрочные кредиты и овердрафт; текущая часть долгосрочных кредитов;

Кредиторская задолженность:

счета и векселя к оплате;

авансы, полученные от покупателей и заказчиков;
задолженность по налогам;
дивиденды к выплате;
задолженность между Поставщиками;
задолженность должностным лицам;
прочая кредиторская задолженность.
начисленные расходы к оплате;
доходы будущих периодов;
начисленные платежи по непредвиденным обстоятельствам.

Все текущие обязательства оцениваются по фактической себестоимости с учетом всех затрат, связанных с их признанием.

Требования для признания кредиторской задолженности

Основанием для принятия на себя обязательств перед поставщиком товаров (работ, услуг) служат договор, накладная или акт выполненных работ и счет-фактура. Договор купли-продажи со спецификацией служит обоснованием покупки.

Порядок взаиморасчетов с подрядчиками (капитальное строительство, ремонтные работы) осуществляется на основании условий, изложенных в подрядных договорах. В случае выявления дополнительных работ необходимо внесение дополнений в условия подрядного договора или дополнительное соглашения. При завершении подрядных работ подрядчик представляет заказчику акт выполненных работ в полном соответствии со сметой. Акты выполненных работ прилагаются к налоговому счету-фактуре. При условии выполнения подрядных работ из материалов заказчика, подрядчик в акте приемке выполненных работ формы № 2 после итоговой суммы «к оплате» приводит перечень использованных материалов Заказчика в количественно-суммовом выражении. Акты приемки выполненных работ подписываются начальником цеха (участка) и утверждаются полномоченным должностным лицом НАО.

На счетах «Авансы полученные» отражаются краткосрочные обязательства, возникающие при получении от покупателей и заказчиков предварительной оплатой по договорам на поставку товаров и услуг. Обязательства до 12 месяцев относят на краткосрочные обязательства, а все остальные – долгосрочные обязательства. НАО списывает кредиторскую задолженность по авансам, полученным только тогда, когда кредиторская задолженность погашена.

Долгосрочные финансовые обязательства

Долгосрочное обязательство – это обязательство со сроком оплаты более одного года с момента возникновения.

После первоначального признания в балансе, НАО оценивает финансовые обязательства по амортизированным затратам с применением метода эффективной ставки процента, за исключением обязательств, предназначенных для торговли и обязательств по производным инструментам.

Обязательства, предназначенные для торговли и обязательства по производным инструментам оцениваются по справедливой стоимости. Метод определения справедливой стоимости обязательств аналогичен методу определения справедливой стоимости активов.

Метод оценки обязательств по амортизированным затратам с применением эффективной ставки процента описан в настоящей Учетной политики.

С целью оценки будущих денежных потоков в соответствии с МФСО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» установлены принципы отражения финансовых активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности для представления пользователям финансовой отчетности уместной и полезной информации. НАО признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении при условии наличия договорных отношений, определяющего условия соответствующего инструмента.

НАО признает оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки по финансовому активу, оцениваемому в соответствии с МФСО (IFRS) 9

«Финансовые инструменты» к которым применяются требования, касающиеся обесценения.

НАО применяет требования, касающиеся обесценения, для признания и оценки оценочного резерва по обесценению финансовых активов, которые оцениваются по справедливой стоимости через прочий совокупный доход в соответствии с МФСО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» Однако этот оценочный резерв должен признаваться в составе прочего совокупного дохода и не должен уменьшать балансовую стоимость финансового актива в отчете о финансовом положении.

НАО по состоянию на каждую отчетную дату организация оценивает оценочный резерв под убытки по финансовому инструменту в сумме, равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок.

Целью требований, касающихся обесценения, является признание ожидаемых кредитных убытков за весь срок для всех финансовых инструментов кредитный риск по которым значительно увеличился с момента первоначального признания, будь то оценка на индивидуальной или групповой основе, принимая во внимание всю обоснованную и подтверждаемую информацию, в том числе прогнозную. Если по состоянию на отчетную дату отсутствует значительное увеличение кредитного риска по финансовому инструменту с момента первоначального признания, организация должна оценивать оценочный резерв под убытки по данному финансовому инструменту в сумме, равной 12-месячным ожидаемым кредитным убыткам.

НАО признает в составе прибыли или убытка в качестве прибыли или убытка от обесценения сумму ожидаемых кредитных убытков (или их восстановления), необходимую для корректировки оценочного резерва под убытки по состоянию на отчетную дату до величины, которую необходимо признать в соответствии МФСО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Корреспонденция счетов типовых операций по Финансовым активам и обязательствам.

Приобретение финансовых активов по покупной стоимости, включение расходов в стоимость финансовых активов	1100, 1160, 2000, 2070	3310, 3380, 4110, 4160
Увеличение балансовой стоимости финансовых активов в результате переоценки	2000, 2070	5300
Восстановление ранее списанной суммы снижения стоимости долгосрочных финансовых активов при увеличении их стоимости	2000, 2070	6150
Доход от изменения текущей стоимости финансовых активов	1100, 1160	6150
Уменьшение балансовой стоимости финансовых активов в результате переоценки в пределах сумм ранее произведенной переоценки	5300	2000, 2070
Уменьшение балансовой стоимости финансовых активов в результате переоценки сверх сумм ранее произведенной переоценки	7480	2000, 2070
Списание балансовой стоимости финансовых активов при выбытии	7410	1100, 1160, 2000, 2070
Списание суммы переоценки при выбытии финансовых активов	5300	5510
Расходы от изменения текущей стоимости финансовых активов	7330	1100, 1160
Переведены (переклассифицированы) краткосрочные финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	1120	1140

в торговые по справедливой рыночной стоимости		
Переведены (переклассифицированы) финансовые активы, предназначенные для торговли, в финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи по справедливой рыночной стоимости	1140	1120
Долгосрочные финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, переведены в долгосрочные финансовые активы, удерживаемые до погашения	2020	2030
Долгосрочные финансовые активы, удерживаемые до погашения, переведены в долгосрочные финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	2030	2020
Расходы от изменения текущей стоимости финансовых обязательств	7330	3010, 4010, 3380
Доход от изменения текущей стоимости финансовых обязательств	3010, 4010, 3380	6150

4.5. Финансовая и операционная аренда

В связи с вступлением МСФО (IFRS) 16 Аренда в силу с 01.01.2019 года положения данного подраздела учетной политики в части изменений учетных принципов и требований к раскрытию информации по арендным операциям необходимо раскрывать с учетом вышеуказанного стандарта.

Определение

Арендой является договор или часть договора, согласно которому(ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение.

В момент заключения договора НАО должен оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение.

НАО проводит повторную оценку того, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, только в случае изменения условий данного договора.

НАО определяет срок аренды как не подлежащий досрочному прекращению период аренды вместе с:

а) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на продление аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и

б) периодами, в отношении которых предусмотрен опцион на прекращение аренды, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор не исполнит этот опцион

НАО пересматривает срок аренды в случае изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению.

Применимые термины

Актив в форме права пользования ***– актив, который представляет собой право арендатора использовать базовый актив в течение срока аренды.***

Арендные платежи – Платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя в связи с правом пользования базовым активом в течение срока аренды, которые включают в себя следующее:

1) фиксированные платежи (включая по существу фиксированные платежи) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде;

2) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки;

3) цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и

4) выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

Базовый актив – актив, являющийся объектом аренды, право на использование которого было предоставлено арендатору арендодателем.

Валовая инвестиция в аренду – сумма:

1) арендных платежей к получению арендодателем по договору финансовой аренды; и негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

Гарантия ликвидационной стоимости – гарантия, предоставляемая арендодателю стороной, не связанной с арендодателем, в отношении того, что стоимость (или часть стоимости) базового актива в конце аренды составит как минимум указанную сумму.

Дата начала аренды – дата, на которую арендодатель делает базовый актив доступным для использования арендатором.

Компонент аренды является частью договора, который содержит аренду, то есть он передает право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода времени в обмен на возмещение.

Модификация договора аренды – изменение сферы применения договора аренды или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями аренды (например, добавление или прекращение права пользования одним или несколькими базовыми активами либо увеличение или сокращение предусмотренного договором срока аренды).

Операционная аренда – любая аренда, не являющаяся финансовой. Аренда классифицируется как операционная, если она не влечет за собой существенного переноса всех рисков и выгод, сопутствующих владению.

Переменные арендные платежи – часть платежей, осуществляемых арендатором в пользу арендодателя за право использовать базовый актив в течение срока аренды, которая варьируется в соответствии с изменениями фактов и обстоятельств, возникших после даты начала аренды, кроме течения времени.

Финансовая аренда – аренда, в рамках которой осуществляется передача практически всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив (юридически право может как передаваться, так и не передаваться).

Обратная (возвратная) аренда - это аренда, при которой Университет продает свое оборудование арендодателю, а затем заключает договор аренды на это же оборудование и получает его обратно в аренду.

Фиксированные платежи – платежи, осуществляемые арендатором в пользу арендодателя за право пользования базовым активом в течение срока аренды, за исключением переменных арендных платежей.

Чистая инвестиция в аренду – валовая инвестиция в аренду, дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды.

НАО как арендатор

НАО использует упрощение практического характера и не отделяет компоненты, которые не являются арендой, от компонентов, которые являются арендой, а вместо этого учитывает каждый компонент аренды и соответствующие компоненты, не являющиеся арендой, в качестве одного компонента аренды.

Признание

На дату начала аренды НАО признает актив в форме права пользования и обязательство по аренде.

Оценка

На дату начала аренды НАО оценивает актив в форме права пользования по первоначальной стоимости, которая включает:

величину первоначальной оценки обязательства по аренде;

арендные платежи на дату начала аренды или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде;

любые первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором; и

оценку затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды, за исключением случаев, когда такие затраты понесены для производства запасов. Обязанность арендатора в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования базового актива в течение определенного периода.

На дату начала аренды НАО оценивает обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату, состоящих из:

фиксированных платежей за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению;

переменных арендных платежей, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

сумм, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости;

цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и

выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

После даты начала аренды НАО оценивает актив в форме права пользования с применением модели учета по первоначальной стоимости.

При применении модели учета по первоначальной стоимости актив оценивается по первоначальной стоимости:

за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; и

с корректировкой на переоценку обязательства по аренде.

После даты начала аренды НАО оценивает обязательство по аренде следующим образом:

увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде;

уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей; и

переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды или для отражения пересмотренных по существу фиксированных арендных платежей.

В составе прибыли или убытка признаются:

проценты по обязательству по аренде; и

переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде в периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей.

НАО переоценивает обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи с использованием пересмотренной ставки дисконтирования в любом из следующих случаев:

изменение срока аренды; либо

изменение оценки опциона на покупку базового актива.

НАО признает сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки актива в форме права пользования. Однако если балансовая стоимость актива в форме права пользования уменьшается до нуля и при этом дополнительно уменьшается оценка обязательства по аренде, Университет признает оставшуюся величину переоценки в составе прибыли или убытка.

При этом в качестве пересмотренной ставки дисконтирования используется процентная ставка, заложенная в договоре аренды, на протяжении оставшегося срока аренды, если такая ставка может быть легко определена, или ставка привлечения

дополнительных заемных средств на дату переоценки, если процентная ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена.

НАО повторно оценивает обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи в любом из следующих случаев:

изменение сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости.

изменение будущих арендных платежей в результате изменения индекса или ставки, используемых для определения таких платежей.

При этом НАО использует неизменную ставку дисконтирования, за исключением случаев, когда изменение арендных платежей обусловлено изменением плавающих процентных ставок.

НАО не применяет принципы признания и оценки МСФО 16 в отношении следующих позиций:

краткосрочная аренда (сроком до 12 месяцев вклчительно); и

аренда, в которой базовый актив имеет низкую стоимость.

Арендные платежи по такой аренде признаются в качестве расхода либо линейным методом в течение срока аренды.

Модификация договора аренды

НАО учитывает модификацию договора аренды в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

1) модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и

2) возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой отдельного договора на увеличенный объем, а также на соответствующие корректировки такой цены, отражающие обстоятельства конкретного договора.

В случае модификации договора аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, на дату вступления в силу модификации договора НАО:

1) распределяет возмещение в модифицированном договоре аренды;

2) определить срок аренды в модифицированном договоре аренды; и

3) переоценивает обязательство по аренде путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей с использованием пересмотренной ставки дисконтирования. Пересмотренная ставка дисконтирования определяется как процентная ставка, заложенная в договоре аренды, на протяжении оставшегося срока аренды, если такая ставка может быть легко определена, или как ставка привлечения дополнительных заемных средств на дату переоценки, если процентная ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена.

В случае модификации договора аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, НАО учитывает переоценку обязательства по аренде следующим образом:

1) уменьшая балансовую стоимость актива в форме права пользования для отражения частичного или полного расторжения договора аренды в случае модификаций договора аренды, которые уменьшают сферу применения договора аренды. Прибыль или убыток, связанные с частичным или полным расторжением договора аренды признается в составе прибыли или убытка;

2) соответствующим образом корректируя актив в форме права пользования с учетом всех прочих модификаций договора аренды.

Представление и раскрытие информации

НАО представляет в отчете о финансовом положении, либо раскрывать в примечаниях следующую информацию:

активы в форме права пользования отдельно от прочих активов, либо:

включает активы в форме права пользования в ту же статью, по которой представлялись бы соответствующие базовые активы, если бы они находились в собственности; и

раскрывает информацию о том, какие статьи в отчете о финансовом положении включают такие активы в форме права пользования.

обязательства по аренде отдельно от прочих обязательств, либо раскрывает информацию о том, какие статьи в отчете о финансовом положении включают такие обязательства.

Данные требования по представлению не применяется в отношении активов в форме права пользования, которые удовлетворяют определению инвестиционной недвижимости, подлежащей представлению в отчете о финансовом положении в качестве инвестиционной недвижимости.

В отчете о совокупном доходе НАО представляет процентный расход по обязательству по аренде отдельно от амортизации актива в форме права пользования.

В отчете о движении денежных средств НАО классифицирует:

1) денежные платежи в отношении основной суммы обязательства по аренде в составе финансовой деятельности;

2) денежные платежи в отношении процентов по обязательству по аренде с применением требований МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» для уплаченных процентов; и

3) платежи по краткосрочной аренде, платежи по аренде активов с низкой стоимостью и переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде, в составе операционной деятельности.

НАО раскрывает следующие суммы за отчетный период:

1) амортизацию активов в форме права пользования в соответствии с видом базового актива;

2) процентный расход по обязательствам по аренде;

3) расход, относящийся к краткосрочной аренде, арендные платежи по которой признаются в качестве расхода. Такой расход не должен включать расход, относящийся к договорам аренды со сроком аренды не более одного месяца;

4) расход, относящийся к аренде активов с низкой стоимостью, арендные платежи по которой признаются в качестве расхода. Такой расход не должен включать расход, относящийся к краткосрочной аренде активов с низкой стоимостью;

5) расход, относящийся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку обязательств по аренде;

6) доход от субаренды активов в форме права пользования;

7) общий денежный отток для договоров аренды;

8) прирост активов в форме права пользования;

9) прибыли или убытки, обусловленные операциями продажи с обратной арендой; и

10) балансовая стоимость активов в форме права пользования на конец отчетного периода в соответствии с видом базового актива.

НАО также раскрывает дополнительную качественную и количественную информацию о своей арендной деятельности, которая помогает пользователям финансовой отчетности оценить следующее:

1) характер арендной деятельности;

2) будущие денежные оттоки, которым потенциально подвержено НАО, не отражаемые при оценке обязательств по аренде. К ним относятся оттоки, обусловленные следующими позициями:

переменные арендные платежи;

опционы на продление и опционы на прекращение;

гарантии ликвидационной стоимости; и

аренда, срок которой еще не начался, по которой у арендатора есть договорные обязательства;

ограничения или ковенанты, обусловленные арендой; и

операции продажи с обратной арендой.

НАО как арендодатель

НАО классифицирует каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды.

Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Ниже представлены примеры обстоятельств, которые по отдельности или в совокупности обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой:

1) договор аренды предусматривает передачу права собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды;

2) арендатор имеет опцион на покупку базового актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату исполнения этого опциона, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать исполнения этого опциона;

3) срок аренды составляет значительную часть срока экономического использования базового актива, даже если права собственности не передаются (более 75%);

4) на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива (более 90%); и

5) базовый актив имеет такой специализированный характер, что только арендатор может использовать его без значительной модификации.

Ниже представлены признаки, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды как финансовой:

1) если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;

2) прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки ликвидационной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и

3) арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.

Операционной арендой является аренда, которая не является финансовой, т.е. не влечет за собой передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом.

Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений и повторно анализируется исключительно в случае модификации договора аренды.

Финансовая аренда

На дату начала аренды НАО признает в отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представляет их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Первоначальные прямые затраты, отличные от тех, которые несут арендодатели, являющиеся производителями или дилерами, включаются в первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды.

Аренды арендные платежи, которые включаются в оценку чистой инвестиции в аренду, состоят из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые не получены на дату начала аренды:

1) фиксированные платежи за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к уплате;

2) переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

3) ликвидационная стоимость, гарантируемая арендодателю арендатором, стороной, связанной с арендатором, или третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязанности по гарантии;

4) цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что арендатор исполнит этот опцион; и

5) выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает исполнение арендатором опциона на прекращение аренды.

НАО признает финансовый доход в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду.

НАО относит арендные платежи за период на уменьшение валовой инвестиции в аренду, уменьшая как основную сумму долга, так и незаработанный финансовый доход.

К чистой инвестиции в аренду применятся требования в отношении прекращения признания и обесценения, предусмотренные МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». НАО регулярно проверяет расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовой инвестиции в аренду. При уменьшении расчетной негарантированной ликвидационной стоимости Университет пересматривает схему распределения дохода на срок аренды и немедленно признает уменьшение ранее начисленных сумм.

В случае если актив являющийся предметом финансовой аренды, классифицируется как предназначенный для продажи (или включает его в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) согласно МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», он отражается в учете в соответствии с указанным стандартом.

Модификации договора аренды

НАО учитывает модификацию договора финансовой аренды в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

1) модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и

2) возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой обособленной продажи для увеличения сферы применения, а также на соответствующие корректировки такой цены обособленной продажи, отражающие обстоятельства определенного договора.

В случае модификации договора финансовой аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, НАО учитывает модификацию следующим образом:

1) если бы аренда классифицировалась в качестве операционной аренды при вступлении модификации в силу на дату начала арендных отношений:

2) модификация договора аренды учитывается в качестве нового договора аренды с даты вступления в силу модификации договора аренды; и

3) балансовая стоимость базового актива оценивается в сумме чистой инвестиции в аренду непосредственно перед датой вступления в силу модификации договора аренды.

В ином случае применяются требования МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

НАО классифицирует модификацию договора операционной аренды в качестве нового договора аренды с даты вступления модификации в силу, учитывая любые заранее

осуществленные или начисленные арендные платежи, связанные с первоначальной арендой, как часть арендных платежей для нового договора аренды.

НАО представляет в отчете о финансовом положении базовые активы, являющиеся предметом операционной аренды, в соответствии с характером таких базовых активов.

НАО раскрывает следующие суммы за отчетный период:

для финансовой аренды:

1) прибыль или убыток от продажи;
2) финансовый доход по чистой инвестиции в аренду; и
3) доход, относящийся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку чистой инвестиции в аренду;

для операционной аренды – доход от аренды, отдельно раскрывая информацию о доходе, относящемся к переменным арендным платежам, которые не зависят от индекса или ставки.

НАО также раскрывает дополнительную качественную и количественную информацию о своей арендной деятельности, которая помогает пользователям финансовой отчетности оценить следующее:

1) характер арендной деятельности; и
2) как арендодатель управляет риском, связанным с правами, которые он сохраняет в базовых активах. В частности, арендодатель должен раскрывать информацию о своей стратегии управления рисками для прав, которые он сохраняет в базовых активах, включая любые средства, с помощью которых арендодатель снижает такие риски. Такие средства могут включать, например, соглашения об обратной покупке, гарантии ликвидационной стоимости или переменные арендные платежи за использование сверх установленных лимитов.

Финансовая аренда

НАО как арендодатель предоставляет качественную и количественную информацию, объясняющую значительные изменения балансовой стоимости чистой инвестиции в финансовую аренду.

НАО как арендодатель раскрывает информацию об анализе дебиторской задолженности по арендным платежам по срокам погашения, отражая недисконтированные арендные платежи к получению на ежегодной основе для как минимум каждого из первых пяти лет и общие суммы для остальных лет. НАО осуществляет сверку недисконтированных арендных платежей с чистой инвестицией в аренду. В сверке выделяются незаработанный финансовый доход, относящийся к дебиторской задолженности по арендным платежам, и дисконтированная негарантированная ликвидационная стоимость.

Операционная аренда

НАО признает арендные платежи по операционной аренде в качестве дохода линейным методом.

Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды, признаются в качестве расхода.

Первоначальные прямые затраты, понесенные при согласовании договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости базового актива и признаются в качестве расхода на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.

Учетная политика по амортизации, применяемая в отношении амортизируемых базовых активов, являющихся предметом операционной аренды, соответствует обычной политике амортизации, принятой НАО в отношении аналогичных активов. Сумма амортизации рассчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38.

НАО применяет МСФО (IAS) 36 для определения обесценения базового актива, являющегося предметом аренды, и учета выявленного убытка от обесценения.

В случае объектов основных средств, являющихся предметом операционной аренды, НАО как арендодатель применяет требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 16.

Применяя требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 16, НАО разбивает каждый вид основных средств на активы, являющиеся предметом операционной аренды, и активы, не являющиеся предметом операционной аренды. Соответственно отдельно раскрывается информация в соответствии с МСФО (IAS) 16 для активов, являющихся предметом операционной аренды (в соответствии с видом базового актива) и активов, находящихся в собственности, которые удерживаются и используются НАО.

НАО как арендодатель применяет требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 41 для активов, являющихся предметом операционной аренды.

НАО как арендодатель раскрывает информацию об анализе арендных платежей по срокам погашения, отражая недисконтированные арендные платежи к получению на ежегодной основе для как минимум каждого из первых пяти лет и общие суммы для остальных лет.

Операции продажи с обратной арендой

НАО применяет требования МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для определения момента выполнения обязанности к исполнению при определении необходимости учета передачи актива в качестве продажи этого актива.

Если передача актива продавцом-арендатором удовлетворяет требованиям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для учета в качестве продажи актива:

1) продавец-арендатор оценивает актив в форме права пользования, который обусловлен обратной арендой, как часть предыдущей балансовой стоимости актива, которая связана с правом пользования, сохраняемым продавцом-арендатором. Соответственно, продавец-арендатор признает лишь ту сумму прибыли или убытка, которая относится к правам, переданным покупателю-арендодателю;

2) покупатель-арендодатель учитывает покупку актива с применением соответствующих стандартов, а аренду с применением требований к учету арендодателем.

Если справедливая стоимость возмещения за продажу актива не равна справедливой стоимости актива либо если платежи за аренду не осуществляются по рыночным ставкам, НАО выполняет следующие корректировки для оценки поступлений от продажи по справедливой стоимости:

1) суммы, недополученные по сравнению с рыночным уровнем учитывается как предоплата арендных платежей; и

2) суммы, полученные сверх рыночного уровня учитывается как дополнительное финансирование, предоставляемое покупателем-арендодателем продавцу-арендатору.

НАО оценивает любую потенциальную необходимую корректировку, на основе более легко определяемой из следующих величин:

1) разница между справедливой стоимостью возмещения за продажу и справедливой стоимостью актива; и

2) разница между приведенной стоимостью предусмотренных договором платежей по аренде и приведенной стоимостью платежей по аренде по рыночным ставкам.

Если передача актива продавцом-арендатором не удовлетворяет требованиям МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» для учета в качестве продажи актива:

1) продавец-арендатор продолжает признание переданного актива и признает финансовое обязательство в размере поступлений от передачи с применением МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;

2) покупатель-арендодатель не признает переданный актив и признает финансовый актив в размере поступлений от передачи с применением МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Финансовая и операционная аренда в соответствии с МСФО(IFRS) 16 «Аренда»

НАО должно применять МСФО(IFRS) 16 «Аренда» в отношении всех договоров аренды, включая договоры аренды активов в форме права пользования, за исключением:

договоров аренды, относящихся к биологическим активам в рамках сферы применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», которые находятся в распоряжении арендатора;

лицензий на интеллектуальную собственность, предоставленных арендодателем, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»; и

прав, которыми обладает арендатор по лицензионным соглашениям в рамках сферы применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права;

концессионные соглашения о предоставлении услуг (service consessions arrangements, IFRIC 12);

договоров по краткосрочной аренде (сроком до 12 месяцев вклчительно). Арендные платежи по такой аренде признаются в качестве дохода либо линейным методом в течение срока аренды.

Раскрытие информации

Если НАО арендует основное средство, раскрывается следующая информация:

для операционной (текущей) аренды:

сумма предстоящих минимальных арендных платежей по неаннулируемым договорам операционной аренды в расшифровке по периодам:

- до года;
- после одного года, но не позже пяти лет;
- после пяти лет.

сумма предстоящих минимальных платежей по субаренде на отчетную дату, получение которых ожидается по неаннулируемым договорам субаренды;

платежи по аренде и субаренде, признанные в отчете о прибылях и убытках за период, сотдельным представлением сумм минимальных арендных платежей и платежей по субаренде;

общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, с указанием:

- основа, на которой определяются размеры условных арендных платежей;
- наличие и условия возобновления аренды, выкупа актива и ценовые оговорки;
- ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения на выплату дивидендов, получение дополнительных займов, аренду других активов.

Требования к раскрытию информации также применимы в отношении операций продажи с обратной арендой.

Корреспонденция счетов типовых операций по Разделу «Финансовая и операционная аренда»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Начисление арендных платежей по финансовой аренде и прочая долгосрочная дебиторская задолженность по аренде	2160	6210
Погашение задолженности по аренде	1030	2160
Возврат переданных в аренду основных средств	2410	2160
Образование задолженности по полученным в финансовую аренду инвестициям в недвижимость, основным средствам	2310,2410,	4150
Списание кредиторской задолженности по принятым в финансовую аренду недвижимости, основных средств в связи	4150	2310,2410

с их возвратом до окончания срока договора		
Оплата текущей части долгосрочной кредиторской задолженности по аренде	3360,3370	1010, 1030, 1060
Отражена часть долгосрочной кредиторской задолженности, подлежащая погашению в течение текущего года	4110-4140, 4150, 4160,4170	3360,3370
По праву пользования активом, признаваемым материальным		
признание актива в форме права пользования по договору аренды	2440, 2760	4150
отражена на отчетную дату текущая часть долгосрочных обязательств (плата за пользование земельными участками)	4150	3230
уплачена начисленная плата	3230	1030
Начисление амортизации по активу в форме права пользования по договору аренды	7110, 7210, 8410	2450, 2770
Начисление дохода по переданным в финансовую аренду активам	2170	6130
Начисление дохода по финансовым активам (депозитам, предоставленным займам)	2170	6110
Погашение задолженности по долгосрочным вознаграждениям к получению	1030	2170

Операционная аренда

Начисление арендной платы по операционной аренде основных средств, используемых:	*Дебет*	*Кредит*
- в производстве	8410	3360
- в коммерческой деятельности	7110	3360
- в административных целях	7210	3360
Оплата арендной платы по текущей аренде	3360	1010, 1030, 1060

Краткосрочная аренда (срок до 12 месяцев включительно)

Начисление дохода по арендной плате по краткосрочной аренде	1260	6260
Начисление штрафов, пени, неустойки по арендной плате по краткосрочной аренде	1260	6290
Погашение задолженности по арендной плате по краткосрочной аренде	1010,1030, 1020,1050	1260
Внесение предоплаты по арендной плате по краткосрочной аренде	1010,1030, 1020,1050	3510
Зачисление суммы предоплаты в счет погашения задолженности по арендной плате по краткосрочной аренде	3510	1260

4.6. Товарно-материальные запасы
Определение

Запасы НАО представляют собой краткосрочные активы в форме:

1) сырья, материалов, запасных частей, предназначенных для использования в административной и прочих видах деятельности;

2) товаров, закупленных и хранящихся; а также

3) товаров в процессе производства для будущей продажи.

Классификация

Запасы НАО подразделяются на следующие группы:

Наименование группы	**Назначение**
Товары	Включают запасы, приобретенные для дальнейшего использования в операционном процессе
Сырье и материалы: • материалы для производства • медикаменты • продукты питания • строительные материалы, электротовары • материалы в виде расходных материалов к • основным средствам • материалы для вычислительной и оргтехники • инвентарь и хозпринадлежности • имиджевая продукция • прочее сырье и материалы • хозяйственный товары	Включают запасы, используемые непосредственно в операционном процессе и для внутреннего пользования.
Топливо	Включает топливо для печного отопления. Котельное топливо и горюче-смазочные материалы.
Прочие запасы	К этой группе относят прочие запасы, не включаемые в вышеперечисленные группы.
Готовая продукция	Изделия и полуфабрикаты собственного производства, принятые на склад, которые являются продуктом с полностью законченной обработкой (комплектацией)
Незавершенное производство	незаконченная изготовлением продукция, находящаяся на различных стадиях производственного процесса.

Учетные принципы

Первоначальное признание

Запасы признаются в бухгалтерском учете при выполнении следующих условий:

1. наступил момент перехода права собственности на запасы к юридическому лицу, т.е. переданы все риски и выгоды владения активом;
2. их стоимость может быть достоверно оценена;
3. существует большая вероятность получения экономической выгоды от их использования в будущем.

Запасы, стоимость которых определена в иностранной валюте, оцениваются в тенге путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу, действующему на дату перехода права собственности на эти запасы.

В некоторых случаях право собственности переходит при доставке запасов на территорию НАО, в других случаях переход рисков и выгод, связанных с владением, происходит на момент отгрузки запасов от поставщика. Текущее местонахождение запасов на дату составления отчетности не является определяющим фактором для признания запасов и отнесения их к активам. НАО признает приобретенные активами запасами на основании перехода права собственности или передачи имущественных рисков, даже если такие запасы физически не доставлены (запасы в пути).

Затраты на приобретение запасов включают покупную цену, импортные пошлины и другие невозмещаемые налоги, кроме налога на добавленную стоимость, определяемого расчетным путем в связи с наличием освобожденных оборотов, расходы на транспортировку, обработку и другие расходы, непосредственно связанные с приобретением запасов. Торговые скидки, возвраты платежей и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на покупку.

Себестоимость запасов

Себестоимость запасов при первоначальном признании включает все затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы доставить запасы до места их текущего расположения и состояния запасов.

Приобретенные запасы

В себестоимость приобретения запасов включаются следующие затраты:

1) суммы, которые оплачиваются в соответствии с договором поставщику, за вычетом скидок;

2) суммы таможенных пошлин при ввозе и невозмещаемые налоги;

3) транспортно-заготовительные затраты - затраты на заготовку запасов, оплата тарифов (фрахта) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировку запасов всеми видами транспорта к месту их использования;

4) затраты на страхование рисков транспортировки запасов;

5) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы, которые распределяются на стоимость нескольких видов товарно-материальных запасов пропорционально по удельному весу;

6) другие затраты, которые непосредственно связаны с приобретением запасов и приведением их к состоянию, пригодному для использования в запланированных целях.

Торговые скидки, возвраты платежей и другие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение запасов.

Если запасы приобретены на условиях отсрочки оплаты, то есть соглашение фактически содержит элемент финансирования, то стоимость запасов определяется как дисконтированная стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательств за приобретенные запасы. Разность между ценой закупки на условиях обычного торгового кредита и уплаченной суммой признается как финансовые затраты в течение периода финансирования.

В стоимость приобретенных запасов не включаются затраты на проведение рыночных исследований, по поиску и отбору поставщика, привлечение консультантов и т.п.

Затраты по займам на приобретение запасов, готовых к использованию по назначению или продаже, а также на производство или изготовление запасов в короткий период времени не включаются в стоимость запасов, а признаются финансовыми расходами в том периоде, к которому они относятся.

Себестоимость запасов, приобретенных в иностранной валюте, в дальнейшем не корректируется на курсовые разницы, возникающие с момента первичного признания этих запасов до момента погашения соответствующих обязательств.

Курсовые разницы, возникающие при пересчете обязательств по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были первоначально признаны, учитываются как прочие доходы и расходы того периода, к которому относятся.

Безвозмездно полученные запасы

В случае безвозмездного получения (по договору дарения или как пожертвование) себестоимость запасов оценивается по рыночной стоимости на дату признания запасов в бухгалтерском учете.

Запасы, выявленные в результате инвентаризации и ликвидации имущества

Излишки товарно-материальных запасов, выявленные в результате инвентаризации, признаются в учете по стоимости аналогичных запасов, приобретенных последними, если такие приобретения были осуществлены в текущем отчетном периоде. В иных случаях излишки приходуются по рыночной стоимости.

Себестоимость запасных частей, деталей, компонентов, полученных в результате ликвидации основных средств и другого имущества, признается по нулевой стоимости.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) «Запасы», запасы признаются по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи, соответственно, так как НАО уже потребило большую часть выгод запасов в составе основного средства во время использования актива и себестоимость запасов трудно оценить на момент отделения данного актива, то предполагается, что запасы имеют не существенную или нулевую себестоимость.

Учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей

Независимо от срока службы (который может превышать один год) в состав инвентаря хозяйственных принадлежностей включаются запасы многократного пользования:

1) специальная и санитарная одежда, специальная обувь;
2) мягкий инвентарь (постельные принадлежности и т.п.);
3) канцелярские принадлежности в виде калькуляторов, настольных приборов;
4) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;
5) хозяйственные инструменты и приспособления.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности считаются находящимися в эксплуатации с момента их отпуска со склада подразделения НАО, ответственного за обеспечение товарно-материальными запасами нужд операционной деятельности (в подотчет материально ответственным лицам, непосредственно на рабочее место и т. п.).

Списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей со счетов их учета осуществляется в следующих случаях:

пришедшие в негодность по истечении сроков хранения (использования);

при выявлении недостач, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий;

при выдаче к использованию/эксплуатации, в случае если срок полезной службы данных запасов менее или равен 1 году.

НАО списывает запасы (инвентарь и хозяйственные принадлежности), выданные в эксплуатацию и срок полезной службы которых превышает 1 год, в течение срока полезного использования данных запасов.

При выдаче запасов НАО осуществляет реклассификацию данных запасов в категорию «Запасы в эксплуатации» или с одного подразделения в другое подразделение.

Списание материалов НАО производится на основании акта на списание запасов по установленным нормам расхода сырья и материалов. В акте указывается наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию.

Недостачи и хищения материальных запасов при установлении виновных лиц взыскиваются с них по себестоимости, при отсутствии конкретных виновников - списывается на счет 7210 «Административные расходы».

Учет внутреннего перемещения запасов

Под внутренним перемещением запасов понимается их перемещение внутри одного Университета.

Учет запасов, переданных/принятых на ответственное хранение или в переработку

При передаче запасов на ответственное хранение, НАО передает все риски, связанные с владением и использованием данных запасов. Однако, НАО сохраняет выгоды и право распоряжения запасами, и поэтому данные запасы не исключаются из балансовых счетов НАО.

Учет запасов, полученных на ответственное хранение или в переработку

При получении НАО запасов на ответственное хранение не переходит право собственности на это имущество, поэтому запасы не должны признаваться на балансе НАО, по ним ведется забалансовый учет.

Последующее признание

Запасы в обязательном порядке должны признаваться по наименьшей из двух величин: себестоимости; возможной чистой стоимости реализации.

Учет по чистой цене продажи — это оценочная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом возможных затрат на доработку и на реализацию. Чистая цена продажи имеющихся запасов относится к чистой сумме, которую рассчитывает НАО выручить от их продажи в ходе обычной деятельности. Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу

Возможная чистая стоимость реализации - это предполагаемая цена продажи при обычных условиях за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

Практика списания запасов ниже себестоимости до уровня чистой цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой, то есть ожидаемые суммы от продажи или использования таких запасов ниже их себестоимости, в случаях, когда: запасы повреждены; полностью или частично устарели; продажная цена запасов снизилась; запасы переданы в эксплуатацию, срок полезной службы которых превышает один год; увеличились возможные затраты на завершениеили осуществление продажи.

В таких случаях НАО производит списание поврежденных, неликвидных, эксплуатируемых, устаревших запасов до чистой стоимости реализации на дату составления финансовой отчетности.

Списание стоимости запасов до чистой стоимости реализации учитывается в составе расходов отчетного периода.

Списание производится по каждому номенклатурному номеру (постатейно) или группами, если возможно объединение похожих или связанных статей (запасы, относящиеся к одному ассортименту изделий и т.п.).

Оценочные расчеты возможной чистой стоимости реализации запасов в обязательном порядке проводятся на конец каждого отчетного периода.

Если в текущем отчетном периоде существуют запасы, по которым было произведено списание в предыдущем периоде, но их продажная цена возросла или обстоятельства, вызвавшие необходимость списания запасов ниже себестоимости, перестали существовать или появились явные свидетельства увеличения возможной чистой стоимости реализации, то такое обесценение реверсируется (в пределах изначального списания).

Методы расчета себестоимости запасов

При отнесении стоимости запасов на затраты НАО использует:

Метод средневзвешенной стоимости **–** стоимость каждого изделия определяется по средневзвешенной стоимости аналогичных изделий, имеющихся в наличии на начало периода и приобретенных или произведенных в течение периода.

Метод средневзвешенной стоимости наиболее удобный и нетрудоемкий для учета, сглаживает фактор изменения цен на запасы в течение отчетного периода.

Пример по использованию средневзвешенной стоимости

НАО для операционной деятельности использованы запасы в виде ГСМ 3000 л. по цене 130 тенге за 1 л. и на конец отчетного периода осталось 2000 л. неиспользованного ГСМ. Определить себестоимость 3000 л. израсходованного ГСМ для отчета о прибылях и убытках и себестоимость 2000 л. нереализованных товаров.

	Количество единиц, шт	Стоимость единицы продукции, тенге	Общая стоимость
Январь	1000	128	128 000
Февраль	2000	130	260 000
Март	3000	134	402 000
Итого:	6000		790 000

Метод средневзвешенной стоимости

Доход от реализации	3000*131,6=394800 тенге
Запасы на конец периода	790000-395000=395000 тенге
Себестоимость реализованной продукции	(790000/6000)*3000=395000 тенге
Валовая доход/убыток от реализации (+;-)	394800-395000=-200 тенге

Прекращение признания

После передачи в эксплуатацию/использование товарно-материальных запасов сумма, по которой они учитывались, в обязательном порядке должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующий доход от оказания услуг (потребление для внутреннего пользования).

Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой цены реализации в связи с повреждением, моральным устареванием, неликвидностью признается в качестве расходов по счету «Прочие расходы» в период осуществления списания.

При выявлении недостачи товарно-материальных запасов, по результатам инвентаризации, НАО отражает данный факт в финансовой отчетности в период обнаружения отсутствия запасов.

В НАО выделяют следующие виды выбытия запасов:

1) списание запасов в производство, т. е. использование при реализации услуг;

2) реализация запасов: по договору дарения или безвозмездно; прочее выбытие запасов как результат: истечения сроков хранения, морального устаревания, иных случаев утраты потребительских свойств; выявления недостач при инвентаризации; хищения; порчи запасов при авариях, пожарах, стихийных бедствиях.

Величина частичного списания стоимости запасов до возможной чистой цены реализации в связи с повреждением, моральным устареванием, неликвидностью признается в качестве расходов по счету «Прочие расходы» в период осуществления списания.

При выявлении недостачи товарно-материальных запасов, по результатам инвентаризации, НАО отражает данный факт в финансовой отчетности в период обнаружения отсутствия запасов. Недостачи отражаются следующим образом:

1) Недостача с определением виновного лица возмещается за счет виновного лица и отражается следующим образом:

Код счета	Наименование счета	Дт	Кт
Хxxxxxxx	Дебиторская задолженность работников	1250	3380
Хxxxxxxx	ТМЗ	3380	1310
2) Недостача без определения виновного лица отражается следующим образом:			
Код счета	**Наименование счета**	**Дт**	**Кт**
Хxxxxxxx	Прочие расходы	7410	
Хxxxxxxx	ТМЗ		1310

Порядок создания и учет резервов на возможное списание до чистой цены реализации запасов

*Цель создания резервов.*Себестоимость запасов может оказаться невозмещаемой в случае их повреждения, полного или частичного устаревания или снижения их продажной цены. Себестоимость запасов также может оказаться невозмещаемой в случае увеличения расчетных затрат на завершение производства или расчетных затрат на продажу.

Списание запасов ниже себестоимости до уровня чистой цены продажи согласуется с принципом, предусматривающим, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей сумму, которая, как ожидается, может быть получена от их продажи или использования.

Для отражения стоимости таких активов в финансовой отчетности создаются резервы на списание до чистой цены продажи.

Расчетные оценки чистой цены продажи основываются на наиболее надежном из имеющихся подтверждении суммы, которую можно получить от реализации запасов, на момент выполнения таких оценок. Расчетные оценки чистой цены продажи также учитывают предназначение имеющегося запаса.

НАО оценивает величину необходимого резерва на списание до чистой цены продажи на конец каждого отчетного периода (года). В каждом последующем периоде оценка чистой цены продажи выполняется заново.

Для запасов, которые НАО реализует в процессе обычной деятельности, оценка резерва осуществляется путем сравнения расчетной цены реализации за вычетом затрат на продажу и, если необходимо, затрат на доведение до состояния пригодного для реализации в процессе обычной деятельности с фактической себестоимостью. В случае превышения создается резерв на списание запасов до чистой цены продажи.

По запасам, которые предполагается использовать в производственном процессе, резерв не создается, если ожидается, что услуги, для оказания которых они будут использоваться, могут быть реализованы по цене соответствующей себестоимости или выше себестоимости. В противном случае по таким запасам создается резерв в размере разницы между себестоимостью, по которой они учитываются на счетах бухгалтерского учета, и чистой ценой продажи. В таких условиях текущие затраты на замену запасов могут оказаться наилучшим из существующих измерений его возможной чистой цены продажи.

Определение необходимости создания резерва осуществляется для каждой единицы запасов отдельно. В определенных обстоятельствах оценку резерва по уценке запасов до чистой цены продажи целесообразнее проводить для группы сходных или связанных друг с другом статей.

Особенности учета и списание ГСМ и дизельного топлива

Оприходование ГСМ оформляется в установленном порядке. Основанием для списания ГСМ служат путевые листы, которые должны ежемесячно заполняться на каждый автомобиль.

Расход топлива осуществляется внутренними положениями НАО, а также в соответствии с нормами расхода топлива, утвержденными в установленном порядке.

Списание ГСМ оформляется актом на списание запасов. Для контроля над правильным списанием ГСМ руководством создается и утверждается постоянно действующая комиссия, которую возглавляет его председатель. Акты на списание заверяются подписями председателя и членов данной комиссии.

Корреспонденция счетов по учету ГСМ:

Содержание операции	**Д-т**	**К-т**
Приобретение ГСМ	1310	3310
Оплата поставщику	3310	1030
Списание ГСМ	7210, 7110, 8410, 8420	1310

Учет готовой продукции

Готовая продукция - конечный продукт производственного процесса НАО. Это изделия и предметы, полностью законченные обработкой в НАО, отвечающие требованиям стандартов и техническим условиям и сданные на склад готовой продукции.

НАО изготовляет продукцию исходя из условий заключенных с покупателями и заказчиками договоров, в случае наличия таких договоров.

Задачи учета готовой продукции:

1) систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах, объемом выполненных работ;

2) своевременное и правильное документальное оформление отгруженной продукции (работ, услуг), четкая организация расчетов с покупателями;

3) контроль за выполнением плана договоров поставок по объему и ассортименту реализованной продукции;

4) своевременный и точный расчет сумм, полученных за реализацию продукции, фактических затрат на ее производство и реализацию, расчет сумм прибыли.

В объем реализации включается отгруженная и отпущенная продукция, выполненные работы не зависимо от того, зачислен или нет платеж на расчетный счет НАО или получены авансы.

Учет поступления готовой продукции

Готовая продукция должна быть сдана на склад в подотчет материально-ответственному лицу.

Для учета готовой продукции на складе предназначен активный синтетический счет 1320 «Готовая продукция». На нем обобщается информация о наличии и движении готовой продукции и товаров на складе.

Оценка готовой продукции, ее номенклатура

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции, происходит ежедневно (выпуск, отпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется или по плановой производственной себестоимости или по договорным ценам организации, называемым учетными.

Плановая себестоимость или договорная цена единицы продукции разрабатывается организацией самостоятельно. В конце месяца плановая себестоимость должна быть доведена до фактической путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции.

Номенклатура готовой продукции

Большое значение для правильной организации учета движения готовой продукции имеет разработка ее номенклатуры, который представляет собой перечень наименований видов изделий, разрабатываемых НАО. За основу ее составления берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт). Номенклатурный номер может иметь разное количество цифр.

Структурные подразделения НАО, при выполнении своих функций выпускают определенную продукцию. Например: свои лекарственные препараты, деятельность которого в первую очередь направлена на изготовление микстур, растворов, мазей и иных лекарственных средств.

Документация по движению готовой продукции, ее отгрузке и реализации

Учет готовых изделий на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому методу, т.е. на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка складского учета готовой продукции. По мере поступления и отпуска готовой продукций кладовщик

на основе документов записывает в карточках количество ценностей (приход, расход) и рассчитывает остаток после каждой записи.

На основании карточек складского учета материально-ответственное лицо ежемесячно сдает отчетность по учету остатков готовых изделий и передает ее в бухгалтерию. Выпущенная готовая продукция переходит из сферы производства в сферу обращения. Этот процесс фиксируется в первичных документах - приемно-сдаточных накладных, актах, ведомостях, планах, картах и др.

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка оформляются приказом-накладной или разнарядкой, в который включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск.

Материально-ответственное лицо (кладовщик) комплектует продукцию по каждому приказу и передает экспедитору для отправки, записывая количество в графе «отпущено».

Документ подписывается начальником службы, кладовщиком и экспедитором. По нему в карточках складского учета в графе «расход» проставляется количество отпущенной продукции и документ передается бухгалтеру НАО для выписки счета установленной формы и счета-фактуры на имя покупателя.

Учет реализации продукции

Реализация готовой продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накидки, порядок расчетов, сумму НДС и другие реквизиты.

Реализация продукции (работ, услуг) производится НАО по ценам, которые должны обеспечить полное возмещение понесенных им затрат на их производство, безубыточность его деятельности. Цены на товары (работы, услуги), производимые в рамках объемов работ (услуг), финансируемых из бюджета, устанавливаются НАО.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

учетная политика, принятая для оценки запасов, в том числе использованный способ расчета их себестоимости;

общая балансовая стоимость запасов и балансовая стоимость по статьям классификации, принятой НАО;

балансовая стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

соответствующая сумма запасов, признанных в качестве расходов в течение периода;

любая сумма уценки стоимости запасов, признанная в качестве расхода в отчетном периоде;

любая сумма восстановления списанной стоимости запасов, признанной в качестве снижения суммы запасов, когда такое восстановление признается расходом в соответствующем периоде, и обстоятельства или события, которые привели к восстановлению списанных запасов;

балансовая стоимость запасов, выступающих в качестве залога выполнения обязательств.

Корреспонденция счетов типовых операций по группам счетов 1310 «Сырье и материалы» и 1350 «Прочие запасы»

N п/п	**Содержание операции**	**Корреспонденция счетов**	
		Дебет	**Кредит**
1	Приобретение материалов и прочих запасов за счет подотчетных сумм	1310, 1350	1250

2	Получение от дочерних, ассоциированных и совместных организаций, филиалов и структурных подразделений	1310, 1350	3320,3330, 3340
3	Приобретение материалов и прочих запасов у физических лиц	1310, 1350	3380
4	Приобретение материалов и прочих запасов у поставщиков	1310, 1350	3310
5	Признание расходов, прямо связанных с доставкой материалов и прочих запасов	1310, 1350	3380
6	Поступление материалов и прочих запасов в счет оплаты за эмитированные акции (доли участия), внесения вкладов в уставный капитал	1310, 1350	5110
7	Безвозмездное получение материалов и прочих запасов:		
	- от физических лиц	1310, 1350	6220
	- от организации	1310, 1350	6220
8	Оприходование излишков материалов и прочих запасов	1310,1350	6290
9	Уценка материалов до чистой стоимости реализации	1360	1310
10	Оприходованы отходы материалов	1350	8110
11	Возврат поставщику некачественных материалов и прочих запасов:		
	а) до оплаты их стоимости:		
	- на договорную стоимость	3310	1310, 1350
	б) после оплаты их стоимости:		
	- на договорную стоимость	1270	1310,1350
12	Списание материалов и прочих запасов, использованных на административные расходы	7210	1310, 1350
13	Списание потери материалов и прочих запасов на центральных складах в пределах норм	7210	1310, 1350
14	Списание сверхнормативных потерь, порчи и недостачи материалов и прочих запасов, когда не установлены виновники	7480	1310, 1350
15	Безвозмездная передача материалов и прочих запасов	7410	1310, 1350
16	Списание материалов в результате стихийных бедствий	7480	1310, 1350
17	Списание себестоимости реализованных материалов и прочих запасов	7410	1350, 1310
18	Списание материалов и прочих запасов в результате прекращения деятельности	7510	1310, 1350
19	Списание материалов и прочих запасов на производства (при необходимости)	8110,8310	1310, 1350
20	Списание материалов и прочих запасов на расходы общепроизводственного характера(при необходимости)	8410	1310, 1350

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 1320 «Готовая продукция»

	Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
		Дебет	**Кредит**
1	Оприходование готовой продукций	1320	8110,8310
2	Списание фактической себестоимости полуфабрикатов собственного производства, переданных для дальнейшей переработки	8110	8210
3	Списание себестоимости реализованной продукций	7010	1320
4	Отражение себестоимости реализованной продукции, возвращенной покупателями	1320	7010
5	Оприходование излишков готовой продукций на складах	1320	6290
6	Списание готовой продукций на проведение лабораторного анализа	7210	1320
7	Безвозмездная передача готовой продукции	7410	1320
8	Списание готовой продукций в результате стихийных бедствий	7480	1320
9	Недостача готовой продукций на складах сверх норм естественной убыли: -когда виновники не установлены - погашения за счет виновных лиц	 7480 1250	 1320 1320
10	Списание готовой продукций на складах в пределах норм естественной убыли	7480	1320

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 1330 «Товары»

N п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение товаров за счет выданных подотчетных сумм	1330	1250
2	Приобретение товаров у физических лиц и организаций	1330	3310, 3380
3	Безвозмездное получение товаров от физических лиц и организации	1330	6220
4	Оприходованы излишки товаров, выявленные при инвентаризации	1330	6290
5	Возврат товаров, не соответствующих условиям поставки	3310	1330
6	Списание себестоимости реализованных товаров	7010	1330
7	Списание товаров на административные расходы	7210	1330
8	Потери товаров в пределах норм естественной убыли	7480	1330
9	Потери товаров сверх норм естественной убыли:		
	- когда виновники не установлены;	7480	1330
	- отнесенные за счет виновных лиц	1250	1330
10	Уценка товаров	1360	1330
11	Безвозмездная передача товаров	7410	1330
12	Списание товаров в результате стихийных бедствий	7480	1330

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 1340 «Незавершенное производство»

N п/п	**Содержание операции**	**Корреспонденция счетов**	
		Дебет	**Кредит**
1	Отнесение в конце отчетного периода на незавершенное производство затрат, связанных с производством продукции (работ, услуг)	1340	8110,8310
2	Перенос в начале отчетного периода стоимости незавершенного производства на счета производственного учета	8110,8310	1340
3	Отражение убытков от стихийных бедствий	7480	1340
4	Списание незавершенного производства в связи с прекращением деятельности	7510	1340

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 1360 «Резервы по списанию запасов»

N п/п	**Содержание операции**	**Корреспонденция счетов**	
		Дебет	**Кредит**
1	Создан резерв по списанию запасов	7420	1360
2	Списание стоимости запасов в связи с их обесценением	1360	1310,1320, 1330, 1350

4.7. Доходы будущих периодов

Доходы будущих периодов - доходы, относящиеся к будущим отчетным периодам, но фактически полученные в отчетном периоде.

Согласно основному допущению – методу начисления, результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении (а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов, или при получении документов) и учитываются в том отчетном периоде и отражаются в финансовой отчетности тех отчетных периодов, в которых они произошли.

Счет «Доходы будущих периодов» в разрезе доходов предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Доходы будущих периодов представляет собой получение денежных средств вперед, до того, как доставка товара или услуги будет осуществлена. Несмотря на то, что критерий (способность расчетов) удовлетворен, процесса признания дохода не происходит. Доход не будет признан до тех пор, пока товар не будет отгружен (доставлен), услуга оказана или работа выполнена. Признание доходов будущих периодов доходами отчетного периода

производится после полного использования всех условий. Причем признание может происходить одномоментно (по окончании работ на основании актов выполненных работ) или на периодической основе, если это предусмотрено договором.

Отражение в финансовой отчетности

Доходы будущих периодов, подлежащие признанию в долгосрочном периоде, отражаются в балансе в составе долгосрочной задолженности (за исключением расклассифицированной части) отдельной статьей, в случае существенности, либо в составе прочей долгосрочной задолженности, если несущественны.

Доходы будущих периодов, подлежащие признанию в краткосрочном периоде, отражаются в балансе отдельной статьей, в случае существенности, либо в составе прочей краткосрочной задолженности, если несущественны. При этом расклассифицированная часть доходов будущих периодов также отражается в составе краткосрочной задолженности.

Порядок признания доходов будущих периодов и сопутствующих определений, более подробно рассмотрены в разделе «Учет государственных субсидий».

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 3520, 4420 «Доходы будущих периодов»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Признание доходом отчетного периода сумм, отнесенных к доходам будущих периодов	3520, 4420	6010
Закрытие в конце отчетного периода счета 6010 Доход от реализации продукции и оказания услуг в рамках Устава	6010	5610

4.8. Расходы будущих периодов

В соответствии с допущением бухгалтерского учета временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) расходы, связанные с производством работ и услуг, формируют ее себестоимость в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени их возникновения и состояния расчетов.

Расходы будущих периодов - расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, в котором могут возникнуть экономические выгоды (доходы).

Учетные принципы расходов будущих периодов

Классификация

В НАО принята следующая группировка расходов будущих периодов:

1) По сроку, в течение которого предполагается списать расходы будущих периодов:

краткосрочные, подлежащие списанию в течение 12 (двенадцати) месяцев;

долгосрочные, подлежащие списанию в течение периода более 12 двенадцати) месяцев.

2) По видам:

Виды расходов	*Описание*
Страхование гражданско-правовой ответственности работодателя	включает расходы, возникающие в области обязательного страхования гражданско-правовой ответственности работодателя за причинение вреда жизни и здоровью работника при исполнении им трудовых (служебных) обязанностей

Страхование автотранспорта и имущества	включает страхование автотранспорт и имущества организации
Лицензии, антивирусные программы,	включают лицензии на использование операционных систем (Windows) и подписку на сетевые документы удаленного доступа
Арендные платежи	расходы по аренде
Добровольное медицинское страхование	включают расходы по добровольному страхованию работников НАО по случаю болезни
Подписка на газеты и журналы	включает расходы на периодические издания
Прочие	включает прочие расходы будущих периодов

3) Аналитический учет должен обеспечивать получение следующей информации для каждой статьи расходов: дата начала использования; дата окончания использования.

Признание расходов будущих периодов.

Признание расходов будущих периодов производится на основании первичных документов бухгалтерского учета в соответствии с учетными принципами.

Важнейшим условием признания расходов для подготовки финансовой отчетности является принцип соответствия доходов и расходов.

Расходы будущих периодов включают предоплату, осуществленную в текущем отчетном периоде, на приобретение работ и услуг, которые в последующем признаются на соответствующих счетах и статьях расходов (производству работ и услуг, общих и административных расходов, расходов по реализации, финансовых расходов или прочих расходов) на основе метода регулярного и равномерного списания в течение отчетных периодов, к которым они относятся (срок действия договора), и счет «Расходы будущих периодов» систематически кредитуется.

Расходы будущих периодов признаются в отчете о финансовом положении по стоимости выплаченных денежных средств.

Такой способ признания и учета основывается на принципе соответствия доходов и расходов, который предполагает, что доходы и расходы, являющиеся непосредственным и совместным результатом одних и тех же сделок или событий, должны признаваться зеркально.

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 1720 «Расходы будущих периодов»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Произведена выплата страховых премий авансом страховым организациям по договору страхования автомобилей, работников, подписки на периодические издания, арендных платежей и прочие выплаты, признанные в учете расходами будущих периодов.	1720	3310,1030
Списание расходов, связанных со страховыми выплатами (премиями), на подписку на периодические издания, арендных платежей и прочие расходы будущих периодов, относящиеся на	8410, 7210, 7110, 7470	1720

отчетный месяц		

Раскрытие информации расходов будущих периодов.

Расходы будущих периодов раскрываются в примечаниях к статье «Прочие активы» и классифицируются в составе «Прочих активов» в отчете о финансовом положении как долгосрочные или краткосрочные по балансовой стоимости в зависимости от срока, оставшегося до списания с конца отчетного периода.

4.9. Дебиторская и кредиторская задолженность

Определение

Дебиторская задолженность НАО представляет собой требования к третьим сторонам на получение денежного вознаграждения за предоставленные услуги/товары в ходе обычной деятельности. Дебиторская задолженность возникает как в связи с производственной, так и в связи с инфраструктурной деятельностью НАО.

Классификация

Дебиторская задолженность разделяется на краткосрочную и долгосрочную в зависимости от срока погашения. Дебиторская задолженность, которая, согласно договору будет возмещена в течение более чем одного года, на отчетную дату признается долгосрочной и раскрывается в статье «Долгосрочная дебиторская задолженность».

Дебиторская задолженность НАО классифицируется следующим образом:

1) дебиторская задолженность, возникающая в связи выполнением принятых обязательств НАО и получением средств:

по оказанию услуг;

по обеспечению деятельности (методология, административная);

по отношениям с государственным органом в рамках получения государственной субсидии и помощи;

прочая;

2) дебиторская задолженность работников;

3) дебиторская задолженность по аренде;

4) прочая дебиторская задолженность.

Авансы, выданные под капитальные вложения/приобретение долгосрочных активов, классифицируются как долгосрочные и не дисконтируются вне зависимости от срока поставок соответствующих активов либо получения работ или услуг.

Признание

Дебиторская задолженность первоначально признается по справедливой стоимости, т.е. фактической стоимости получаемого вознаграждения.

НАО признает дебиторскую задолженность по методу начисления, т.е. результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении и учитываются в том отчетном периоде, а также отражаются в финансовой отчетности тех периодов, в которых они произошли.

Дебиторская и кредиторская задолженность не подлежит взаимозачету, за исключением случаев, когда НАО:

1. имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных в балансе сумм; и
2. намеревается либо произвести расчет по сальдированной сумме, либо реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

Основанием для проведения взаимозачета является наличие обоих вышеназванных критериев.

Прекращение признания

НАО прекращает признание дебиторской задолженности, когда прекращается действие договора на получение денежных средств по данному активу или когда НАО передает право на дебиторскую задолженность третьему лицу, то есть передает договорные права на получение денежных средств или риски и выгоды по договорным правам, связанным с дебиторской задолженностью.

Если ни риски, ни выгоды по договорным правам, ни сами договорные права на получение денежных средств не переданы, НАО определяет наличие контроля над дебиторской задолженностью.

Признание дебиторской задолженности продолжается, если НАО продолжает контролировать дебиторскую задолженность в той мере, в которой он вовлекается в управление этим активом.

В случае утраты контроля над дебиторской задолженностью, ее признание в учете прекращается с одновременным отражением соответствующих активов или обязательств, возникших в результате передачи прав на дебиторскую задолженность.

Кредиторская задолженность

Определение

Кредиторская задолженность представляет собой задолженность НАО перед контрагентами по операциям текущего и капитального характера.

Классификация

Для целей формирования финансовой отчетности НАО выделяет следующие виды кредиторской задолженности:

1. Кредиторская задолженность, которая возникает в результате признания задолженности по полученным активам и услугам в ходе основной и прочей деятельности.
2. Кредиторская задолженность, которая возникает в связи с расчетами по налогам и сборам, т.е. включает суммы к оплате по налоговым обязательствам.
3. Кредиторская задолженность, которая возникает по начисленным расходам.
4. Прочая кредиторская задолженность: начисленные расходы по оплате труда и соответствующие налоги; начисленные проценты; прочая кредиторская задолженность.
5. Авансы, полученные: 1) по государственным грантам; 2) в счет будущего предоставления работ и услуг.

Признание

Кредиторская задолженность первоначально признается по справедливой стоимости, т.е., оценивается по стоимости полученных активов или услуг.

Раскрытие в финансовой отчетности

В отношении дебиторской задолженности раскрывается следующая информация:

1) расшифровка долгосрочной дебиторской задолженности;

2) анализ долгосрочной дебиторской задолженности в разрезе валют и сроков погашения;

3) расшифровка суммы текущей дебиторской задолженности по следующим группам:

дебиторская задолженность по основной деятельности;

налоги и прочие платежи в бюджет к возмещению;

депозиты;

авансы выданные;

прочая дебиторская задолженность;

анализ дебиторской задолженности по основной деятельности и авансов выданных в разрезе валют;

сумма несамортизированного дисконта по долгосрочной дебиторской задолженности;

суммы обесценения текущей и долгосрочной дебиторской задолженности,признанные в качестве расходов в течение периода;

сумма дебиторской задолженности, заложенной в качестве обеспечения обязательств.

В отношении кредиторской задолженности раскрывается следующая информация: расшифровка суммы кредиторской задолженности:

1) кредиторская задолженность по основной деятельности;
2) авансы полученные;
3) начисленные расходы;
4) прочая кредиторская задолженность;
5) анализ кредиторской задолженности по основной деятельности в разрезе валют;
6) анализ долгосрочной кредиторской задолженности по срокам погашения.

В отчете о финансовом положении сумма образованного резерва по сомнительным и безнадежным долгам отдельно не показывается. На эту сумму уменьшаются соответствующие статьи о финансовом положении, содержащие информацию о дебиторской задолженности, по которой создан резерв.

В случае осуществления взаимозачета (дебиторской и кредиторской задолженностей /финансовых инструментов) раскрывается следующая информация:

1) валовые суммы, признанные в качестве финансовых активов (дебиторской задолженности) и финансовых обязательств (кредиторской задолженности);
2) суммы которые были взаимозачитаны;
3) чистые суммы, представленные в отчете о финансовом положении;
4) суммы, являющиеся объектом соглашения о взаимозачете или аналогичного договора и по которым еще не произведен взаимозачет.

Данное раскрытие, должно быть представлено в табличном формате, отдельно для финансовых активов и финансовых обязательств, если другой формат не будет более соответствующим.

Также в примечаниях должно быть раскрыто описание прав на взаимозачет, в соответствии с соглашением о взаимозачете или аналогичными договорами, включая природу таких прав.

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 1200 «Краткосрочная дебиторская задолженность»

N п/п	**Содержание операции**	**Корреспонденция счетов**	
		Дебет	**Кредит**
1	Реализация продукции и оказание услуг покупателям и заказчикам:		
	- на договорную стоимость	1210, 1220, 1230, 1240	6010
2	Увеличение краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений в иностранной валюте в результате изменения рыночного курса обмена валют	1210, 1220, 1230, 1240	6250
3	Оплата за филиалы и структурные подразделения	1220,1230, 1240	1010, 1030 1050,1080
4	Отражение текущей части долгосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, филиалов и	1210, 1220, 1230, 1240	2110,2120, 2130, 2140

	структурных подразделений		
5	Поступление платежей от покупателей и заказчиков за реализованную продукцию и оказанные 'услуги, а также за реализованные нематериальные активы, основные средства, инвестиции в недвижимость, финансовые инвестиции и другие активы	1010, 1030	1210
6	Поступление платежей от филиалов и структурных подразделений	1010, 1030	1220, 1230, 1240
7	Перечислены задолженности покупателями и заказчиками, филиалами и подразделениями, но деньги к концу месяца не поступили на текущий счет (денежные средства в пути)	1020	1210, 1220 1230, 1240
8	Зачтена краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений в пределах и за счет их краткосрочной кредиторской задолженности за приобретенные активы и потребленные услуги при наличии акта сверки	3310, 3320, 3330,3340	1210, 1220 1230, 1240
9	Зачтен ранее полученный краткосрочный аванс от покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений в счет задолженностей за поставленные им ТМЗ и услуги	3510	1210, 1220 1230, 1240
10	Аннулирование дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений по возвращенной продукции:		
	- на договорную стоимость	6020	1210, 1220 1230, 1240
	- на сумму предоставленных скидок	1210,1220, 1230, 1240	6030
11	Предоставление скидок с цены и продаж покупателям и заказчикам, филиалам и структурным подразделениям:		
	- на договорную стоимость	6030	1210, 1220 1230, 1240
12	Уменьшение краткосрочной дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений в иностранной валюте в результате изменения рыночного курса обмена валют	7430	1210, 1220 1230, 1241
13	Выдача денег в подотчет на приобретение активов, для оплаты услуг, служебных командировок и т.д.	1250	1010, 1030 1080
14	Предоставление работникам краткосрочных займов	1250	1010,1030
15	Выделение текущей части долгосрочной дебиторской задолженности работников	1250	2150
16	Ущерб, признанный виновным лицом или присужденный к взысканию судом (недостача, хищение, порча и др.)	1250	1010,1310, 1320, 1330, 1350,2410 2510, 2520 и др.
17	Погашение задолженности подотчетными лицами	1120 - 1150,	1250
		1310, 1330,	
		1350, 2410,	
		2510, 2520,	
		2730 и др.	
18	Возврат неизрасходованных подотчетными лицами сумм; сумм, взысканных с виновных лиц по причиненному ущербу, а также сумм платежей, поступивших от работника- заемщика	1010,3350	1250
19	Подлежащая к поступлению арендная плата по операционной аренде	1260	6260
20	Подлежащие к поступлению штрафы, пени, неустойки по операционной аренде	1260	6290
21	Выделение текущей части долгосрочной дебиторской задолженности по финансовой аренде актива	1260	2160
22	Погашение краткосрочной задолженности по аренде	1010,1030,	1260

		1020,1050	
23	Начисление краткосрочных вознаграждений к получению по инвестициям, удерживаемым до погашения, предназначенным для торговли, имеющимся в наличии для продажи	1160	6110,6120
24	Начисление вознаграждений по депозитам, предоставленным займам, полученным векселям, доверительному управлению	1160	6110
25	Начисление вознаграждений по финансовой аренде	1160	6130
26	Погашение задолженности по начисленным вознаграждениям	1010, 1030	1160
27	Получение векселей под реализованную покупателям и заказчикам, филиалам и структурным подразделениям продукцию и оказанные услуги, а также за реализованные нематериальные активы, основные средства, финансовые инвестиции и прочие активы	1150	1210, 1221 1230, 1240
28	Погашение задолженности покупателей по векселям	1010, 1030	1150
29	Возникновение дебиторской задолженности в результате продажи структурного под разделения, деятельность которого была прекращена или ликвидирована	1210	6310
30	Возникновение дебиторской задолженности по возврату бракованных материалов, товаров	1270	1310, 1330, 1350
31	Сумма, ошибочно списанная со счетов в банках	1270	1030, 1060
32	Суммы претензий, предъявленных к поставщикам и подрядчикам, транспортным и иным организациям за обнаруженные несоответствия, недостачи товарно - материальных запасов, сверхнормативные потери	1270	1310, 1330,1350
33	Возникновение дебиторской задолженности по возмещению убытков от чрезвычайных ситуаций (по договору страхования)	1270	7470
34	Поступление платежей в счет погашения прочей дебиторской задолженности	1010,1020, 1030	1270
35	Создание резерва по сомнительным требованиям	7440	1280
36	Списание безнадежных долгов покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений за счет резерва по сомнительным требованиям	1280	1210, 1220, 1230, 1240
37	Погашение списанной дебиторской задолженности в периоде, когда было произведено ее списание:		
	а) восстановление списанной за счет резерва по сомнительным требованиям дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, филиалов и структурных подразделений	1210, 1220, 1230, 1240	1280
	б) погашение задолженности	1010, 1030	1210, 1220, 1230, 1240
38	Корректировка размера сформированного резерва по сомнительным требованиям в результате его уменьшения (в том отчетном периоде, когда был сформирован резерв по сомнительным требованиям)	1280	7440

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 1710 «Краткосрочные авансы выданные»

N п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Выдача аванса на поставку товарно-материальных запасов, под выполнение работ и оказание услуг и др.	1710	1010, 1030, 1080
2	Увеличение дебиторской задолженности по выданным авансам в иностранной валюте в результате изменения рыночного курса обмена валют	1710	6250
3	Возврат неиспользованных сумм ранее выданного аванса	1010, 1020, 1030	1710
4	Зачет ранее выданных авансов в погашение задолженности поставщикам	3310 - 3330	1710
5	Уменьшение дебиторской задолженности по выданным авансам в иностранной валюте в результате изменения рыночного курса обмена валют	7430	1710

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу Разделу Финансовые активы и обязательства.

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	**Кредит**
Приобретение финансовых активов по покупной стоимости, включение расходов в стоимость финансовых активов	1110, 1160, 2010	3310, 3390, 4110,
Увеличение балансовой стоимости финансовых активов в результате переоценки	2010	5530
Восстановление ранее списанной суммы снижения стоимости долгосрочных финансовых активов при увеличении их стоимости	2010	6150
Доход от изменения текущей стоимости финансовых активов	1110, 1160	6150
Доначисление разницы между покупной и номинальной стоимостью облигации, если покупная стоимость ниже номинальной	1110, 1160	6110
Уменьшение балансовой стоимости финансовых активов в результате переоценки в пределах сумм ранее произведенной переоценки	5530	2010
Уменьшение балансовой стоимости финансовых активов в результате переоценки сверх сумм ранее произведенной переоценки	7470	2010
Списание балансовой стоимости финансовых активов при выбытии	7410	1110, 1160, 2010
Списание разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций, если покупная стоимость выше номинальной	7480	1110, 1160, 2010
Расходы от изменения текущей стоимости финансовых активов	7330	1110, 1160
Переведены (переклассифицированы) краткосрочные финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи в торговые по справедливой рыночной стоимости	1110	1100
Переведены (переклассифицированы) финансовые активы, предназначенные для торговли, в финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи по справедливой рыночной стоимости	1100	1110
Долгосрочные финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, переведены в долгосрочные финансовые активы, удерживаемые до погашения	2010	2030
Долгосрочные финансовые активы, удерживаемые до погашения, переведены в долгосрочные финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	2030	2020
Краткосрочные финансовые активы, предназначенные для торговли, переведены в долгосрочные, удерживаемые до погашения	2010	1110
Получение денег от размещения облигаций	1070	3010, 4010
Возникновение кредиторской задолженности по приобретенным финансовым обязательствам	1070	3380, 4160
Погашение финансовых обязательств	3380, 4160	1070
Расходы от изменения текущей стоимости финансовых обязательств	7330	3010, 4010, 3380, 4160
Доход от изменения текущей стоимости финансовых обязательств	3010, 4010, 3380, 4160	6150

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 1200 «Краткосрочная дебиторская задолженность»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Реализация продукции и оказание услуг филиалам:		
- на договорную стоимость	1240	6010
Увеличение краткосрочной дебиторской задолженности филиалов	1240	6250
Оплата за филиалы	1240	1010, 1030 1050,1060
Отражение текущей части долгосрочной дебиторской задолженности филиалов	1240	2110,2120, 2130, 2140
Поступление платежей от филиалов	1010, 1030	1240
Перечислены задолженности филиалами, но деньги к концу месяца не поступили на текущий счет (денежные средства в пути)	1020	1240
Зачтена краткосрочная дебиторская задолженность филиалов за приобретенные активы и потребленные услуги при наличии акта сверки	3340	1240
Зачтен ранее полученный краткосрочный аванс от филиалов за поставленные им ТМЗ и услуги	3510	1240
Аннулирование дебиторской задолженности филиалов по возвращенной продукции:		
- на договорную стоимость	6020	1240
- на сумму предоставленных скидок	1240	6030
Предоставление скидок с цены и продаж филиалам:		
- на договорную стоимость	6030	1240

4.10. Денежные средства

Определение

Денежными средствами НАО являются:

1) денежные средства в кассе;

2) деньги текущих счетах в банках; и

3) денежные эквиваленты в виде краткосрочных высоколиквидных вложений, которые: могут быть легко конвертированы в известную сумму денежных средств и практически не подвержены риску изменения стоимости.

Эквивалентами денежных средств являются краткосрочные высоколиквидные инвестиции, которые должны соответствовать следующим критериям:

легко конвертироваться в заранее известную сумму денежных средств;

иметь короткий срок погашения для того, чтобы их рыночная стоимость не была чувствительной к колебаниям процентной ставки (например, долговые ценные бумаги с изначальным сроком погашения не более трех месяцев).

К денежным эквивалентам, соответствующим вышеперечисленным условиям, относятся депозиты со сроком погашения до трех месяцев.

НАО может осуществлять размещение временно свободных денежных средств на вклады в банки второго уровня в соответсвии с действующим нормативными актами и законодательством Республики Казахстан. После закрытия депозитного счета денежные средства, включая вознаграждение, перечисляются на расчетный счет НАО.

Денежные средства, размещенные на депозитных счетах на срок более трех месяцев, являются финансовым активом и подразделяются на краткосрочные (до 12 месяцев с даты размещения) и долгосрочные (свыше 12 месяцев с даты размещения).

Они отражаются как краткосрочные или долгосрочные активы в зависимости от срока ограничения (например, денежные средства в форме обязательства) на приобретение актива или в качестве обеспечения последующих платежей по кредитам, денежные средства, арестованные или заблокированные по решению суда, налоговых органов), и в примечаниях к финансовой отчетности по этим суммам предоставляется отдельное раскрытие.

Учетные принципы

Классификация

Денежные средства и эквиваленты денежных средств классифицированы следующим образом:

№	НОМЕР И НАИМЕНОВАНИЕ СЧЕТА	ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ СЧЕТА
1	1010 «Денежные средства в кассе»	обобщения информации о наличии и движении денежных средств
2	1020 «Денежные средства в пути»	обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в пути.
3	1030 «Денежные средства на текущих счетах банковских счетах»	обобщения информации о наличии и движении денежных средств в тенге на расчетных счетах
4	1031 «Валютные счета»	обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах
5	1050 «Денежные средства на сберегательных счетах»	обобщения информации о наличии и движении денежных средств на депозитных счетах с целью извлечения дополнительного дохода
6	1080 «Прочие денежные средства»	«Банковский овердрафт» - заем, предоставляемый банком при отсутствии или недостатке денежных средств на его расчетных счетах в сумме, необходимой для оплаты платежных поручений и иных платежных документов

Денежные средства на текущих счетах банковских счетах

Порядок совершения и оформления операций в банке регулируется внутренними нормативными документами банков второго уровня. Операции по текущим счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании оригиналов банковских выписок, предоставленных в бухгалтерскую службу НАО.

Расчеты на текущих счетах осуществляются отдельно по каждому виду валюты. Остатки по счетам в иностранной валюте переоцениваются по текущему валютному курсу на дату составления финансовой отчетности.

Курсовая разница, возникающая при переоценке остатков денежных средств по счетам в иностранной валюте на дату составления финансовой отчетности, должна признаваться как доходы или расходы в периоде ее возникновения и отражаться в Отчете о прибылях и убытках.

Операции по банку производятся на счетах 1020 «Денежные средства в пути», 1030 «Денежные средства на текущих счетах банковских счетах», 1031 «Валютные счета», 1050 «Денежные средства на сберегательных счетах». Для оформления операций по расчетному счету служат следующие документы: чек; объявление на взнос наличными; платежное поручение.

В кассовых и банковских документах исправления не допускаются. Выписки банка формируются и проверяются по прилагаемым к ним документам.

Для расчетов по оплате труда с работниками НАО и выдаче в подотчет средств на хозяйственные нужды, может производится посредством заключения договора с банком об открытии карточных счетов.

Комиссионное вознаграждение банку по зачислению денежных средств на карточные счета осуществляется за счет НАО.

Процесс сверки по расчетным (валютным) счетам предусматривают следующее:

1) пересмотр всех денежных средств, снятых с расчетного счета и не нашедших отражения в учете. Это могут быть банковские сборы и комиссионные за проведение банковских операций;

2) отражение их в учете;

3) сравнение остатков на расчетном (валютном) счете по выпискам банка и остаткам по данным бухгалтерского учета;

4) для операций по не доставленным переводам или чекам, необходим учет разницы во временных поясах и отражение таких операций ведется на счете 1020 «Деньги в пути».

На акте сверки по движению и остаткам денежных средств обязательно наличие даты сверки и подписи сторон: БВУ и НАО .

В финансовой отчетности НАО раскрывается сумма значительных остатков денежных средств, недоступных для использования, включая:

Денежные средства в пути;

Денежные средства в пути включают денежные средства, перечисленные на текущий счет, но не полученные на отчетную дату. Кроме того, денежные средства в пути включают также конвертацию денежных средств из одной валюты в другую, которая подлежит отражению в учете по рыночному курсу на дату совершения операции.

Денежные средства в кассе

НАО старается осуществлять выдачу денежных средств безналичным способом, однако в отдельных случаях допускается выдача наличных денежных средств через кассу НАО. Ведение кассовых операций в НАО осуществляется в соответствии с утвержденными и установленными требованиями. Кассовые операции отражаются на счете 1010 «Денежные средства в кассе в тенге», 1020 «Денежные средства в пути».

Отчет кассира и кассовая книга составляется с использованием программы 1 С «Бухгалтерия». Кассовая книга должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена печатью. Подчистки и помарки в кассовой книге не допускаются. Бухгалтер-кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей.

Выдача наличных денег производится по расходным кассовым ордерам и платежным ведомостям по целевому назначению, которые подписываются уполномоценными лицами на право подписания финансовых документов. Расписка в получении денег допускается только при оформлении собственноручно, шариковой ручкой с указанием полученной суммы прописью и цифрами. Если выдача осуществляется по доверенности, то кассир в платежной ведомости делает запись «по доверенности».

Выдача наличных денег в подотчет производится:

1) на расходы, связанные со служебной командировкой, в пределах сумм, причитающихся командированному лицу на эти цели;

2) на операционные, хозяйственные и представительские расходы – на основании служебной записки или распоряжения уполномоченного должностного лица НАО в пределах и на срок, указанные в служебной записке работника.

При этом делается запись:

Дебет 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников»	Кредит 1010 «Денежные средства в кассе»

Неиспользованные подотчетные суммы должны быть сданы в кассу не позднее 5-ти дней по окончании срока, на который они выделялись.

Выдача денег в подотчет производится при условии полного отчета по раннее выданным в подотчет суммам.

Порядок приема и выдачи наличных денег и оформления кассовых документов.

Прием наличных денег в кассу субъекта производится по приходному кассовому ордеру, форма которого утверждена уполномоченным государственным органом подписанному главным бухгалтером или лицом на то уполномоченным органами управления НАО.

При приеме наличных денег выдается квитанция за подписями главного бухгалтера или лица на то уполномоченного должностного лица и кассира, заверенная печатью.

Выдача наличных денег из кассы производится по расходному кассовому ордеру, форма которого утверждена уполномоченным государственным органом. Расходный ордер подписывается уполномоченным должностным лицом НАО, главным бухгалтером или лицом, на то уполномоченныморганами управления НАО, и кассиром.

Все приходные и расходные ордера до передачи их в кассу регистрируются бухгалтерской службой в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов, форма которого утверждена в установленном порядке.

При выдаче денег отдельному лицу по расходному ордеру или платежной ведомости, кассир требует предъявления документа, удостоверяющего личность получателя (паспорт или удостоверение личности гражданина), записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан.

Получатель денег расписывается в расходном ордере или ведомости собственноручно чернилами (шариковой ручкой).

Выдача наличных денег лицам, не состоящим в списочном составе субъекта, производится по расходным ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдачу наличных денег кассир производит только лицу, указанному в расходном ордере или платежной ведомости. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера указываются фамилия, имя, отчество и наименование, номер, дата и место выдачи документа, удостоверяющего личность, лица, которому доверено получение и фактического получателя наличных денежных средств. Доверенность остается у кассира и прикрепляется к расходному ордеру.

При получении приходных и расходных ордеров или платежных ведомостей кассир проверяет:

1) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном ордере или платежной ведомости - разрешительной подписи руководства НАО;

2) правильность оформления документов;

3) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения хотя бы одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерскую службу для надлежащего оформления.

Расходные ордера, оформленные к платежным ведомостям на выплату заработной платы, регистрируются после ее выдачи.

Порядок ведения кассовой книги и хранения денег

Для осуществления расчетов наличными деньгами субъекты ведут кассовую книгу, форма которой утверждена в установленном порядке.

Кассовая книга нумеруется, прошивается и скрепляется печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководства главного бухгалтера.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах. Вторые экземпляры листов служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

При автоматизированном способе ведения кассовых операций обеспечивается соблюдение следующего порядка Кассовая книга, распечатанная на бумажных носителях, брошюруется в хронологическом порядке.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи наличных денег по каждому ордеру или платежной ведомости. Ежедневно, в конце рабочего дня, кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток наличных денег в кассе и передает в бухгалтерскую службу отчет кассира (второй отрывной лист записей в кассовой книге за день) с приложением приходных и расходных кассовых документов под расписку в кассовой книге. Одновременно кассир сверяет остаток наличных денег в кассе с фактическим наличием денег.

Выдача наличных денег из кассы, без подписи получателя в расходном ордере или в платежной ведомости, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта

сумма считается недостачей и взыскивается с кассира. Наличные деньги, не оправданные приходными ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход НАО.

Организация правильного и своевременного ведения кассовой книги возлагается на главного бухгалтера.

Все наличные деньги, бланки строгой отчетности, ценные бумаги и другие ценности, принадлежащие НАО, хранятся, в сейфах или несгораемых металлических шкафах. Ключи от сейфов и металлических шкафов хранятся у кассира.

Перед открытием сейфов и металлических шкафов кассир осматривает их целостность.

В случае обнаружения повреждений кассир докладывает об этом руководству НАО, которое сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к охране кассы до прибытия сотрудников полиции.

В этом случае руководство НАО, главный бухгалтер, а также кассир после получения разрешения органов внутренних дел производят проверку наличия денег и других ценностей, хранящихся в кассе, до начала кассовых операций. О результатах проверки составляется акт в двух экземплярах, который подписывается всеми участвующими в проверке лицами. Первый экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй - остается у субъекта.

В сроки, установленные руководством НАО и не подлежащие разглашению, производится инвентаризация кассы с полным полистным пересчетом всех наличных денег и проверкой ценных бумаг и других ценностей, находящихся в кассе. Для производства инвентаризации кассы приказом руководства НАО назначается комиссия в составе не менее трех человек, которая по результатам инвентаризации составляет в двух экземплярах акт инвентаризации, форма которого утверждена в установленном порядке.

При обнаружении в кассе недостачи или излишка в акте инвентаризации указывается сумма недостачи или излишка и обстоятельства их возникновения.

Движение денежных средств в иностранной валюте

Движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте в случае таковых, отражается в функциональной валюте НАО путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются движением денежных средств. Однако влияние изменений обменных курсов валют на денежные средства и эквиваленты денежных средств, имеющиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляется в отчете о движении денежных средств с тем, чтобы согласовать денежные средства и эквиваленты денежных средств на начало и на конец отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включает любые разницы, которые возникли бы в случае представления данных о движении денежных средств в отчетности по обменным курсам валют на конец периода.

Признание

Денежные средства учитываются по номинальной стоимости.

Прекращение признания

Признание денежных средств и их эквивалентов прекращается в момент их передачи (перечисления) при условии, что все существенные риски и экономические выгоды от их использования были также переданы, или в момент утраты контроля над денежными средствами.

Представление в отчете о движении денежных средств и раскрытие информации

НАО представляет сведения о движении денежных средств прямым методом:

Прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат. Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат формируется из учетных записей НАО.

В соответствии с прямым методом, информация об основных статьях денежных поступлений и выплат может быть получена:

1) из учетных записей НАО; или

2) путем корректировки доходов, расходов и других статей в отчете о совокупном доходе на следующее:

изменения в течение периода по товарно-материальным запасам и операционной дебиторской и кредиторской задолженности;

прочие неденежные и другие статьи, которые представляют собой инвестиционное или финансовое движение денежных средств.

Из полученной в результате суммы для определения чистых денежных средств от операционной деятельности вычитаются (прибавляются) суммы, выплаченные (полученные) по вознаграждениям и корпоративному подоходному налогу.

Информация, содержащаяся в отчете о движении денежных средств, позволяет судить о том:

1) что происходило с денежными средствами организации в течение отчетного периода;

2) за счет, каких видов деятельности или иных источников финансирования НАО способно в большей мере, а за счет каких в меньшей генерировать движение денежных средств;

3) на какие цели НАО направляет сгенерированные денежные средства; достаточен ли объем этих движений для того, чтобы осуществлять инвестирование в собственные активы (недвижимость, здания и оборудование) с целью расширения и оптимизации своей деятельности (повышения ее прибыльности), или НАО направляет на поддержание своего функционирования;

4) в какой степени неденежные операции (операции, не требующие использования денежных средств), такие как: амортизация, бартерные операции, нереализованная прибыль и убытки, возникшие в результате изменения курсов обмена валют, оказывают влияние на уровень доходности организации и т.д.

Классификация по видам деятельности обеспечивает информацию, которая позволяет пользователям оценить воздействие этой деятельности на финансовое положение НАО и размер его денежных средств и эквивалентов денежных средств. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности.

Отчет о движении денежных средств отражает движение денежных средств в течение периода с распределением на операционную, инвестиционную и финансовую деятельность:

Операционная деятельность.

Поток от операционной деятельности преимущественно извлекается из основной, приносящей доход деятельности НАО и является ключевым показателем способности НАО генерировать денежные средства для:

погашения кредитов;

сохранения и увеличения операционных возможностей;

выплаты дивидендов;

осуществления инвестиций.

Примеры потоков денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности:

денежные поступления от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также авансы от покупателей и заказчиков;

выплаты денежных средств поставщикам товаров, работ и услуг;

выплаты денежных средств работникам и выплаты, производимые НАО по поручениям своим работникам;

денежные выплаты или денежные компенсации других налоговых платежей;

потоки денежных средств, возникающие в результате покупки и продажи ценных бумаг, которые НАО приобретает с целью перепродажи;

денежные поступления и платежи страховой организации в качестве страховых премий и выплат по искам, ежегодных взносов и прочих страховых вознаграждений;

денежные поступления и платежи по контрактам, удерживаемым для заключения сделок или в целях торговли.

Отчет о движении денежных средств от операционной деятельности, в котором отражается информация о потоках денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности, составляется прямым методом.

Сущность прямого метода состоит в том, что последовательно раскрываются основные виды денежных поступлений и выплат, связанных с операционной деятельностью НАО.

Инвестиционная деятельность

Инвестиционная деятельность - приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет определенное значение, поскольку оно показывает, какие расходы были произведены с целью приобретения ресурсов, предназначенных для генерирования будущих доходов и потоков денежных средств. Только те расходы, которые влекут за собой признание актива в отчете о финансовом положении, могут классифицироваться как инвестиционная деятельность.

Примерами потоков денежных средств от инвестиционной деятельности являются:

1) Поступление денежных средств, в том числе:

реализация основных средств;

реализация нематериальных активов;

реализация других долгосрочных активов;

реализация финансовых активов;

полученные вознаграждения;

прочие поступления.

2) Выбытие денежных средств, в том числе:

приобретение основных средств;

приобретение нематериальных активов;

приобретение других долгосрочных активов;

приобретение прочих финансовых активов;

предоставление займов;

прочие выплаты.

НАО должно раздельно (без взаимозачета) представлять основные виды денежных поступлений и денежных выплат, возникающих в результате осуществления инвестиционной деятельности, за исключением тех случаев, когда денежные потоки, представляются на основе взаимозачета по нетто-методу. Раздельное представление основных видов денежных поступлений и денежных выплат означает, что в отчетности представляется весь объем денежных потоков, как поступающих в НАО, так и выбывающих из нее, даже если эти поступления и выбытия связаны с осуществлением одной и той же операции (например, покупка и продажа одних и тех же ценных бумаг в рамках одного отчетного периода).

Для определения величины денежных поступлений и выплат от инвестиционной деятельности можно воспользоваться информацией о данных операциях, взятой

напрямую из регистров бухгалтерского учета или из пояснительной записки и примечаний к финансовым отчетам.

Финансовая деятельность

Финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала НАО.

Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку данная информация полезна при прогнозировании требований на будущие денежные потоки НАО со стороны тех, кто его финансирует.

Примерами потоков денежных средств от финансовой деятельности являются:

1) Поступление денежных средств, в том числе;

получение займов

полученные вознаграждения

прочие поступления

2) Выбытие денежных средств, в том числе:

погашение займов;

выплата дохода участника (норматив распределения чистого дохода);

денежные выплаты арендатора для уменьшения непогашенной задолженности по финансовой аренде;

прочие выбытия.

НАО должно раздельно (без взаимозачета) представлять основные виды денежных поступлений и выплат, возникающих в результате осуществления финансовой деятельности (за исключением тех случаев, когда денежные потоки, представляются на основе взаимозачета по нетто-методу). Раздельное представление основных видов денежных поступлений и выплат означает, что в отчетности представляется весь объем денежных потоков, как поступающих в НАО, так и выбывающих из нее, даже если эти поступления и выбытия связаны с осуществлением одной и той же операции (например, получение и погашение краткосрочного займа в рамках одного отчетного периода).

После того, как информация о денежных средствах полученных/затраченных при осуществлении финансовой деятельности получена на основе выписки из регистров учета, необходимо сделать проверку полноты данной информации. Для этого «восстанавливаются» счета задействованных в операциях обязательств и собственного капитала: сальдо на начало и конец отчетного периода известны, обороты по дебету и кредиту вписываются на основе полученной информации. Если восстановленные счета не содержат ошибок, значит информация, извлечена из регистров полностью.

Кроме вышеназванного способа информация о денежных потоках от финансовой деятельности может быть получена на основе анализа изменений по статьям собственного капитала и обязательств, относящихся к финансовой деятельности, и статей отчета о прибылях и убытках и примечаний к ним.

Раздел «Денежные средства и их эквиваленты» устанавливает требования в отношении представления и раскрытия информации о движении денежных средств.

Примечания должны:

представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике;

раскрывать информацию, требуемую данной учетной политикой, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете; и

обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

Корреспонденция счетов типовых операций по разделу «Денежные средства»

По счету 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Поступление денежных средств		
Из кассы	1030	1010
Числящихся в пути, в том числе от реализации иностранной валюты	1030	1020
Вложенных на депозитные и сберегательные счета в банках	1030	1050
Неиспользованные остатки аккредитива, средств на чековых книжках	1030	1080
В счет погашения займов, предоставленных другим организациям:		
- краткосрочных	1030	1110
- долгосрочных	1030	2010
В счет погашения дебиторской задолженности покупателей и заказчиков:		
- краткосрочной	1030	1210
- долгосрочной	1030	2110
В счет погашения краткосрочной дебиторской задолженности:		
- работников	1030	1250
- по начисленным вознаграждениям к получению	1030	1150
- прочей краткосрочной дебиторской задолженности	1030	1270
Возврат из бюджета излишне перечисленных сумм налогов	1030	1410,1420, 1430
Возврат поставщиками и подрядчиками неиспользованных сумм ранее выданного аванса:		
- краткосрочного	1030	1710
- долгосрочного	1030	2910
В счет погашения долгосрочной дебиторской задолженности:		
- работников	1030	2150
- по начисленным вознаграждениям к получению	1030	2050
- прочей долгосрочной дебиторской задолженности	1030	2170
По полученным займам:		
- краткосрочным	1030	3010
- долгосрочным	1030	4010
Получено от размещения облигаций:		
- краткосрочных	1030	3080
- долгосрочных	1030	4060
Отражение суммы, ошибочно зачисленной на текущий счет	1030	3380
По полученным авансам:		
- краткосрочным	1030	3510
- долгосрочным	1030	4410
В счет дохода, относящегося к будущим отчетным периодам	1030	3520
От филиалов:		
- в виде краткосрочной кредиторской задолженности	1030	3320 - 3340
- в виде долгосрочной кредиторской задолженности	1030	4120 - 4130
Внесение вкладов в уставный капитал	1030	5110
От продажи ранее выкупленных акций	1030	5210
За реализованную продукцию (оказанные услуги за наличный расчет):		
- на стоимость	1030	6010
В виде доходов по финансовым активам (депозитам, займам и Т.п.)	1030	6110
В виде доходов по дивидендам	1030	6120
От реализации активов (основных средств, нематериальных		

активов, материальных запасов финансовых активов):		
- на стоимость	1030	6210
По полученным государственным субсидиям и осударственной помощи	1030	6230
В счет погашения списанных в предыдущих отчетных периодах сомнительных долгов:		
- на сумму долга	1030	6290
Отражение положительной курсовой разницы в результате изменения рыночного курса валюты	1030	6250
Снятие денежных средств в кассу	1010	1030
Перечислено на приобретение иностранной валюты	1020	1030
Перечислено на пополнение сберегательныотх и депозитных счетов	1050	1030
Перечислено в аккредитивы, пополнение чековых книжек	1080	1030
Предоставлены займы организациям		
- краткосрочные	1110	1030
- долгосрочные	2010	1030
Приобретены краткосрочные финансовые активы (векселя, облигации,	1110	1030
акции и т.п.), с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цен		
Приобретены краткосрочные финансовые инвестиции:		
- удерживаемые до погашения	1150	1030
- имеющиеся в наличии для продажи	1150	1030
- прочие краткосрочные финансовые инвестиции	1150	1030
Сумма денег, ошибочно списанная банком	1270	1030
Перечислены авансовые платежи поставщикам, подрядчикам, арендодателям и др.:		
- краткосрочные	1710	1030
- долгосрочные	2910	1030
Перечислена сумма страховых выплат (премий) страховой организации по договору страхования за предстоящие периоды	1720	1030
Перечислена стоимость подписки на периодические издания и др.	1720 или 7210	1030
Приобретены долгосрочные финансовые инвестиции:		
- удерживаемые до погашения	2040	1030
- для продажи	2040	1030
- прочие долгосрочные финансовые инвестиции	2040	1030
Оплачена стоимость оборудования, требующего монтажа	2930	1030
Перечислено в счет погашения финансовых обязательств:		
- краткосрочных (по их видам)	3010	1030
- долгосрочных (по их видам)	4010	1030
Перечислено в счет погашения кредиторской задолженности по дивидендам и доходам участников	3040	1030
Перечислено в счет погашения задолженности по налогам	3110-3190	1030
Перечислено в счет погашения задолженности по прочим (другим) обязательным и добровольным платежам	3210 - 3240	1030
Перечислено в счет погашения краткосрочной кредиторской задолженности:		
- поставщикам и подрядчикам	3310	1030
- филиалам и структурным подразделениям	3340	1030
- по арендным платежам	3360	1030
- в текущей части долгосрочной кредиторской задолженности	3370	1030

- по вознаграждениям к выплате	3050	1030
- прочей краткосрочной кредиторской задолженности	3380	1030
Перечислены деньги на карт-счета работников - заработная плата, на командировочные расходы и другие цели	1040	1030
Списаны в погашение гарантийных обязательств по гарантийному ремонту и обслуживанию в пределах срока выданных гарантий	3410,4210	1030
Возврат неиспользованной суммы аванса:		
- краткосрочного	3510	1030
- долгосрочного	4410	1030
Перечислено в счет погашения долгосрочной кредиторской задолженности:	4110	1030
- поставщикам и подрядчикам	4130	1030
- по вознаграждениям к выплате	4050	1030
- прочей долгосрочной кредиторской задолженности	4160	1030
Оплачена стоимость возвращенных (ранее оплаченных) покупателем товаров	6020	1030
Оплачены судебные и арбитражные сборы, штрафы, пени, неустойки, услуги банка	7480	1030
Отражение отрицательной курсовой разницы в результате изменения рыночного курса обмена валют	7430	1030

По счету 1010 «Денежные средства в кассе»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Поступление денежных средств в кассу:		
с текущих сберегательных и прочих счетов в банках	1010	1030, 1050, 1080
В счет погашения дебиторской задолженности покупателей и заказчиков:		
- краткосрочный	1010	1210
- долгосрочный	1010	2110
В счет погашения краткосрочной дебиторской задолженности:		
- работников	1010	1250
- по вознаграждениям к получению	1010	1150
- прочей задолженности	1010	1270
В счет погашения долгосрочной дебиторской задолженности:		
- работников	1010	2150
- прочей задолженности	1010	2170
В счет дохода будущих периодов	1010	3520
В счет вклада в уставный капитал	1010	5110
От продажи ранее выкупленных акций:		
- на номинальную стоимость (стоимости размещения)	1010	5210
- на сумму превышения стоимости реализации над номинальной стоимостью	1010	5310
За реализованную продукцию (оказанные услуги):		
- на стоимость	1010	6010
От реализации активов (основных средств, нематериальных активов, материальных запасов, финансовых активов):		
- на стоимость	1010	6210
В виде доходов от положительной курсовой разницы валюты, находящихся в кассе	1010	6250
В счет погашения списанных в предыдущих отчетных периодах		

сомнительных долгов:		
- на сумму долга	1010	6290
В возмещение убытков по договору страхования	1010	6290
В виде излишков денег в кассе, выявленных при инвентаризации	1010	6290
В виде доходов, полученных от прекращаемой деятельности	1010	6310
Деньги сданы на текущие, сберегательные и другие счета	1030,1050, 1080	1010
Приобретены краткосрочные финансовые инвестиции для продажи (за исключением инвестиций, учитываемых на счетах 1110 - 1130)	1110	1010
Приобретены прочие краткосрочные финансовые инвестиции (не учитываемые на счетах 1110 - 1140)	1110	1010
Выдано в подотчет работникам	1250	1010
Выданы работникам займы: - краткосрочные - долгосрочные	1250 2150	1010 1010
Выявлена недостача денег в кассе, из них: - признана кассиром - не признана кассиром	1250 7480	1010 1010
Оплачена стоимость товаров, сырья и материалов:		
- на стоимость	1310,1330, 1350,	1010
Выданы авансы поставщикам и подрядчикам, и др.:		
- краткосрочные	1710	1010
- долгосрочные	2910	1010
Оплата арендных платежей, относящихся к будущим периодам	1720	1010
Приобретены долгосрочные финансовые инвестиции:		
- удерживаемые до погашения	2010	1010
- имеющиеся в наличии для продажи	2010	1010
- прочие долгосрочные финансовые инвестиции	2010	1010
Приобретены прочие нематериальные активы с оплатой из кассы:		
- на стоимость активов	2730	1010
Погашены обязательства по займам:		
- краткосрочным	3010	1010
- долгосрочным	4010	1010
Выдано в погашение кредиторской задолженности по дивидендам и доходам участников	3050	1010
Выдано в погашение краткосрочной кредиторской задолженности:		
- поставщикам и подрядчикам	3310	1010
- по арендным платежам	3360	1010
- в текущей части долгосрочной кредиторской задолженности	3370	1010
- по вознаграждениям к выплате	3050	1010
- прочей краткосрочной кредиторской задолженности	3380	1010
Выдана заработная плата работникам	3350	1010
Выдано работникам в погашение перерасхода по авансовым отчетам	3380	1010
Выдано в погашение долгосрочной кредиторской задолженности:		
- поставщикам и подрядчикам	4110	1010
- по арендным платежам	4150	1010
- по вознаграждениям к выплате	4050	1010
- прочей долгосрочной кредиторской задолженности	4160	1010
Выкуплены у акционеров (участников) собственные акции	5210	1010
Оплачены расходы по рекламе:		

- на стоимость	7110	1010
Оплачены судебные и арбитражные издержки	7480	1010
Признана отрицательная курсовая разница	7430	1010

По счету 1020 «Денежные средства в пути»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Денежные переводы из кассы, не поступившие по назначению	1020	1010
Конвертация валюты в тенге с перечислением на текущий банковский счет	1020	1030
Денежные средства, подлежащие поступлению от покупателей, заказчиков, филиалов, находящиеся в пути	1030	1210,1220, 1230,1240
Выручка, сданная подотчетным лицом в почтовое отделение, но не зачисленная на текущий счет в банке	1020	1250
Авансы, переведенные покупателем и заказчиком, находящиеся в пути	1020	3510
Поступление денег, числившихся в пути	1030	1020
Доход от реализации валюты по цене выше рыночного курса валюты (курсовой перекос)	1020	6290
Расход от реализации валюты по цене ниже рыночного курса валюты (курсовой перекос)	7480	1020

Корреспонденция счетов типовых операций по разделу «Денежные средства»

По счету 1050 «Денежные средства на сберегательных счетах»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Внесены наличные денежные средства на депозитные и сберегательные счета	1050	1010
Перечислены денежные средства с текущих счетов	1050	1030
Зачислен процент (вознаграждение) на приращение денежных средств на сберегательных и депозитных счетах	1050	6110
Зачислены на депозитный и сберегательные счета государственные субсидии	1050	6230
Получено наличными в кассу	1010	1050
Перечислено на текущие счета	1030	1050
Зачислены денежные средства в аккредитивы	1060	1050
Внесены наличные денежные средства на депозитные и сберегательные счета	1050	1010

Корреспонденция счетов при поступлении и оплате гарантийного взноса:

1) при поступлении гарантийного взноса, в случае если НАО проводит конкурс:

Дебет	Кредит	Описание операции
1030 - «Денежные средства на текущих банковских счетах»	3390 - «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»	Поступление гарантийного взноса
3390 - «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность»	1030 - «Денежные средства на текущих банковских счетах»	Возврат гарантийного взноса

2) при оплате гарантийного взноса, в случае если НАО участвует в конкурсе:

Дебет	Кредит	Описание операции
1060 - «Прочие денежные средства»	1030 - «Денежные средства на текущих банковских счетах»	Оплата гарантийного взноса
1030 - «Денежные средства на	1060 - «Прочие денежные	Возврат гарантийного

текущих банковских счетах»	средства»	взноса

4.11. Учет государственных субсидий

Общие положения

Целью раздела является определение порядка учета государственной субсидии и помощи: правильное оформление документов и принятие к учету разных видов государственной субсидии и помощи, достоверное отражение государственной субсидии и помощи в учете, а также ее возврата, полное раскрытие информации о государственной субсидии и помощи в финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи».

Определение

Государство – это государство, субсидирование и помощь от имени государства осуществляется через государственные органы в форме государственных учреждений.

Государственная помощь - это действия государства, направленные на обеспечение специфических экономических выгод для НАО, отвечающей определенным критериям. Государственная помощь не включает косвенные выгоды, предоставляемые посредством влияния на общие условия функционирования.

Государственные субсидии - это государственная помощь в форме передачи НАО ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с его операционной деятельностью. К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены.

Субсидии, относящиеся к активам- это государственные субсидии, основное условие предоставления которых организации состоит в том, что данная организация должна купить, построить или приобрести долгосрочные активы. Оно может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местонахождение или сроки их приобретения или владения.

Справедливая стоимость - это сумма, на которую актив может быть обменен при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга покупателем и продавцом.

Условно-безвозвратные займы - это займы, в отношении которых кредитор принимает на себя обязательство отказаться от истребования предоставленных сумм при выполнении определенных задаваемых условий.

Учетные принципы

Классификация государственной помощи

Выделяют следующие виды государственной помощи:

1) передача НАО ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью НАО;
2) действия Правительства, направленные на обеспечение специфических экономических выгод для НАО, отвечающих определенным критериям;
3) предоставление условно-безвозвратных займов, от погашения которых кредитор отказывается при выполнении определенных предписанных условий;
4) прочие формы государственной помощи НАО такие как дотации/субвенции/премии для покрытия перерасходов и для других нужд.
5) уменьшение налоговых обязательств НАО.

Исходя из вида средств, выделяемых из бюджета и соответствия определению и критериям оценки, государственными субсидиями и государственной помощью признается:

1) приобретение основных средств;
2) капитальный ремонт оборудований, зданий и сооружений;
3) укрепление материально-технической базы;

4) строительство и реконструкция;
5) бюджетные субсидии.

Исходя из вида переданного государством актива (неденежная субсидия) и соответствия определению и критериям оценки, государственными субсидиями и государственной помощью признается:

1) передача недвижимого имущества;
2) передача движимого имущества;
3) передача бесхозного имущества;
4) передача оборудований, товарно – материальных ценностей;
5) укрепление материально-технической базы.

Классификация государственных субсидий

Государственные субсидии предоставляемые юридическому лицу, подразделяются на:

1) Субсидии, относящиеся к активам - это государственные субсидии/вклады, основное условие предоставления которых состоит в том, что НАО должно купить, построить или другим образом приобрести долгосрочные активы.

2) Субсидии, относящиеся к доходу - это государственные субсидии/вклады, не относящиеся к активам.

По способу получения государственные субсидии подразделяются на два вида: 1) денежные выплаты; 2) передача активов.

Признание

Государственные субсидии, в том числе неденежные субсидии по справедливой стоимости не должны признаваться до тех пор, пока не будет существовать обоснованная уверенность, в том, что НАО будет соответствовать условиям их предоставления и субсидии будут получены. Вместе с тем, получение субсидии не представляет доказательства того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.

Государственные субсидии должны признаваться в качестве дохода в тех периодах, что и соответствующие расходы, которые они должны компенсировать, на систематической основе.

В некоторых случаях НАО может предоставляться помощь, нетребующая от общества выполнения каких-либо условий, например, предоставленная в качестве компенсации по расходам или убыткам, понесенным в каком-либо предшествующем периоде. Такая помощь признается доходом в том периоде, в котором она назначена кполучению, с раскрытием информации, обеспечивающей правильное понимание результатов получения данной помощи.

Субсидии относящиеся к активам

Государственные субсидии относящиеся к активам, включая неденежные субсидии по справедливой стоимости, представляются в отчете о финансовом положении в качестве доходов будущих периодов на счете «Государственные субсидии» (для субсидий выданных государством) и «Отложенные доходы» (для субсидий выданных сторонними организациями). В последующем доход признается в отчете о совокупном доходе в течение срока полезного использования актива. Например, отложенные доходы признаются как доход в течение тех периодов и в той пропорции, в которых признаются расходы по амортизации данных активов (пример учета см. «Отложенные капитальные гранты» в разделе «Учет доходов»).

Момент признания государственных субсидий не зависит от того, получены ли субсидии в денежной форме, в форме уменьшения обязательства НАО перед государством или в форме актива.

Субсидии относящиеся к доходу

Государственные субсидии, которые предоставляются НАО на операционную деятельность, отражаются в отчете о совокупном доходе как доходы от государственных грантов в течение периодов, необходимых для сопоставления их с соответствующими расходами, на систематической и рациональной основе.

Государственная субсидия, которая подлежит получению в качестве компенсации за уже понесенные расходы или убытки или в целях оказания НАО немедленной финансовой поддержки без каких-либо будущих соответствующих затрат, признается как доход того периода, в котором она подлежит получению.

Существует два основных подхода к учету государственных субсидий и помощи:

Подход с позиции капитала – государственные субсидии должны отражаться непосредственно на счетах учета собственного капитала, без отражения на счетах доходов.

Подход с позиции доходов – государственные субсидии должны отражаться как доход НАО.

При использовании метода дохода, государственные субсидии следует систематически признавать в составе доходов на протяжении стольких периодов, сколько необходимо для того, чтобы привести эти субсидии в соответствии с затратами, которые они должны компенсировать.

Признание государственных субсидий в качестве дохода в момент их получения не соответствует принципу начисления и применяется только в том случае, когда не существует базы для распределения субсидии на периоды, кроме того одного в котором они получены.

При получении уведомления о выделении государственной субсидии, НАО отражает в учете дебиторскую задолженность по ее получению.

Дт «Дебиторская задолженность»

Кт «Доход будущих периодов (субсидия)»

По мере отнесения субсидии на доход:

Дт «Доход будущих периодов (субсидия)»

Кт «Прочие доходы»

При поступлении денег на счет:

Дт «Деньги»

Кт «Дебиторская задолженность»

Если уведомление о присуждении государственной субсидии сопровождается поступлением денежных средств, то в учете отражаются денежные средства, а не дебиторская задолженность.

Государственная субсидия может принимать форму передачи немонетарного актива (неденежного), например, земли, оборудований или других ресурсов, для использования НАО. В этих обстоятельствах обычной практикой является оценка справедливой стоимости немонетарного актива, и учет, как субсидии, так и актива по данной справедливой стоимости. Иногда применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

Государственные субсидии могут относится к амортизируемым активам и неамортизируемым активам.

Субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, признаются в качестве дохода в течение тех периодов, в которых начисляется амортизация данных активов.

Пример: Получена субсидия в виде здания по справедливой цене 2 000,0 тыс. тенге,помещение будет амортизироваться в течении 20 лет.

Операция	Дб	Кт	Сумма
Оприходовано основное средство (здание)	2410	3520,4420	2000,0 тыс. тенге
Отражены расходы по амортизации здания 2000,0 тыс. тенге/20 лет	7110, 7210, 8410	2420	100,0 тыс. тенге

Отражены доходы от государственной субсидии за отчетный период 2000,0 тыс. тенге/20 лет	3520, 4420	6230	100,0 тыс. тенге

Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут потребовать выполнения определенных обязательств и тогда будут признаваться в качестве дохода в тех периодах, когда были понесены фактические затраты на выполнение данных обязательств. Так, предоставление субсидии в форме земельного участка может быть связано с условием возведения на данном участке здания. В этом случае доход обычно признается в течение срока службы здания.

Пример: Получена субсидия в виде земельного участка по справедливой цене 200,0 тенге, на данном земельном участке будет построено здание НАО на сумму 4000,0 тыс. тенге, которое будет амортизироваться в течение 40 лет.

Операция	Дб	Кт	Сумма
Оприходовано основное средство (земля)	2410	3520,4420	200,0 тыс. тенге
Оприходовано построенное здание	2410	2930, 3310	4000,0 тыс. тенге
Отражены расходы по амортизации здания 4000,0 тыс. тенге/40 лет	7110, 7210, 8410	2420	100,0 тыс. тенге
Отражены доходы от государственной субсидии за отчетный период 200,0 тыс. тенге/40 лет	3520,4420	6230	5,0 тыс. тенге

При предоставлении условно-безвозвратных займов если предусматривается, что при выполнении определенных условий НАО освобождается от возврата полученных ресурсов, и существует достаточная уверенность в том, что НАО выполнит эти условия, указанные средства учитываются в порядке, предусмотренном для субсидий.

С государственными субсидиями может быть связано возникновение условного обязательства.

Например, у НАО может возникнуть обязательство по возврату части субсидии в случае, если выполнение каких-либо операций не произойдет, или будет приостановлено, в определенный срок. Условные активы и обязательства обычно учитываются как забалансовые статьи, но в то же время происходит отслеживание ситуации на предмет необходимости отражения их на балансовых счетах.

При выполнении необходимых условий, указанные средства учитываются в порядке, предусмотренном для субсидий.

Пример: В сентябре государственная помощь в размере 100,0 млн. тенге была предоставлена на создание 100 рабочих мест

Операция	*Дб*	*Кт*	*Сумма*
Предоставлен государственная помощь в сентябре	*1030*	*3380, 4160 (условное обязательство по возврату займа)*	*100,0 млн тенге*
В ноябре выполнены условия: создание 100 рабочих мест	*1270*	*6230*	*100,0 мл. тенге*

Государственные субсидии, выданные в качестве компенсации уже понесенных затрат и потерь или полученные в виде срочной финансовой поддержки без каких-либо соответствующих затрат в дальнейшем, признаются как доход в том периоде, в

котором они предоставлены, в качестве чрезвычайной статьи, если это уместно (МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»).

Субсидии, компенсирующие расходы прошлых периодов, должны признаваться полностью в периоде их поступления в качестве прочих доходов.

Пример: В сентябре получено уведомление о предоставлении государственной субсидии на возмещение расходов на переезд в октябре-ноябре, денежные средства будут получены в феврале следующего года

Операция	Дб	Кт	Сумма
В сентябре отражается дебиторская задолженность и доходы будущих периодов	1270	3520	500,0 тыс. тенге
В октябре отражается прочий доход от государственных субсидий на возмещение расходов на переезд	3520	6230	300,0 тыс. тенге
В ноябре отражается доход на возмещение расходов на переезд	3520	6230	200,0 тыс. тенге
В феврале следующего года – поступление денежных средств	1030	1270	500,0 тыс. тенге

Государственные субсидии в конечном итоге всегда признаются в качестве дохода, либо сразу при получении, либо в будущих периодах, независимо от того, получены ли субсидии в денежной форме, в форме уменьшения обязательства организации перед государством, или в форме актива (неденежная форма субсидирования).

Учет государственных субсидий

После определения размера признаваемой в учете субсидии в каждом отчетном периоде, используется один из двух способов учета государственных субсидий:

Зачисление субсидии напрямую на счет актива (капитальный метод), что приведет к снижению базы для расчета амортизации, при использовании этого способа первоначальная стоимость актива (основных средств) уменьшается на величину полученной субсидии, путем записи по дебету счета учета субсидий и кредиту счета актива (капитальный метод);

Признание субсидии в качестве дохода будущих периодов (метод дохода) и списывать в течении все срока службы актива, в соответствии с данным подходом субсидия относится на доходы либо полностью, если субсидия полностью признается в отчетном периоде, либо постепенно путем списания со счетов доходов будущих периодов, если субсидия признается в течении нескольких периодов (метод дохода).

Пример: Получена субсидия на приобретение компьютеров в размере 100,0 тыс. тенге, стоимость компьютеров 600,0 тыс. тенге, амортизация будет начисляться в течение 4-х лет.

1 способ – Уменьшение стоимости актива на величину субсидии (капитальный метод)

Операция	Дб	Кт	Сумма
Оприходовано основное средство (компьютеры)	2410	3310	600,0 тыс. тенге
Получена субсидия на расчетный счет	1030	4420	100,0 тыс. тенге
Уменьшена стоимость компьютеров на сумму субсидии	4420	2410	100,0 тыс. тенге

Амортизация за отчетный период (600,0-100,0)/4 года Начисление амортизации в каждом отчетном периоде	7110, 7210, 8410	2420	125,0 тыс. тенге

2 способ – отражение субсидии в составе доходов будущих периодов (метод дохода)

Операция	Дб	Кт	Сумма
Оприходовано основное средство (компьютеры)	2410	3310	600,0 тыс. тенге
Признание субсидии в счет доходов будущих периодов	6230	4420	100,0 тыс. тенге
Получена субсидия на расчетный счет	1030	6230	100,0 тыс. тенге
Амортизация за отчетный период 600,0/4 года	7110, 7210, 8410	2420	150,0 тыс. тенге
Отражены доходы от государственной субсидии за отчетный период 100,0 тыс. тенге/4года	3520,4420	6230	25,0 тыс. тенге

Возврат государственных субсидий

Возврат государственных субсидий/целевого вклада

Возврат государственных субсидий/целевого вклада учитывается как пересмотр учетной оценки в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».*

Возврат субсидий, относящихся к доходу, производится в первую очередь в счет оставшейся неамортизированной величины отсроченного дохода, признанного в отношении данной субсидии в отчете о финансовом положении. На сумму превышения возвращаемой величины над таким отсроченным доходом, или в случае его отсутствия, возврат субсидии должен признаваться как расходы периода.

Возврат субсидии, относящейся к активам, должен признаваться путем уменьшения сальдо доходов будущих периодов на сумму возврата. Обстоятельства, которые привели к возврату субсидии, относящейся к активам, могут потребовать дополнительного распределения возможного обесценения новой балансовой стоимости актива.

Пример 1. НАО получило денежные средства в качестве субсидий на покрытие затрат осуществленных в предыдущие отчетные периоды. Полученная субсидия была признана доходом в период получения. На конец отчетного периода всвязи с невыполнением обществом определенных условий уполномоченный государственный орган отозвал выданную субсидию. В результате НАО отражает сумму, подлежащую возврату, следующим образом:

Наименование счета	Дт	Кт
Прочие расходы по возврату ранее полученной субсидии	7480	
Прочая кредиторская задолженность		3380

Пример 2. НАО, в начале отчетного периода, получил денежные средства на приобретение ТМЗ для покрытия затрат в размере 100,000 тыс. тенге. Полученная субсидия была признана отсроченным доходом в момент получения. На конец отчетного периода половина субсидии было использовано, в том числе 40,000 тыс.тенге по целевому назначению, 10,000 не по назначению. Уполномоченный государственный орган на конец отчетного периода отозвал неиспользованную часть, а также 10,000 тыс. тенге. В результате НАО отражает сумму, подлежащую возврату, следующим образом:

	Наименование счета	Дт	Кт
Сумма в пределах отсроченного дохода			

	Государственная субсидия (50,000 тыс.тенге)	3520, 4420	
	Денежные средства		1030
Сумма, превышающая отсроченный доход			
	Прочие расходы по возврату использованной субсидии не по назначению (10,000 тыс.тенге)	7480	
	Прочая кредиторская задолженность		3380

Пример 3. НАО, в начале отчетного периода, получил основные средства в качестве субсидий в размере 100,000 тыс. тенге. Полученная субсидия была признана активом (основное средство) и отсроченным доходом в момент получения. На конец отчетного периода амортизация составила 10,000 тыс.тенге. Уполномоченный государственный орган, на конец отчетного периода отозвал всю сумму субсидии в силу нецелевого использования основного средства. В результате НАО отражает сумму, подлежащую возврату, следующим образом:

Код счета	Наименование счета	Дт	Кт
Сумма в пределах отсроченного дохода			
	Государственная субсидия (90,000 тыс.тенге)	3520, 4420	
	Денежные средства		1030
Сумма, превышающая отсроченный доход			
	Прочие расходы по возврату ранее полученной субсидии (10,000 тыс.тенге)	7480	
	Прочая кредиторская задолженность		3380

Передача запасов в рамках государственных субсидий

Запасы могут быть переданны НАО уполномоченными государственными органами в натуральном выражении. При признании доходов в рамках переданных запасов учитывается фактическое потреблени запасов в процессе производства товаров, оказании услгу или выполнении работ.

Субсидирование процентных ставок полученного займа

В целях поддержки деятельности НАО государство может предоставлять безусловную помощь в виде субсидирования процентных ставок по займам.

НАО признает справедливую стоимость полученных субсидий в составе займа. Проценты по займу начисляются условно по методу эффективной процентной ставки.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

Учетная политика, принятая для государственных субсидий, в том числе методы представления в финансовой отчетности (применяемый способ учета государственных субсидий: зачисление субсидии на счет актива или признание через доходы будущих периодов);

Характер и размер государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также указание других форм государственной помощи, от которых НАО получило прямую выгоду;

Невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

Прочие формы государственной помощи в случае их существенности для характеристики финансового положения и финансовых результатов деятельности организации подлежат раскрытию

Корреспонденция счетов типовых операций по предоставленным государственным субсидиям

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получены субсидии на расчетный счет общества, в счет доходов будущих периодов	1030	3520, 4420
Предоставлено уведомление или получены субсидии, компенсирующие расходы прошлых лет	1030	6230
Признание в отчетном периоде субсидий в качестве дохода, полученных в предыдущих периодах	3520, 4420	6230
Предоставлена субсидия в качестве основного средства	2410	4420
Признание в отчетном периоде дохода от государственных субсидий, полученных в качестве основного средства, пропорционально начисляемой амортизации данного основного средства	4420	6230
Предоставлена субсидия в качестве земельного участка, строительства здания, сооружения	2410	4420
Признание в отчетном периоде дохода от государственных субсидий, полученных в качестве земельного участка, пропорционально начисляемой амортизации построенного здания, сооружения	4420	6230

4.12. Капитал

Определение

Уставный капитал НАО формируется посредством оплаты акций учредителями (единственным учредителем) по их номинальной стоимости и инвесторами по ценам размещения, определяемым в соответствии с требованиями, установленными законодательством Республики Казахстан, и выражается в национальной валюте Республики Казахстан.

Размер предварительной оплаты акций, вносимой учредителями, должен быть не менее минимального размера уставного капитала общества и полностью оплачен учредителями в течение тридцати дней с даты государственной регистрации общества как юридического лица.

Увеличение уставного капитала НАО осуществляется посредством размещения объявленных акций общества.

Капитал представляет собой долю в активах НАО, которая остается после вычета всех обязательств, т.е. величину активов НАО, которая не обременена обязательствами.

Общие положения

Капитал - это средства, которыми располагает НАО для осуществления своей деятельности с целью получения прибыли.

Настоящий раздел учетной политики определяет требования к представлению информации о капитале в финансовой отчетности НАО.

Определения и учетные принципы

Собственный капитал это величина активов НАО, не обремененная обязательствами, равная разнице между суммой активов НАО и величиной его обязательств.

Уставный капитал это основной элемент собственного капитала, представляющий собой совокупность вкладов собственника (учредителя), формирование которого регламентируется нормативными правовыми актами Республики Казахстан и учредительными документами НАО.

Вклад в уставный капитал НАО может быть внесен денежными средствами и (или) путем внесения материальных и иных ценностей, в том числе объектов основных средств и нематериальных активов.

Дополнительно оплаченный капитал это часть уставного капитала НАО, которое отражает увеличение уставного капитала НАО за счет вкладов (имущественных взносов) собственника (учредителя).

Неоплаченный капитал часть уставного капитала НАО, которая отражает задолженность по внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал НАО.

Резервный капитал (капитальные резервы) представляет собой сумму отчислений от чистой прибыли на различные цели, определенные уставом НАО. Капитальные резервы, являющиеся резервным капиталом формируются: для страхования рисков и предотвращения возможных потерь/убытков; для обеспечения стабильного, достаточно контролируемого финансово-хозяйственного развития; Формирование резервного капитала производится за счет нераспределённой прибыли в соответствии с учредительными документами, нормативными правовыми актами, решениями собственника (учредителя).

Порядок определения имущества НАО регламентирован Законом Республики Казахстан «О государственном имуществе», «Об акционерных обществах», Уставом Общества и МСФО (IAS)1 «Предоставление финансовой отчетности».

Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) формируется нарастающим итогом путем прибавления чистого финансового результата деятельности НАО за текущий период к нераспределенной прибыли прошлых лет и вычета распределения данной прибыли.

Собственный капитал НАО представляет собой долю ее активов, оставшуюся после вычета из активов всех обязательств.

Капитал в финансовой отчетности некоммерческой организаций представлен нераспределенным доходом (непокрытым убытком), резервами.

Создание резервов определяется Уставом, внутренними нормативными документами некоммерческой организаций для дополнительной степени защищенности от последствий убытков.

Полученный чистый доход НАО распределяется между ее участниками, и в соответсвии с уставной деятельностью и целями используется в соответствии с решениями органов управления НАО.

Классификация

Капитал включает в себя следующие элементы:

1) Уставный капитал;
2) Дополнительно оплаченный капитал;
3) Неоплаченный капитал;
4) Эмиссионный доход (при наличии);
5) Выкупленные собственные долевые инструменты;
6) Резервный капитал и прочие резервы;
7) Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Собственный капитал НАО формируется за счет следующих источников:

1) вложение в уставной капитал собственником (учредителем) в НАО;
2) за счет нераспределенной прибыли;
3) за счет переоценки активов.

Изменения в собственном капитале за отчетный период включает в себя следующие статьи:

Итоговую прибыль/убыток за отчетный период;

Изменения в учетной политике, исправление ошибок;

Прибыль/убыток от переоценки активов;

Хеджирование денежных потоков;

Вклады собственника (учредителя);

Отчисления от чистого дохода.

Итоговая прибыль/итоговый убыток за отчетный период

Итоговая прибыль (итоговый убыток) - это измерение финансового результата деятельности НАО, который представляет собой разницу между общей суммой доходов и затратами на реализацию услуг, выполнения работ, с учетом доходов и убытков от различных хозяйственных операций.

Изменение в учетной политике, исправление ошибок

Перспективное применение изменения в учетной политике и признание влияния изменения в бухгалтерских оценках применяется:

- к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую поменялась учетная политика;
- признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

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.

Ошибки предыдущих периодов, это пропуски искажения в отчетности НАО для одного и более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:

- имелась в наличии, когда финансовая отчётность за те периоды была утверждена к выпуску;
- могла обоснованно ожидаться быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки и представления финансовой отчетности.

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

Невозможность применения какого-либо требования является практически невозможным, когда НАО, предприняв для этого разумные усилия, не может его применить.

Ретроспективное применение или ретроспективное исправление практически невозможно, если:

1) его последствия не могут быть определены;
2) необходимо сделать допущения о намерениях руководства НАО в предыдущем периоде;
3) необходимо сделать значительные оценочные расчеты, и при этом невозможно, объективно выделить информацию об этих оценочных обязательствах.

Ретроспективное применение новой учетной политики предусматривает корректировку всех входящих сальдо за предыдущие отчетные периоды по каждому компоненту капитала, а также сводных показателей за предыдущие отчетные периоды.

В результате отчётные данные представляются, таким образом, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Изменения учетной политики учитываются ретроспективно, начиная с наиболее раннего периода, для которого это практически целесообразно.

Прибыль/убыток от переоценки активов

Увеличение балансовой стоимости в результате переоцененного актива отражается в соответствующем резерве в составе капитала в сумме, превышающей накопленный ранее убыток от обесценения данного актива. Снижение балансовой стоимости отражается в расходах текущего периода в сумме, превышающей накопленный ранее резерв переоценки по данному активу. Подробное описание рассматриваются в разделе «Обесценение активов».

Хеджирование денежных потоков

Хеджирование денежных потоков представляет собой хеджирование убытков от изменений денежных потоков, которое относится к конкретному риску, связанному с

признанным в балансе активом или обязательством (например, хеджирование всех или отдельных будущих выплат процентов по долговому обязательству с переменной процентной ставкой) или ожидаемой сделкой (например, хеджирование ожидаемой покупки или продажи).

Отчисления от чистого дохода

Часть чистого дохода НАО в соответствии с установленными Правительством Республики Казахстан нормативами для государственных предприятий.

Отчисления от чистого дохода отражаются как обязательства и вычитаются из суммы капитала в периоде, в котором они были объявлены и утверждены.

Изменение в уставном капитале за отчетный период

Изменение в уставном капитале за отчетный период происходит в результате увеличения/уменьшения вкладов собственника (учредителя), в соответствии с изменениями в учредительных документах.

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 5000 «Уставной капитал»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Отражение суммы Уставного капитала в соответствие с учредительными документами, законодательными актами, решениями собственника (учредителя)	5110	5030
Увеличение уставного капитала:		
внесение изменений в учредительный документ Предприятия в соответствии с решениями собственника (учредителя)	5110	5030
Оплата уставного капитала:		
нематериальными активами	2730	5110
основными средствами	2410	5110
биологическими активами	2510	5110
краткосрочными финансовыми инвестициями	1110- 1150	5110
товарно-материальными запасами	1310,1320, 1330, 1350	5110
долгосрочными финансовыми инвестициями	2010 - 2040	5110
деньгами	1010, 1030	5110
Направление резервного капитала на оплату уставного капитала	5410	5110
Направление чистого дохода на оплату уставного капитала	5510,5520	5110

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 5500 «Резервы»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Формирование резервного капитала:		
в пределах сумм, предусмотренных учредительными документами	5510	5410
сверх сумм, предусмотренных учредительными документами	5510	5570
Использование резервного капитала:		
на покрытие убытка отчетного года или предыдущих лет	5410,5570	5510,5520
начисление дивидендов и доходов участникам	5410, 5570	3040
Направление чистого дохода на оплату уставного капитала	5610,5620	5110
Увеличение балансовой стоимости основных средств в результате произведенной переоценки	2410	5520
Корректировка накопленного износа по результатам дооценки основных средств	5520	2420
Уменьшение балансовой стоимости основных средств в результате произведенной переоценки в пределах сумм переоценки:		
- на снижение стоимости	5520	2410
- на снижение износа	2420	5520
Списание суммы дооценки по выбывшим основным средствам	5520	5510

Перенос суммы переоценки основных средств, находящихся в эксплуатации, на нераспределенный доход	5520	5510
Увеличение балансовой стоимости нематериальных активов в результате произведенной операции	2730	5530
Корректировка накопленного износа нематериальных активов по результатам их дооценки	5530	2740
Уменьшение балансовой стоимости нематериальных активов в результате произведенной переоценки в пределах имеющихся сумм ранее произведенной переоценки:		
- на снижение стоимости	5530	2730
- на снижение износа	2740	5530
Списание суммы дооценки по выбывшим нематериальным активам	5530	5510
Списание суммы дооценки по эксплуатируемым нематериальным активам	5530	5510
Дооценка краткосрочных и долгосрочных финансовых инвестиций, предназначенных для продажи	1110	5540
Уценка краткосрочных и долгосрочных финансовых инвестиций, предназначенных для продажи	5540	1110
Списание суммы дооценки по выбывшим краткосрочным и долгосрочным финансовым инвестициям, предназначенным для продажи	5540	5510
Положительная курсовая разница, возникшая по задолженность иностранного участника по вкладу в уставный капитал	5110	5560
Отрицательная курсовая разница, возникшая по задолженность иностранного участника по вкладу в уставный капитал	5560	5110
Списание курсовых разниц, возникших по задолженности иностранного участника по вкладу в уставный капитал	5560	5510

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 5500 «Нераспределенный доход (непокрытый убыток)»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Отражение чистого дохода за отчетный год	5710	5610
Погашение убытка отчетного года и предыдущих лет за счет резервного капитала	5510,5570	5610,5620
Направление чистого дохода на оплату уставного капитала	5610,5620	5110
Перенесение на нераспределенную прибыль при выбытии:		
суммы дооценки по основным средствам	5520	5610
суммы дооценки по нематериальным активам	5530	5610
суммы дооценки по краткосрочным и долгосрочным финансовым инвестициям	5540	5610
Перенос суммы переоценки основных средств, нематериальных активов, находящихся в эксплуатации, на нераспределенный доход	5520	5610
Убыток, полученный при выкупе собственных акций (долей) у акционеров (участников) по цене выше их номинальной стоимости	5610	5210
Отражение убытка, полученного в отчетном периоде	5610	5710
Нераспределенный доход отчетного года, направленный на начисление дивидендов и доходов участникам	5610	3040
Списание непокрытого убытка отчетного года за счет нераспределенного дохода предыдущих лет	5620	5610
Корректировка прибыли (убытка) в результате изменения учетной политики (в т.ч. в связи с переходом на МСФО):		
а) по методике начисления амортизации:		
- в сторону увеличения суммы амортизации	5610	2420
- в сторону уменьшения суммы амортизации	2420	5610
в) по корректировке стоимости активов'		
- в сторону увеличения	соответствующие	5610

	активы	
- в сторону уменьшения	5610	соответствующие активы
б) по корректировке корпоративного подоходного налога:		
- увеличение	5610	3110
- уменьшение	1410 или 3110	5610

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 5700 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Отражение доходов	6010,6110-6160, 6210-6280	5710
Отражение нанесенных расходов	5710	6020,6030, 7010,7110,7210, 7310-7340, 7410-7470, 7710
Отражение итоговой прибыли	5710	5610
Отражение итогового убытка	5610	5710

Раскрытие информации

В финансовой отчетности НАО в отчете об изменениях в капитале раскрываются как минимум следующая информация:

1) чистая прибыль или убыток за отчетный период;

2) по каждому компоненту чистых активов (капитала) - влияние изменения учетной политики и исправления ошибок, признаваемых в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»;

3) сверка между балансовой стоимостью на начало и конец отчетного периода, а также предыдущего отчетного периода всех статей капитала, с отдельным указанием влияния: уставного фонда, резервов, а также нераспределенной прибыли (убытка).

4.13. Учет доходов

Определение

Доходом является увеличение экономических выгод, получаемых НАО в течение отчетного периода, в форме поступления или прироста активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении собственного капитала, не связанных с взносами учредителя.

Доход включает в себя как выручку НАО, так и прочие доходы.

Учет доходов НАО осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Выручка - это доходы от основной деятельности НАО, характеризуемые, в том числе, как доходы от представления образовательных услуг, а также от иной деятельности, предусмотренной в Уставе НАО.

Под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению НАО на его счет. Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми НАО экономическими выгодами и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они исключаются из выручки.

Справедливая стоимость - цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства, при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

Общие положения

Выручка от продажи товаров признается НАО на момент перехода к покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на товары, обычно в момент отгрузки товаров. Если НАО берет на себя обязательство по доставке товаров до определенного места, выручка признается на момент передачи товаров покупателю в пункте назначения.

Выручка от предоставления услуг признается в том учетном периоде, в котором данные услуги были оказаны, исходя из степени завершенности конкретной операции, оцениваемой пропорционально доле фактически предоставленных услуг в общем объеме услуг, которые должны быть предоставлены по договору.

Величина выручки определяется по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Если не представляется возможным надежно оценить справедливую стоимость товара, полученного по бартерной сделке, то выручка оценивается по справедливой стоимости проданных товаров или услуг.

Степень завершенности отражается в подписанном заказчиком акте выполненных работ, который свидетельствует о получении экономических выгод и одновременно надежно оценивает сумму дохода и перехода к заказчику значительных рисков и выгод, связанных с данной сделкой.

При этом реализация продукции (работ, услуг) производится НАО по ценам, которые должны обеспечить полное возмещение понесенных предприятием затрат на их производство, безубыточность его деятельности. Цены на товары (работы, услуги), производимые в рамках объемов работ (услуг), финансируемых из бюджета, устанавливаются обществом по согласованию с уполномоченным органом соответствующей отрасли.

Учетные принципы

Классификация

Доходы НАО классифицируются по следующим видам:

Выручка от реализации услуг может быть получена от следующих видов деятельности определенным Уставом НАО:

1. **Доходы от основной деятельности:**

Виды доходов	Характеристика доходов
От оказания услуг в рамках основной деятельности	Доходы от реализация образовательных услуг, направленных на подготовку кадров по образовательным программам высшего и послевузовского образования; Доходы от реализация общеобразовательных учебных программ начального, основного среднего и общего среднего образования, а также образовательных пргограмм технического и профессионального, послесреднего , дополнительного образования (в случае наличия); Доходы от реализации услуг по дополнительному образованию, связанной с повышением квалификации и переподготовки кадров; Доходы от реализации готовой продукции собственного производства, соданной в

	результате процесса обучения; Доходы от организации и проведения научно-технических исследований и работ, инновационной и инвестиционной деятельности; Доходы от оказания услуг по интеграции образования и науки с производством (в случае наличия); Доходы от издания и реализации научных и методических изданий, учебных фильмов для всех уровней образования (в случае наличия; Доходы от оказания услуг по обеспечению питанием, проживанием и медицинским обслуживанием обучающихся, работников Общества и приглашенных лиц; Доходы от организации и проведения мероприятий, направленных на развитие и укрепление потенциала обучающихся с участием и без участия сторонних лиц и организаций; иные виды доходов, не запрещенных законодательством Республики Казахстан по видам деятельности, соответствующим уставным.
От оказания услуг, связаной с сопровождением образовательного процесса и управления имуществом	Доходы от академической мобильности студентов/слушателей; Доходы на социальное обеспечение студентов/слушателей; Доход от организации повторных экзаменов; Доходы от социальных объектов (столовая, зона отдыха и прочее); Доходы от культурно- воспитательных мероприятий; Доходы от спортивно-оздоровительные услуг; Доходы от управления имуществом; иные виды доходов, не запрещенных законодательством Республики Казахстан, связанные с сопровождением образовательного процесса и управления имуществом.

2. Доходы от обслуживающей деятельности:

Доходы за возмещение затрат по коммунальным расходам;

Доходы от обслуживания социальных объектов;

Доходы от вспомогательного производства;

иные виды доходов, не запрещенных законодательством Республики Казахстан, связанные с обслуживанием образовательного процесса

3. Финансовые доходы включают:

проценты по краткосрочным инвестициям;

вознаграждения по банковским вкладам (депозитам);

от выбытия инвестиций;

прочие неоперационные доходы.

4. Доходы от неосновной и иной деятельности, непрерывно связанные с деятельностью НАО включают:

доходы от выбытия активов;

доходы от безвозмездно полученных активов;

доходы от государственных субсидий;

доходы от государственной помощи;

доходы от списания безнадежных и сомнительных задолженностей;

доход от курсовой разницы;

доходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов;

доходы по процентам от депозитных вкладов;

прочие доходы (расходы в связи с превышением норм командировочных, за использование интернета, штрафов и т.д.).

Доходы Общества относятся к двум основным категориями, которые отражают условия их использования:

1) неограниченные доходы - это доходы, не ограниченные определенными условиями по их использованию. Полученные средства направляются на уставные виды деятельности Общества;

2) ограниченные доходы - возникают при получении средств, направляемых на специальные цели, определенные спонсором или донором в рамках специального соглашения или контракта, и могут быть применены только на эти цели.

К государственным субсидиям и государственной помощи относятся следующие виды доходов, полученные в результате финансирования из бюджета:

1) на приобретение основных средств;
2) капитальный ремонт оборудований, зданий и сооружений;
3) укрепление материально-технической базы;
4) строительство и реконструкция;
5) бюджетные субсидии.

К прочим доходам относятся следующие виды доходов:

1) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
2) суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, установленный действующим законодательством;
3) излишки материальных ценностей, выявленных при инвентаризации;
4) поступления в возмещение причиненных юридическому лицу убытков;
5) прочие доходы, не отнесенные к другим группам.

Признание и учет

Признание и учет доходов отчетного периода

Сумма дохода НАО, полученная в результате оказания услуг и выполнения работ, определяется по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. В большинстве случаев возмещение предоставляется в форме денежных средств или их эквивалентов.

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

1) сумма выручки может быть надежно оценена;
2) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят в НАО;
3) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;
4) расходы, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно оценены.

В соответствии с МСФО признание дохода осуществляется по степени завершенности предоставляемых услуг и работ.

Стадия завершенности операций по получению услуг определяется следующим образом:

1) определение доли услуг, предоставленных на определенную дату, к общему объему услуг, которые должны быть предоставлены;

2) изучение выполненной работы;

3) определение доли расходов, которые были понесены в связи с предоставленными услугами, к общей сумме расходов, которые планируется понести при предоставлении услуг.

Стадия завершенности сделки может быть определена различными методами, в зависимости от характера сделки и могут включать:

1) отчеты о выполненной работе;
2) акты выполненных работ;
3) акты приема-передачи актива;
4) услуги, предоставленные на дату отчетности, в процентах к общему объему услуг;
5) пропорциональное соотношение затрат, понесенных на данный момент, к оценочной величине общих затрат по сделке. В затраты, понесенные на дату составления отчета, включаются лишь те, которые отражают предоставленные на эту дату услуги.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, не отражают предоставленных услуг.

Согласно методу начисления доходы признаются в том периоде, в котором они возникли, когда имеется вероятность того, что Общество получит будущие выгоды, которые могут быть надежно измерены.

Критерии признания обычно применяются отдельно к каждой сделке. Однако при определенных обстоятельствах их необходимо применять к отдельно выделяемым элементам сделки для того, чтобы показать ее содержание.

Учет доходов от продажи активов

Величина поступлений от продажи активов (основные средства, нематериальные активы, и иные активы), отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, не признаваемой доходом от операционной деятельности, определяется в общем порядке в момент продажи активов.

Учет штрафов полученных

Полученные штрафы за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных предприятию убытков (в случае наличия высокой вероятности их получения) принимаются к учету в суммах, оцененных согласно условиям договора в момент нарушений этих условий. В конце отчетного периода, в случае, если контрагенты не признали себя обязанными в результате выданного подтверждения уплатить штрафы либо такая обязанность не возложена на них по решению суда, создается резерв по непризнанным штрафам.

Учет доходов от списания кредиторской задолженности

Кредиторская задолженность признается в момент списания задолженности в составе прочих доходов НАО в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете.

Учет прочих доходов

Доходы, полученные при оприходовании активов, выявленных в ходе инвентаризации, учитываются на счетах прочих доходов по стоимости, которая определяется исходя из их справедливой стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Иные поступления доходы признаются принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах по мере их образования (выявления).

Доход от реализации от основной деятельности учитывается в разделе 6 «Доходы», подразделе 6000 «Доход от реализации продукции и оказания услуг» на счете 6010 «Доход

от реализации продукции и оказания услуг». Прочие доходы от неосновной деятельности отражаются на счете 6290 «Прочие доходы».

Счет	Краткое описание
6010 Доход от реализации продукции и оказания услуг	Доход от реализации продукции и оказания услуг в рамках Устава
6110 Доход по вознаграждениям	Доход по вознаграждениям
6210 Доход от выбытия активов	Доход от выбытия активов
6220 Доход от безвозмездно полученных активов	Доход от безвозмездно полученных активов
6230 Доход от государственных субсидий	Доход от государственных субсидий
6290 Прочие доходы	Прочие доходы

Оценка доходов

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

При совершении бартерной сделки, если не представляется возможным надежно оценить справедливую стоимость сделки, то выручка оценивается по справедливой стоимости оказанных услуг, реализуемых товаров и выполненных работ.

Сумма выручки, возникающей от операции, обычно определяется договором между Обществом и покупателем или пользователем актива. Она оценивается по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению, с учетом суммы любых торговых или оптовых скидок, предоставляемых НАО.

Раскрытие информации

В финансовой отчетности НАО раскрывается следующая информация:
учетная политика, принятая для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с оказанием услуг;

- сумма каждой значимой категории доходов, признанной в течение периода;
- расшифровка финансовых доходов, признанных в течение периода;
- расшифровка прочих доходов, признанных в течение периода;

В финансовой отчетности доходы от основной деятельности группируются и

раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности на основании программ и видов деятельности, оказываемых Обществом.

Особенности МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Общие положения

МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» применяется к договорам на поставку товаров или оказание услуг покупателям, за исключением договоров, которые заключены в отношении:1) аренды; 2) страхования; 3) прав или обязанностей, рассматриваемых в рамках определенных указаний по учету финансовых инструментов, например, по договорам, представляющих собой производные

инструменты; 4) гарантий, кроме гарантийных обязательств по товарам или услугам; 5) обменов немонетарными активами между организациями одной сферы деятельности с целью обеспечения продаж покупателям, не являющимся сторонами такого обмена.

Определения

Актив по договору - право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое исполнение зависит от выполнения определенных условий в будущем, отличных от истечения определенного периода времени.

Договор - соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Дополнительные затраты на заключение договора - это затраты, понесенные НАО в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу).

Покупатель - сторона, заключившая договор с Обществом на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

Обязанность к исполнению - обещание в договоре с покупателем передать покупателю:

1) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми;

2) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

Обязательство по договору - обязанность НАО передать товары или услуги покупателю.

Цена продажи - цена, по которой НАО продало бы покупателю обещанный товар или оказало услугу в отдельности.

Цена операции (для договора с покупателем) - сумма возмещения, право на которое НАО ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или оказания услуг, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон.

Признание выручки

НАО должно признавать выручку, чтобы отразить передачу покупателям обещанных товаров или услуг в сумме возмещения, которое НАО, по ее ожиданиям, будет иметь право получить в обмен на указанные товары или услуги.

НАО, при признании выручки, осуществляет следующие шаги:

1) идентификация договора с покупателем;

2) идентификация обязательства, подлежащего исполнению в рамках договора;

3) определение цены сделки;

4) распределение цены сделки между отдельными обязанностями, подлежащими исполнению в рамках договора;

5) признание выручки в момент (или по мере) исполнения обязанности, подлежащей исполнению в рамках договора (описывается в подразделах «Признание выручки» и «Учетные принципы» настоящей учетной политики).

Идентификация договора

НАО учитывает договор с покупателем при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

1) стороны по договору утвердили договор и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

2) НАО может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

3) НАО может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

4) договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков НАО, как ожидается, изменятся в результате договора); и

5) получение НАО возмещения, право на которое он получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, Общество принимает во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь НАО, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку НАО может предложить покупателю уступку в цене.

НАО должно анализировать выполнение вышеуказанных критериев на постоянной основе, для определения того, не начали ли выполняться эти критерии на более позднюю дату, если они раньше не выполнялись, и, наоборот, не произошло ли значительного изменения в фактах и обстоятельствах, которое может привести к невыполнению ранее выполнявшихся критериев и, как следствие, к невозможности признания выручки по договору.

НАО должно объединять два или более договора, заключенных одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя) и учитывать такие договоры как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:

1) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;

2) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо

3) товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению Договор может быть модифицирован путем изменения предмета и/ или цены договора.

НАО учитывает модификацию договора в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:

1) предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми; и

2) цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает цену обособленной продажи дополнительных обещанных товаров или услуг юридическому лицу и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора.

Если модификация договора не учитывается в качестве отдельного договора, НАО должно учитывать обещанные товары или услуги, которые еще не были переданы на дату модификации договора (т. е. оставшиеся обещанные товары или услуги) одним из способов ниже, в зависимости от ситуации:

1) учитывать модификацию договора, как если бы это было расторжение существующего договора и возникновение нового договора, если оставшиеся товары или услуги являются отличимыми от товаров или услуг, переданных на дату модификации договора или до нее. Сумма возмещения, относимая на оставшиеся обязанности к исполнению (или оставшиеся отличимые товары или услуги в составе одной обязанности к исполнению), является результатом сложения: возмещения, обещанного покупателем (включая суммы, уже полученные от покупателя), которое было включено в оценку цены операции и не было признано в качестве выручки; возмещения, обещанного в рамках модификации договора.

2) учитывать модификацию договора, как если бы это была часть существующего договора, если оставшиеся товары или услуги не являются отличимыми и, следовательно, включаются в одну обязанность к исполнению, которая частично выполняется на дату модификации договора. Влияние модификации договора на цену операции и оценку Общества степени выполнения обязанности к исполнению признается в качестве корректировки выручки (либо как увеличение, либо как уменьшение выручки)

на дату модификации договора (т. е. корректировка выручки осуществляется с использованием кумулятивного подхода).

Идентификация обязательства к исполнению

В момент заключения договора НАО должно оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

1) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

2) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме:

• каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг, которые НАО обещает передать покупателю, считается обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода;

• для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого отличимого товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод.

Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:

1) покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ (т. е. товар или услуга могут быть отличимыми);

2) обещание Общества передать товар или оказать услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору (т. е. товар или услуга являются отличимыми в контексте договора).

Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, НАО должно объединять такие товар или услугу с другими обещанными товарами или услугами до тех пор, пока он не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым. В некоторых случаях это приведет к тому, что НАО будет учитывать все товары или услуги, обещанные по договору, в качестве одной обязанности к исполнению.

Для каждой идентифицированной обязанности к исполнению НАО должно в момент заключения договора определить, выполняет ли он обязанность к исполнению в течение определенного периода, либо в определенный момент времени.

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

НАО передает контроль над товаром или услугой в течение периода и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

1) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением НАО указанной обязанности по мере ее выполнения НАО;

2) в процессе выполнения НАО своих обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива; либо

3) выполнение НАО своих обязанности не приводит к созданию актива, который НАО может использовать для альтернативных целей, и при этом НАО обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Актив, созданный в результате деятельности НАО, не имеет альтернативного способа использования для предприятия, если условиями договора ограничивается возможность НАО свободно определять иную цель использования данного актива в процессе его создания или усовершенствования либо если НАО не имеет практической возможности свободно определять иную цель использования актива в его готовом состоянии. Оценка наличия у НАО возможности использования актива для альтернативных целей осуществляется в момент заключения договора. После

заключения договора НАО не может изменить оценку возможности использования актива для альтернативных целей, кроме случаев, когда стороны договора утвердят модификацию договора, которая значительным образом изменит обязанность к исполнению.

НАО должно проанализировать условия договора, а также законодательные акты, применимые к договору, при решении вопроса о том, обладает ли она обеспеченным правовой защитой правом на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ в соответствии с вышеуказанным подпунктом (3). Право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ необязательно должно быть представлено фиксированной суммой. Однако в любоймомент времени на протяжении срока действия договора НАО должно иметь право на сумму, которая как минимум компенсирует юридическому лицу выполненную к настоящему времени часть работ в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по основаниям иным, нежели неисполнение НАО своих обязанностей по договору.

Если НАО выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, следовательно, обязанность к исполнению выполняется в определенный период времени.

Определение цены сделки

Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие. Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, НАО должно оценить сумму возмещения, право на которое он получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

Сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Обещанное возмещение также может варьироваться, если право НАО на возмещение зависит от наступления или не наступления будущего события. Например, сумма возмещения будет переменной, если продукция продавалась с правом на возврат либо если фиксированная сумма была обещана в качестве бонуса за результаты в случае завершения определенного этапа.

НАО должно оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит НАО:

1) ожидаемая стоимость - это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у Предприятия имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками;

2) наиболее вероятная величина - это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, НАО получает бонус за результат, либо не получает).

НАО должно применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения, право на которое он получит. Кроме того, НАО должно анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной, и идентифицировать обоснованное количество возможных значений суммы возмещения.

НАО должно включить в цену операции некоторую часть или всю сумму переменного возмещения только в той степени, в которой в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки.

В конце каждого отчетного периода НАО должно обновлять оценку цены операции для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода.

НАО должно корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или юридическому лицу значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю.

В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. При корректировке обещанной суммы возмещения на значительный компонент финансирования НАО использует ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между предприятием и покупателем в момент заключения договора. Такая ставка будет отражать кредитные характеристики стороны, получающей финансирование по договору, а также обеспечение или залог, предоставленные покупателем или обществом, включая активы, передаваемые в рамках договора.

НАО определяет ставку дисконтирования путем идентификации ставки, которая дисконтирует номинальную сумму обещанного возмещения до цены, которую покупатель уплатил бы денежными средствами за товары или услуги, в тот момент, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю. После заключения договора Общество не корректирует ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).

НАО представляет влияние финансирования (процентная выручка или процентные расходы) в отчете о совокупном доходе отдельно от выручки по договорам с покупателями. Процентная выручка или процентные расходы признаются только в той степени, в которой при учете договора с покупателем признаются актив по договору (или дебиторская задолженность) или обязательство по договору.

НАО не корректирует обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если период между передачей организацией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем такого товара или услуги составляет не более двенадцати месяцев.

НАО оценивает неденежное возмещение по договору, обещанное покупателем, по справедливой стоимости. Если невозможно определить справедливую стоимость неденежного возмещения, НАО ценивает его на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю в обмен на неденежное возмещение.

Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые НАО выплачивает или ожидает выплатить покупателю (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги у покупателя). Такое возмещение может подразумеваться обычной деловой практикой НАО.

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, поставляемые покупателем, НАО учитывает закупку товара или услуги аналогично тому, как он учитывает другие закупки у поставщиков.

Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых от покупателя, Общество должно учитывать такое превышение как уменьшение цены операции.

Если НАО не может обоснованно оценить справедливую стоимость товара или услуги, полученных от покупателя, она должна учитывать все возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции.

НАО учитывает возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции и, следовательно, выручки, когда происходит более позднее из двух событий, приведенных ниже:

НАО признает выручку в отношении передачи соответствующих товаров или услуг покупателю;

НАО выплачивает или обещает выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием).

В конце каждого отчетного периода НАО, при необходимости, признает обязательство в отношении возврата средств, если он ожидает, что после получения возмещения от покупателя НАО вернет все или часть данного возмещения покупателю. Обязательство в отношении возврата средств оценивается по сумме полученного (или подлежащего получению) возмещения, право на которое НАО не ожидает получить (т. е. суммы, не включенные в цену операции).

Продажа с правом на возврат

НАО должно признать обязательство в отношении возврата средств, если предприятие получает возмещение от покупателя и ожидает, что она вернет все или часть данного возмещения покупателю. Обязательство в отношении возврата средств оценивается по сумме полученного (или подлежащего получению) возмещения, право на которое НАО не ожидает получить (т. е. суммы, не включенные в цену операции). Обязательство в отношении возврата средств (и соответствующее изменение цены операции и, следовательно, обязательства по договору) необходимо корректировать в конце каждого отчетного периода с учетом изменения обстоятельств.

Распределение цены операции на обязанности к исполнению

Целью распределения цены операции является распределение цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое НАО ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

Для распределения цены операции на каждую обязанность к исполнению на основе относительной цены обособленной продажи НАО должно определить цену обособленной продажи в момент заключения договора для отличимого товара или услуги, лежащих в основе каждой обязанности к исполнению по договору, и распределить цену операции пропорционально таким ценам обособленной продажи.

Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги, когда государственное предприятие в сфере образования продает такой товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям.

Оценивая цену обособленной продажи, НАО должно анализировать всю информацию (включая рыночные условия, факторы, специфичные для НАО, и информацию о покупателе или классе покупателей), которая является обоснованно доступной. При этом НАО должно применять методы оценки последовательно в аналогичных обстоятельствах.

Подходящие методы оценки цены обособленной продажи товара или услуги включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:

1) подход, основанный на скорректированной рыночной оценке – НАО может провести анализ рынка, на котором он продает товары или услуги, и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи НАО.

2) подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи – НАО может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.

Остаточный подход – НАО может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Однако НАО может использовать остаточный подход для оценки цены обособленной продажи товара или услуги лишь в случае соблюдения одного из критериев ниже:

1) НАО продает один и тот же товар или услугу различным покупателям (одновременно или почти одновременно), получая при этом существенно различающиеся суммы (т. е. цена продажи является в высшей степени переменной, поскольку типичная цена обособленной продажи не является очевидной на основе операций в прошлом или других наблюдаемых подтверждений); либо

2) НАО еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (т. е. цена продажи является неопределенной).

Для оценки цен обособленной продажи товаров или услуг, обещанных по договору, может понадобиться комбинация методов, если несколько таких товаров или услуг имеют в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи. Например, НАО может использовать остаточный подход для оценки агрегированной цены обособленной продажи для обещанных товаров или услуг, имеющих в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи, а затем использовать другой метод оценки цен обособленной продажи каждого из остальных товаров или услуг относительно такой расчетной агрегированной цены обособленной продажи, определенной в соответствии с остаточным подходом. Когда НАО использует комбинацию методов для оценки цены обособленной продажи каждого обещанного товара или услуги по договору, она должна оценить, будет лираспределение цены операции на основе таких расчетных цен обособленной продажи соответствовать цели распределения цены операции и требованиям к оценке цен обособленной продажи.

Покупатель получает скидку за покупку пакета товаров или услуг, если сумма цен обособленной продажи пакета товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору. За исключением ситуаций, когда НАО располагает наблюдаемым подтверждением того, что вся скидка относится исключительно к одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению по договору, НАО должно распределить скидку пропорционально на все обязанности к исполнению по договору на основе относительных цен обособленной продажи соответствующих отличимых товаров или услуг.

НАО может распределять всю скидку на одну или несколько, но не все, обязанности к исполнению по договору в случае соблюдения всех критериев ниже:

1) НАО регулярно продает каждый отличимый товар или услугу (или каждый пакет отличимых товаров или услуг) в договоре в отдельности;

2) НАО также регулярно продает в отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг в каждом пакете;

3) скидка, относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, описанному в подпункте (2), является практически такой же, как и скидка в договоре, а анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемое подтверждение обязанности к исполнению (или обязанностей к исполнению), к которой относится вся скидка, предусмотренная в договоре.

Если вся скидка относится на одну или несколько обязанностей к исполнению в договоре, НАО должно распределить скидку до использования остаточного подхода для оценки цены обособленной продажи товара или услуги.

Переменное возмещение, обещанное по договору, может относиться ко всему договору или к его определенной части, например:

1) одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению в договоре (например, бонус может зависеть от передачи Общество конкретного обещанного товара или услуги в течение указанного периода времени);

2) одному или нескольким, но не всем отличимым товарам или услугам, обещанным в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который представляет собой одну обязанность к исполнению.

НАО должно распределить всю переменную сумму (и последующие изменения такой суммы) на обязанность к исполнению или на отличимые товар или услугу, которые

являются частью одной обязанности к исполнению, при условии соблюдения обоих критериев ниже:

1) условия переменного платежа относятся непосредственно к деятельности НАО по выполнению обязанности к исполнению или передаче отличимого товара или услуги (или к конкретному результату выполнения обязанности к исполнению или передачи отличимых товара или услуги); и

2) распределение всей переменной суммы возмещения на обязанность к исполнению или отличимые товар или услугу соответствует цели распределения цены операции при рассмотрении всех обязанностей к исполнению и условий оплаты по договору.

НАО должно распределять на обязанности к исполнению в договоре любые последующие изменения цены операции на той же основе, что и в момент заключения договора. Следовательно, НАО не должно повторно распределять цену операции для отражения изменений цен обособленной продажи после заключения договора. Суммы, распределенные на выполненную обязанность к исполнению, должны признаваться как выручка или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены операции.

НАО должно распределять изменение цены операции в полном объеме на одну или несколько, но не все обязанности к исполнению или отличимые товары или услуги, обещанные в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который включается в одну обязанность к исполнению, только в случае выполнения приведенных критериев, относящихся к распределению переменного возмещения.

Представление

НАО должна представлять договор в отчете о финансовом положении в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением предприятием обязательств по договору и платежами покупателя. НАО должно представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение.

Дебиторская задолженность - это право НАО на возмещение, которое является безусловным. Право на возмещение является безусловным, если наступление момента, когда такое возмещение становится подлежащим выплате, обусловлено лишь течением времени. Например, НАО признает дебиторскую задолженность, если у нее имеется существующее право на получение платежа, даже если такая сумма может подлежать возврату в будущем. НАО должно учитывать дебиторскую задолженность в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». После первоначального признания дебиторской задолженности по договору любая разница между оценкой дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» и соответствующей ей суммой признанной выручки должна представляться в качестве расходов (например, в качестве убытка от обесценения).

НАО должно применять МСФО (IFRS) 15 ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Настоящий переход не применяется к выполненным договорам, по которым НАО на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 15 передал все товары или услуги в соответствии с разделом «Доходы» настоящей учетной политики. А именно:

1) датой первоначального применения является начало отчетного периода, в котором НАО впервые применяет требования настоящей главы. Датой первоначального применения является дата вступления МСФО (IFRS) 15 в силу;

2) при первом применении МСФО (IFRS) 15 НАО должно представить количественную информацию, требуемую МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» только для годового периода, предшествующего первому годовому периоду, в котором применяется МСФО (IFRS) 15;

3) в случае выполненных договоров НАО не должно пересчитывать договоры, срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода;

4) в случае выполненных договоров с переменным возмещением НАО может использовать цену операции на дату, на которую договор был выполнен вместо оценки величин переменного возмещения в сравнительных отчетных периодах;

5) для всех отчетных периодов, представленных до даты первоначального применения, НАО должно раскрывать сумму цены операции, распределенную на оставшиеся обязанности к исполнению, а также объяснение того, когда НАО ожидает признать такие суммы в качестве выручки;

6) в случае использования НАО какого-либо упрощения практического характера, НАО должно применять такое упрощение последовательно в отношении всех договоров в рамках всех представленных отчетных периодов. Кроме того, НАО должно раскрывать всю информацию ниже: использованные упрощения; и в той степени, в которой это обоснованно возможно, качественную оценку расчетного влияния применения каждого такого упрощения.

Раскрытие информации

Новые требования по раскрытию описательной и количественной информации в примечании к финансовой отчетности направлены на то, чтобы пользователи финансовой отчетности получили возможность оценить суммы, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков по договорам с покупателями.

НАО должно раскрывать все указанные ниже суммы за отчетный период, за исключением случаев, когда такие суммы представлены отдельно в отчете о совокупном доходе в соответствии с другими МСФО: выручка по договорам с покупателями; убытки от обесценения, признанные по дебиторской задолженности или активам по договорам, относящимся к договорам с покупателями.

НАО должно детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, например: вид товара или услуги; географический регион;
рынок или класс покупателей; вид договора (например, договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс»; срок действия договора.

Кроме того, НАО должно раскрывать достаточно информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять отношение между раскрытием информации о детализированной выручке и информацией о выручке, которая раскрывается по каждому отчетному сегменту.

НАО должно раскрывать информацию обо всем нижеперечисленном:

1) остатки на начало и конец периода для дебиторской задолженности, активов по договорам и обязательств по договорам, относящиеся к договорам с покупателями, если они отдельно не представлены или не раскрыты иным образом;

2) объяснение значительных изменений остатков активов и обязательств по договорам в течение отчетного периода, такие, как объединение бизнеса, обесценение актива по договору, изменения оценок и т.д.;

3) выручка, признанная в отчетном периоде, которая была включена в состав остатка обязательства по договорам с покупателями на начало периода; и

4) выручка, признанная в отчетном периоде, относящаяся к выполненным (или частично выполненным) в предыдущих периодах обязанностям к исполнению (например, изменения цены операции).

НАО должно раскрывать информацию о своих обязанностях к исполнению в договорах с покупателями, включая описание всего нижеперечисленного:

1) момент, когда НАО обычно выполняет обязанность к исполнению (например, при отгрузке, при доставке, по мере оказания услуг или после завершения оказания

услуги), включая то, когда обязанности к исполнению выполняются в соглашении о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой;

2) значительные условия оплаты (например, когда обычно наступает момент, когда возмещение становится подлежащим оплате, присутствует ли в договоре значительный компонент финансирования, является ли сумма возмещения переменной);

3) характер товаров или услуг, которые предприятие пообещала передать, с указанием обязанностей к исполнению по организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной;

4) обязательства в отношении возвратов товаров, возвратов средств и прочие аналогичные обязательства; и

5) виды гарантий и соответствующих обязательств.

НАО должно раскрывать следующую информацию об оставшихся обязанностях к исполнению:

1) совокупная величина цены операции, распределенная на обязанности к исполнению, являющиеся невыполненными (или частично невыполненными) на конец отчетного периода;

2) объяснение того, когда НАО ожидает признать в качестве выручки сумму по невыполненной обязанности к исполнению, которое НАО должно раскрывать одним из следующих способов:

3) на количественной основе, используя временные интервалы, в наибольшей степени соответствующие периоду выполнения оставшихся обязанностей к исполнению; либо используя качественную информацию.

НАО должно раскрывать информацию о суждениях и изменениях в суждениях, использовавшихся при применении настоящего стандарта, которые значительно влияют на определение суммы и распределение во времени выручки по договорам с покупателями. В частности, НАО должно объяснить суждения и изменения в суждениях, которые использовались при определении обеих позиций ниже: распределение во времени выполнения обязанностей к исполнению; и цена операции и суммы, распределенные на обязанности к исполнению.

НАО должно представить описание:

1) суждений, использовавшихся при определении суммы затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем;

2) метода, используемого для определения амортизации за каждый отчетный период.

4.14. Учет расходов

Общие положения

Расходы представляют собой затраты НАО, возникающие в ходе осуществления образовательной и иной деятельности, представляющие собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или амортизации активов или увеличения обязательств, которое приводит к уменьшению чистых активов (не связанному с выплатами учредителю).

Расходы формируются и признаются на основании первичных документов бухгалтерского учета в соответствии с учетными принципами, отраженными в настоящей учетной политике, а также нормативными правовыми актами и международными стандартами финансовой отчетности.

Расходы на производство–расходы, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг в рамках уставной деятельности

При признаии расходов на производство допускается группировка продуктов, работ и услуг по определенным признакам, например: идентичности, однородности или по иным признакам.

Расходы на вспомогательное производство– расходы производств, связанных с обслуживанием основного производства.

Накладные расходы– расходы сопровождающие, сопутствующие производству, но не связаны с ним напрямую. К ним относятся: заработная плата аппарата управления и обслуживающего персонала, затраты связанные с использованием энергии (электрической и тепловой), текущий ремонт, амортизация нематериальных активов и основных средств и иные расходы. При выпуске предприятием нескольких видов продукции накладные расходы распределяются между ними косвенным способом через базу распределения.

Себестоимость реализованного продукта, работы и услуги —затраты на основное и вспомогательное производство, а также накладные и иные расходы, связаные с производственным процессом и обслуживанием производственного процесса.

Расходы периода – это непроизводственные расходы, которые включают расходы по реализации продукции и оказанию услуг, административные расходы, расходы на финансирование и прочие расходы, которые не связаны с производственным процессом и обслуживанием производственного процесса.

Расходы по реализации – расходы, связанные с продвижением и процессом реализацией деятельности НАО.

Административные расходы– управленческие и хозяйственные расходы, направленные на организацию деятельности НАО и решением общехозяйственных вопросов, несвязанные с производственной деятельностью НАО.

Расходы по вознаграждениям (финансированию) – это выплаты, кроме выплат основного долга, связанные с привлечением вкладов, с получением кредитов, микрокредитов, займов, финансовой аренды (лизинга), гарантий, с заключением договоров факторинга и прочие выплаты, связанные с деятельностью по выплате вознаграждения.

Прочие расходы – расходы, не связанные с основой деятельностью НАО.

Расходы будущих периодов - это расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Производственный персонал - работники, непосредственно участвующие в процессе основного и вспомогательного.

Административно-управленческий персонал - категория работников, непосредственно осуществляющих функции управления НАО, а также работники, обслуживающие и сопровождающие производственные вопросы согласно должностных инстукций.

Административно-обслуживающий персонал - категория работников занятых в организации деятельности НАО, а также обслуживающие и сопровождающие производственные вопросы;

Административно-хозяйственный персонал – категория работников занятых в решении административных и общих вопросов деятельности НАО, а также обслуживающие и сопровождающие производственные вопросы;

Прочие работники, работники обеспечивающие рабочее состояние производственных процессов и сохранность имущества общества в целом.

База распределения затрат – показатель, непосредственно относящийся к процессу производства определенных видов работ и услуг пропорционально которым на себестоимость этих видов работ и услуг относятся накладные расходы.

В качестве базы распределения должен выбираться фактор, который наиболее соответствует накладным расходам производственного процесса:

1) время отработанное производственным персоналом;
2) время отработанное оборудованием;
3) фонд оплаты труда производственного персонала;
4) себестоимость произведенной продукции, работы и услуги;
5) доходы признанные по результатам производственной деятельности;
6) и др.

Метод начисления

Метод начисления - метод учета, согласно которому результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения, в том числе со дня выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки и передачи товаров покупателю или его доверенному лицу с целью реализации или оприходования имущества, а не со дня получения или выплаты денег или их эквивалентов.

Учетные принципы

Классификация расходов

Расходы в соответствии с их экономическим содержанием классифицируются на:

1) затраты на производство;

2) расходы периода.

По способу включения в производственную себестоимость затраты на производство подразделяются на:

- затраты основного производства;
- затраты вспомогательного производства;
- накладные расходы.

Расходы периода подразделяются на:

- расходы по реализации;
- административные расходы;
- расходы по вознаграждениям;
- прочие расходы

Затраты основного производства

Аналитический учет затрат на основное производство ведется раздельно по подразделениям и по видам основной производственной деятельности в соответствии с предметом и целью деятельности, предусмотренной Уставом Общества.

Виды расходов по основной производственной деятельности:

Виды расходов	Характеристика доходов
От оказания услуг в рамках основной деятельности	Расходы от реализация образовательных услуг, направленных на подготовку кадров по образовательным программам высшего и послевузовского образования; Расходы от реализация общеобразовательных учебных программ начального, основного среднего и общего среднего образования, а также образовательных пргограмм технического и профессионального, послесреднего , дополнительного образования (в случае наличия); Расходы от реализации услуг по дополнительному образованию, связанной с повышением квалификации и переподготовки кадров; Расходы от реализации готовой продукции собственного производства, соданной в результате процесса обучения; Расходы от организации и проведения научно-технических исследований и работ, инновационной и инвестиционной деятельности; Расходы от оказания услуг по интеграции образования и науки с производством (в случае наличия);

	Расходы от издания и реализации научных и методических изданий, учебных фильмов для всех уровней образования (в случае наличия; Расходы от оказания услуг по обеспечению питанием, проживанием и медицинским обслуживанием обучающихся, работников Общества и приглашенных лиц; Расходы от организации и проведения мероприятий, направленных на развитие и укрепление потенциала обучающихся с участием и без участия сторонних лиц и организаций; иные виды расходы, возникающие в процессе деятельности НАО, не запрещенных законодательством Республики Казахстан и соответствующие уставным целям.
От оказания услуг, связаной с сопровождением образовательного процесса и управления имуществом	Расходы от академической мобильности студентов/слушателей; Расходы на социальное обеспечение студентов/слушателей; Расходы от организации и проведения повторных экзаменов; Расходы от социальных объектов (столовая, зона отдыха и прочее); Расходы от культурно- воспитательных мероприятий; Расходы от спортивно-оздоровительные услуг; Расходы от управления имуществом; иные виды расходов, не запрещенных законодательством Республики Казахстан, связанные с сопровождением образовательного процесса и управления имуществом.

Раздельный учет затрат на основное производство представляет собой систему сбора и обобщения данных о затратах и задействованных активах раздельно по каждому виду основной производственной деятельности. Раздельный учет основывается на первичных документах бухгалтерского учета, которые обеспечивают необходимый уровень детализации для разделения затрат и задействованных активов.

2. Расходы на вспомогательное производство:

расходы, связанные с обеспечением работы библиотеки;

расходы, связанные с обеспечением работы типографии;

расходы, связанные с обеспечением работы общественного пункта питания;

расходы, связанные с обеспечением студентов и слушателей проживанием в общежитии;

и др.

2. **Накладные расходы.**

3. **Административные расходы**

5. Расходы от неосновной и иной деятельности, непрерывно связанные с деятельностью НАО включают:

расходы от выбытия активов;

расходы, связанные с обесценением активов;

расходы в рамках государственных субсидий;

расходы в рамках государственной помощи;

расходы от списания безнадежных и сомнительных задолженностей;

расходы от курсовой разницы;

расходы от создания резервов;

прочие доходы (расходы в связи с превышением норм командировочных, за использование интернета, штрафов и т.д.).

Применение МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Затраты по договору

Дополнительные затраты на заключение договора

НАО должно признавать в качестве актива дополнительные затраты на заключение договора с покупателем, если организация ожидает возмещения таких затрат.

Дополнительные затраты на заключение договора – это затраты, понесенные организацией в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу).

Затраты на заключение договора, которые были бы понесены вне зависимости от заключения договора, должны признаваться в качестве расходов по мере возникновения, за исключением случаев, когда такие затраты однозначно будут возмещены покупателем, вне зависимости от того будет ли заключен договор.

В качестве упрощения практического характера организация может признавать дополнительные затраты на заключение договора в качестве расходов по мере возникновения, если срок амортизации актива, который организация в противном случае признала бы, составлял бы не более одного года.

Затраты на выполнение договора

Если затраты, понесенные при выполнении договора с покупателем, не попадают в сферу применения другого стандарта (например, МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»), Предприятие должно признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем критериям ниже:

затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать (например, затраты, относящиеся к услугам, которые будут оказаны при продлении существующего договора, или затраты на проектирование актива, который будет передан по конкретному договору, который еще не был утвержден);

затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем; и

ожидается, что затраты будут возмещены.

В случае затрат на выполнение договора с покупателем, которые попадают в сферу применения другого стандарта в составе МСФО, организация должна учитывать такие затраты в соответствии с такими другими стандартами в составе МСФО.

Затраты, которые относятся непосредственно к договору (или к определенному предполагаемому договору), включают в себя следующие затраты:

1) прямые затраты на оплату труда (например, заработная плата работников, которые оказывают услуги непосредственно покупателю);

2) прямые затраты на материалы (например, расходные материалы, используемые для предоставления услуг покупателю);

3) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);

4) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем;

5) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора (например, выплаты субподрядчикам).

НАО должно признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:

1) общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором, в которых организация должна оценивать такие затраты);

2) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;

3) затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и

4) затраты, в отношении которых НАО не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Амортизация и обесценение

Актив, признанный должен амортизироваться на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив.

Актив может относиться к товарам или услугам, которые будут переданы в соответствии с конкретным предполагаемым договором.

НАО должно скорректировать амортизацию для учета значительного изменения ожидаемых организацией сроков передачи покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Такое изменение должно учитываться как изменение оценочного значения в соответствии с МСФО (IAS) 8.

НАО должно признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка в той степени, в которой балансовая стоимость актива, превышает:

1) оставшуюся сумму возмещения, которую организация ожидает получить в обмен на товары или услуги, к которым относится актив;

2) за вычетомзатрат, непосредственно связанных с предоставлением таких товаров или услуг, которые не были признаны в качестве расходов.

Для целей определения суммы возмещения, которую НАО предполагает получить, организация должна использовать принципы определения цены операции (за исключением требований относительно ограничения оценок переменного возмещения) и корректировать такую сумму с учетом влияния кредитного риска покупателя.

Прежде чем НАО признает убыток от обесценения по активу НАО должно признать убыток от обесценения по активам, связанным с договором, которые признаются в соответствии с другим стандартом в составе МСФО (например, МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38). После применения теста на обесценение Общество должно включить полученную балансовую стоимость активав балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой он относится, для целей применения МСФО, к такой единице, генерирующей денежные средства.

НАО должно признавать в составе прибыли или убытка восстановление всего или части убытка от обесценения, ранее признанного, когда условия, вызвавшие обесценение, более не имеют место либо произошло их улучшение. Увеличившаяся балансовая стоимость актива не должна превышать сумму, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы ранее убыток от обесценения признан не был.

По характеру, затраты основного производства подразделяются на:

1) оплату труда работников, занятых в производстве основной продукции, т.е. оказание образовательных услуг;

2) налоги и социальные отчисления от фонда оплаты труда работников, занятых в производстве основной продукции, т.е. оказание образовательных услуг;

3) запасы: сырье, материалы, ГСМ, запасные части, прочие запасы;

4) работы и услуги, полученные от подрядчиков;

5) прочие затраты, непосредственно связанные с оказанием услуг;

6) расходы на вспомогательное производство;

7) накладные расходы, включая амортизацию основных средств и нематериальных активов.

Для учета затрат на основное производство используется счет 8110 бухгалтерского учета.

По характеру, затраты вспомогательного производства подразделяются на:

1) оплату труда работников, занятых в производстве продукции, оказании услуг и выполнения работ, обслуживающих основное производство, т.е. оказание образовательных услуг;

2) налоги и социальные отчисления от фонда оплаты труда, занятых в производстве продукции, оказании услуг и выполнения работ, обслуживающих основное производство, т.е оказание образовательных услуг;

3) запасы: сырье, материалы, ГСМ, запасные части, прочие запасы;

4) работы и услуги, полученные от подрядчиков;

5) прочие затраты, непосредственно связанные со вспомогательным производством;

6) накладные расходы, включая амортизацию основных средств и нематериальных активов.

Для учета затрат на вспомогательное производство используется счет 8310 бухгалтерского учета, том числе:

По характеру затрат накладные расходы подразделяются на:

1) оплата труда работников;

2) налоги и социальные отчисления работников;

3) запасы: сырье и материалы, ГСМ, запасные части и прочие запасы;

4) работы и услуги, полученные от подрядчиков;

5) амортизация основных средств и нематериальных активов, участвующих в процессе оказания услуг;

6) обслуживание и ремонт основных средств;

7) энергия тепловая и электрическая:

8) водоснабжение и канализация и иные коммунальные затраты;

9) транспортные услуги;

10) услуги связи;

11) информационные услуги;

12) консультационные услуги;

13) командировочные услуги;

14) операционная аренда;

15) пожарная безопасность и соблюдение специальных требований;

16) охрана труда и техника безопасности;

17) налоги;

18) расходы по обязательному страхованию гражданско-правовой ответственности работодателя

19) расходы по обязательному страхованию транспортных средств;

20) прочие накладные расходы.

Себестоимость оказанных услуг

Себестоимость продукции - это совокупность затрат по реализации услуг и работ. В себестоимость услуги включаются расходы на основное производство, расходы на вспомогательное производство, накладные расходы. Детальная структура затрат, включаемых в себестоимость зависит от особенностей производственного процесса и характером выполняемых услуг и работ.

Признание расходов

Расходы признаются при наличии следующих условий:

1) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить;

2) если возникает уменьшение в будущем экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательств.

Это означает, что признание расходов происходит в том же периоде, в котором признается увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования).

Расходы признаются на основе прямой связи между понесенными затратами и поступлениями по конкретным статьям доходов. Этот процесс предполагает одновременное признание доходов и расходов, которые являются результатом одних и тех же сделок.

Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких отчетных периодов и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно. Распределение расходов по отчётным периодам производится на основе обоснованного и систематического определения сумм, признаваемых в каждом отчётном периоде.

Если произведенные затраты не приводят к ожидаемым экономическим выгодам, или будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе, то затраты признаются расходом того периода, в котором выявлены соответствующие обстоятельства.

База распределения затрат

Расходы на основное производство относятся непосредственно к прямым производственным расходам.

При выпуске предприятием нескольких видов услуг, производства продукции, выполнения работ накладные расходы распределяются между ними косвенным способом и включаются в расходы производства.

При наличии вспомогательного производства затраты распределяются по видам услуг, производства продукции, выполнения работ исходя из фактического участия вспомогательного производства в производстве основной услуги, производства продукта, выполнения работы.

Общество должно предоставлять аналитическую структуру расходов, используя классификацию, основанную либо на характере, либо на функциональном назначении расходов, в зависимости от того, какой из классификационных признаков более уместен.

Для учета себестоимости оказанных услуг используется счет 7010 бухгалтерского учета.

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 7010 «Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
В конце отчетного периода списаны затраты основного производства на себестоимость по видам основной производственной деятельности	7010	8110
Закрытие в конце отчетного периода производственные расходы на итоговый прибыль(итоговый убыток)	5710	7010

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 8110 «Основное производство»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
6290Израсходованы запасы: сырье, материалы, ГСМ и прочие ТМЗ на основную производственную деятельность	8110	1310
Начислена заработная плата работникам, занятым основной производственной деятельностью	8110	3350
Начислен социальный налог с заработной платы работников, занятых основной производственной	8110	3150

деятельностью		
Начислены социальные отчисления, с заработной платы работников, занятых основной производственной деятельностью	8110	3210
Работы, полученные от подрядчиков	8110	3310
Распределены накладные расходы по видам основной производственной деятельности в соответствии с базой распределения накладных расходов	8110	8410
В конце отчетного периода списаны затраты основного производства на себестоимость по видам основной производственной деятельности	7010	8110

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 8310 «Вспомогательное производство»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Израсходованы запасы: сырье, материалы, ГСМ и прочие ТМЗ на вспомогательное производство;	8310	1310
Начислена заработная плата работникам, занятым вспомогательным производством	8310	3350
Начислен социальный налог с заработной платы работников, занятых вспомогательным производством	8310	3150
Начислены социальные отчисления, с заработной платы работников, занятых вспомогательным производством	8310	3210
Работы, полученные от подрядчиков	8310	3310
Распределены накладные расходы на вспомогательное производство в соответствии с базой распределения накладных расходов	8310	8410
В конце отчетного периода списаны затраты вспомогательного производства на затраты основного производства по видам основной производственной деятельности, на расходы по реализации, на административные расходы в соответствии с базой распределения вспомогательных расходов	8110, 7110, 7210	8310

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 8410 «Накладные расходы»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Израсходованы запасы: сырье, материалы, ГСМ и прочие ТМЗ, расходы по которым нельзя прямо и непосредственно отнести к определенному виду производственной деятельности	8410	1310
Начислена заработная плата работникам, расходы по которым нельзя прямо и непосредственно отнести к определенному виду производственной деятельности	8410	3350
Начислен социальный налог с заработной платы работников, расходы по которым нельзя прямо и непосредственно отнести к определенному виду производственной деятельности	8410	3150
Начислены социальные отчисления, с заработной платы работников, расходы по которым нельзя прямо и непосредственно отнести к определенному виду производственной деятельности	8410	3210
Работы, полученные от подрядчиков, расходы по которым нельзя прямо и непосредственно отнести	8410	3310

Расходы по амортизации основных средств и нематериальных активов	8410	2420,2740
Расходы по энергии, по услугам связи, операционной аренде, по транспортным услугам, информационным и консультационным и прочим услугам	8410	3310
Командировочные расходы	8410	1251
Налоги и другие обязательные платежи в бюджет: налог на транспорт, налог на землю, налог на имущество, плата за эмиссии в окружающую среду и пр. налоги и платежи	8410	3160,3170, 3180,3190
В конце отчетного периода распределены накладные расходы по видам основной производственной деятельности на основное производство, на вспомогательное производство в соответствии с базой распределения накладных расходов	8110, 8310	8410

Расходы периода

Расходы по реализации

По характеру затрат расходы по реализации подразделяются на:

- запасы: сырье и материалы, ГСМ, запасные части и прочие запасы;
- оплата труда работников;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- операционная аренда;
- командировочные услуги;
- налоги и социальные отчисления;
- другие обязательные платежи в бюджет;
- прочие расходы.

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 7110 «Расходы по реализации продукции и оказанию услуг»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым в процессе реализации	7110	2740
Начисление амортизации по основным средствам и недвижимости, используемым в процессе реализации	7110	2420
Стоимость материалов, израсходованных в процессе реализации	7110	1310
Списание расходы будущих периодов, связанных с выплатами страховых премий страховой организации по договору страхования	7110	1720
Начисление заработной платы работникам, занятым реализацией	7110	3350
Начисление социального налога, социальных отчислений	7110	3150, 3210
Приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за оказанные услуги по реализации и рекламе	7110	3310
Начисление резерва на оплату отпусков работникам, занятым реализацией	7110	3430
Образование резерва на предстоящие расходы на ремонт основных средств, используемых в процессе реализации	7110	3440
Расходы по служебным командировкам работников, занятых в процессе реализации продукции (услуг)	7110	1250

Закрытие в конце отчетного периода счета 7110	5710	7110

Административные расходы

По характеру затрат административные расходы подразделяются на:

- запасы: сырье и материалы, ГСМ, запасные части и прочие запасы;
- оплата труда работников;
- амортизация основных средств и нематериальных активов;
- обслуживание и ремонт основных средств;
- энергия тепловая и электрическая;
- водоснабжение и канализация и иные коммунальные расходы;
- страхование;
- транспортные услуги:
- операционная аренда;
- услуги связи;
- повышение квалификации работников;
- консультационные услуги;
- информационные услуги;
- командировочные услуги;
- аудиторские услуги;
- услуги охраны;
- банковские услуги;
- охрана труда и техника безопасности:
- пожарная безопасность и соблюдение специальных требований
- представительские расходы;
- налоги и социальные отчисления;
- другие обязательные платежи в бюджет;
- прочие расходы.

Для учета административных расходов используется счет 7210 бухгалтерского учета.

Корреспонденция счетов типовых операций по счету 7210 «Административные расходы»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Израсходованы запасы: сырье, материалы, ГСМ и прочие ТМЗ, на административные цели	7210	1310
Начислена заработная плата работникам, связанных с административно - управленческой деятельностью	7210	3350
Начислен социальный налог с заработной платы работников, связанных с административно–управленческой деятельностью	7210	3150
Начислены социальные отчисления с заработной платы работников, связанных с административно–управленческой деятельностью	7210	3210
Расходы по амортизации основных средств и нематериальных активов, связанные с административно-управленческой деятельностью	7210	2420,2740
Расходы по обслуживанию и ремонту основных средств и нематериальных активов, по энергии, по услугам связи, операционной аренде, по транспортным услугам, информационным и консультационным и прочим услугам, связанных с административно-управленческой деятельностью	7210	3310
Командировочные расходы, связанные с	7210	1250

административно-управленческой деятельностью		
Налоги и другие обязательные платежи в бюджет: налог на транспорт, налог на землю, налог на имущество, плата за эмиссии в окружающую среду и пр. налоги и платежи, связанные с административно-управленческой деятельностью	7210	3160,3170, 3180,3190
Отнесены на расходы будущих периодов: страхование работников, страхование автотранспортных средств и пр. затраты	7210	1720
Закрытие в конце отчетного периода административные расходы на итоговый прибыль (итоговый убыток)	5710	7210

Расходы по вознаграждениям (финансированию)

Расходы по вознаграждениям подразделяются:

1) расходы по полученным кредитам, займам, микрокредитам и т.д.;
2) расходы по гарантиям полученным;
3) расходы на выплату процентов по финансовой аренде (лизингу);
4) прочие расходы по вознаграждениям.

Для учета расходов по вознаграждениям (финансированию) используются счета бухгалтерского учета:

7310 «Расходы по вознаграждениям»
7320 «Расходы на выплату по финансовой аренде»
7330 «Расходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов»
7340 «Прочие расходы на финансирование».

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу 7300 «Расходы на финансирование»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Начисление вознаграждения по полученным займам, эмитированным ценным бумагам, векселям	7310	4050,3050
Расходы на выплату процентов по финансовой аренде	7320	3360,4150
Расходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов (финансового актива или обязательства)	7330	1110, 1150, 2010, 4030
Закрытие в конце отчетного периода счетов подраздела «Расходы на финансирование»	5710	7310,7320, 7330, 7340

Прочие расходы

К прочим расходам, не связанным с основной деятельностью Общества относятся:

- расходы от выбытия основных средств;
- обесценение основных средств;
- обесценение нематериальных активов;
- расходы по созданию резервов на обесценение активов;
- расходы по созданию резервов по сомнительным долгам;
- расходы по созданию резервов по отпускам и вознаграждениям работников в соответствии с системой оплатой труда;
- убытки от курсовой разницы;
- расходы по инвестициям, учитываемых методом долевого участия;
- расходы, связанные с прекращенной деятельностью;
- прочие расходы, в том числе, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, недостача материальных ценностей, выявленных при недостаче, которую

невозможно отнести на виновное лицо, возмещение причинённых убытков, расход на возмещение судебных издержек и арбитражных сборов и другие расходы, которые возникают, независимо от процесса обычной деятельности.

Для учета прочих затрат используются следующие счета бухгалтерского учета:

Подраздел 7400 «Прочие расходы»

7410 Расходы по выбытию активов

7420 Расходы от обесценения активов

7430 Расходы по курсовой разнице

7440 Расходы по созданию резервов

7450 Расходы по операционной аренде

7460 Расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов

7480 Прочие расходы.

Подраздел 7500 «Расходы, связанные с прекращаемой деятельностью»

7510 Расходы, связанные с прекращаемой деятельностью.

Подраздел 7600«Доля в убытке организаций»

Доля в убытке организаций, учитываемых методом долевого участия

Корреспонденция счетов по резерву по отпускам

Начисление резерва на оплату отпусков рабочим	1720,7110,	3430
	8110,8310	
Начисление резерва на оплату отпусков административному персоналу	7210	3430
Начисление заработной платы рабочим и административному персоналу за время нахождения их в отпуске (начисление отпускных за счет созданного резерва)	3430	3350
Произведены за счет резерва на оплату отпуска рабочим и адм.персоналу отчисления:		
- на социальный налог	3430	3150
- на социальное страхование	3430	3210
Восстановление излишне начисленного резерва на оплату отпуска рабочим в конце		
отчетного года:		
- метод красного сторно	1720,7110	3430
	8110 – 8310, 7210	3430
- метод обратной проводки	3430	1720:7110,
	3430	8110,8310,7210

Корреспонденция счетов по командировочным расходам

Поступили с текущего счета на карт-счета работников деньги на командировочные и другие расходы	1040	1030
Списаны деньги, перечисленные на карт-счета работника для служебной командировки и на другие расходы	1250	1040
Выдача денег в подотчет на приобретение активов, для оплаты услуг, служебных командировок и т.д.	1250	1010, 1030
Расходы по служебным командировкам работников, занятых в процессе реализации продукции (услуг)	7110	1250
Расходы по служебным командировкам административно-управленческого персонала	7210	1250
Списание расходов, связанных со служебными командировками работников основного и вспомогательных	8410	1250

производств		

Раскрытие информации

В финансовой отчетности НАО раскрывается следующая информация:

Если статьи расходов являются существенными, НАО должно раскрывать их характер и сумм:

- классификация расходов в соответствии с их характером или функциями;
- расшифровка всех существенных статей расходов;
- обстоятельства, при которых статьи расходов подлежат отдельному раскрытию;
- уценка запасов до величины чистой цены продажи или стоимости основных средств до возмещаемой стоимости, а также реверсирование таких списаний;
- выбытие объектов основных средств;
- прекращенная деятельность;
- урегулирование судебных споров;
- прочие реверсивные записи в отношении резервов.

Расходы и убытки от продолжающейся деятельности за отчетный период отражаются в финансовой отчетности НАО на основе функциональной классификации:

1) Себестоимость оказанных услуг;
2) Общие и административные расходы;
3) Расходы по реализации;
4) Государственные субсидии;
5) Прочие доходы;
6) Отрицательная курсовая разница, нетто;
7) Финансовые расходы;
8) Убыток от обесценения долгосрочных активов;
9) Убыток от выбытия долгосрочных активов, нетто;

В примечаниях к финансовой отчетности Общество раскрывает наиболее крупные статьи расходов по элементам затрат. Обязательными для раскрытия являются такие элементы, как амортизация, материальные затраты и расходы на оплату труда. Материальныестатьи прочих расходов (убытков) также подлежат обязательному раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности.

4.15. Вознаграждения работникам

Общие положения

Учет вознаграждений НАО ведется в соответствии с МСФО (IAS)19 «Вознаграждения работникам».

НАО устанавливает правила признания и оценки, а также представления в финансовой отчетности расходов и обязательств, возникающих в связи с вознаграждениями работников. Вознаграждения работникам обеспечиваются:

Трудовым Кодеком и другими нормативными правовыми актами Республики Казахстан, включая подзаконные акты, утверждаемые Правительством Республики Казахстан и приказами центральных государственных органов, внутренними нормативными документами НАО, утвержденные решениями органами управления НАО, регулирующие вопросы орплаты труда и вознаграждения работникам НАО;

внутренними нормативными документами НАО, регулирующие вопросы оплаты труда, поощрения и стимулирования работников НАО.

трудовым договором (коллективным и индивидуальным), заключенным между НАО и работником.

Налогообложение вознагражений работников НАО осуществляется в соответствии с нормами и случаями, установленными Налоговым кодексом РК.

Определения

Вознаграждения работникам - все формы возмещения, которые НАО предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги, производство товаров, выполнение работ в соответствии с условиями трудового договора.

Краткосрочные вознаграждения работникам- вознаграждения работникам, выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности- вознаграждения работникам, выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам- все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности в НАО.

Признание и оценка

НАО признает:

1) обязательство - в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, оговоренное в трудовом договоре, подлежащее выплате в будущем;

2) расход - в случае если НАО использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение, оговоренное в трудовом договоре.

Краткосрочные вознаграждения работникам

Работник может выполнять работу на основе полного рабочего дня, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе.

Расходы на выплату вознаграждений в виде заработной платы, премий, компенсаций, надбавок и т.п. признаются текущими затратами на основе метода начисления в течение отчетного периода за фактически отработанное время и выполненные работы.

Оплата отпусков производится за счет резерва по отпускам работников, создаваемого в целях равномерного включения сумм на оплату отпусков в себестоимость продукции (работ, услуг).

Краткосрочные оплачиваемые отпуска представляют собой периоды отсутствия работников на работе с сохранением за ними в эти периоды места работы и определенной формы оплаты (ежегодные оплачиваемые трудовые отпуска, оплачиваемые учебные отпуска, периоды временной нетрудоспособности).

Обязательство и расходы на выплату таких вознаграждений признаются только при наступлении отпуска, учебного отпуска либо периода временной нетрудоспособности.

Ожидаемые расходы на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в виде оплачиваемых отпусков принимаются к учету путем создания резерва. НАО оценивает ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные отпуска, накопленные по состоянию на отчетную дату.

Расходы на премии и вознаграждения (включая стоимость неденежных премий), носящие регулярный или периодичный характер, принимаются к учету в течение периода, за который они выплачиваются, если: НАО имеет обязательство, возникшее в силу договора или требований законодательства, либо сложившейся практики деятельности; это обязательство может быть надежно оценено в денежном выражении.

Ожидаемые расходы на премии и вознаграждения также принимаются к учету путем создания резерва.

Единовременными поощрительными выплатами признаются выплаты, не носящие регулярный или периодический характер.

Создание резервов по краткосрочным вознаграждениям

НАО создает резерв расходов по предстоящим отпускам для равномерного отнесения их на затраты. Расчет резерва осуществляется ежегодно по каждому работнику исходя из данных среднего заработка сотрудника за 12 месяцев и количества дней неиспользованного отпуска на отчетную дату.

Ожидаемые расходы на премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер, принимаются к учету путем создания резерва в периоде, за который они выплачиваются, при условии выполнения критериев признания таких расходов.

Инвентаризация резервов на вознаграждения работникам производится один раз в год в конце отчетного периода. Неиспользованные суммы созданных резервов сторнируются.

Учет вознаграждений работникам, подлежащих выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода и прочая краткосрочная задолженность по оплате труда (начисленные суммы отпусков работников и др.) ведется на счете 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Раскрытие информации

Несмотря на то, что данный раздел учетной политики не требует специального раскрытия информации в отношении вознаграждений работникам, этого могут требовать другие разделы. Например, раздел 1.1 «Представление финансовой отчетности МСФО (IAS) 1» требует раскрывать информацию о сумме затрат на вознаграждение работникам.

В соответствии с разделом 1.1 «Представление финансовой отчетности МСФО (IAS) 1» НАО раскрывает информацию о характере и сумме расходов, если они являются существенными.

Корреспонденция счетов типовых операций по счету «Вознаграждения работникам»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Начисление заработной платы работникам	1720,2920,	3350
	2930,2990,	
	7110,7210,	
	8110,8310,	
	8410	
Удержание индивидуального подоходного налога	3350	3120
Удержание обязательных отчислений в пенсионный фонд	3350	3220
Удержание из заработной платы в счет возмещения причиненного им ущерба подотчетных сумм, а также сумм выданных займов работнику-заемщику, неиспользованной части подотчетных сумм	3350	6290, 1250
Перечисление сумм оплаты труда на карт-счета работников, а также выплата сумм оп латы труда из кассы	3350	1010, 1030, 1070
Начисление заработной платы рабочим за время их очередного отпуска	3430	3350
Начисление резерва на оплату отпусков рабочим	1720,7110,	3430
	8110,8310	
Произведены за счет резерва на оплату отпуска рабочим отчисления:		
- на социальный налог	3430	3150
- на социальное страхование	3430	3210
Восстановление излишне начисленного резерва на оплату отпуска рабочим в конце		
отчетного года:		

- метод красного сторно	1720,7110,	3430
	8110 - 8310	
- метод обратной проводки	3430	1720:7110,
		8110,8310
Удержание ОПВ	3350	3220
Удержание взносов на ОСМС	3350	3212
Удержание ИПН	3350	3120
Начисление социальных отчислений	7210,8110,8440	3210
Начисление социального налога	7210,8110,8440	3150
Начисление отчислений на ОСМС	7210,8110,8440	3210
Поступление денежных средств от Центра трудовой мобильности на карт-счет сотрудника	3350	1274
Признание доходом суммы полученнх субсидий	1274	6230
Удержание профсоюзных взносов	3350	3540
Удержание подотчётных сумм	3350	1250
Удержание за проживание в общежитиях	3350	1270
Выплата остатка зарплаты сотруднику	3350	1030

4.16. Обесценение активов

Общие положения

Настоящий раздел Учетной политики устанавливает порядок обесценения активов, а также определяет требования к раскрытию соответствующей информации в финансовой отчетности НАО.

НАО проверяет на обесценение следующие виды активов:

• основные средства и незавершенное строительство;

• нематериальные активы;

• инвестиции в недвижимость;

• прочие долгосрочные активы.

Данный раздел не определяет правила учета обесценения для:

запасов;

финансовых активов;

отложенных налоговых активов;

активов, возникающих из вознаграждений работникам;

долгосрочных активов (или групп выбытия), классифицированных как предназначенные для продажи.

Применимые термины

Активный рынок — рынок, где выполняются все перечисленные ниже условия:

обращающиеся на рынке товары являются однородными;

как правило, в любое время можно найти покупателей и продавцов, желающих совершить сделку;

информация о ценах является общедоступной.

Амортизируемая величина - стоимость актива или иная сумма, принимаемая за стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его остаточной стоимости.

Амортизация (списание) — систематическое распределение амортизируемой величины актива на срок его полезного использования.

Балансовая стоимость - стоимость, по которой учитывается актив после вычета начисленных амортизационных отчислений (амортизации) и начисленных убытков от обесценения.

Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы — справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше.

Единица, генерирующая денежные средства (генерирующая единица) - наименьшая идентифицируемая группа активов, которая генерирует приток денежных средств, в значительной степени независимый от притока денежных средств от других активов или групп активов.

Затраты на выбытие - приростные издержки, напрямую связанные с выбытием актива или генерирующей единицы, за вычетом финансовых издержек и расходов по налогу на прибыль.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу - сумма, которую можно выручить от продажи актива или генерирующей единицы, в результате сделки между независимыми, осведомленными и желающими заключить сделку сторонами, минус затраты на выбытие.

Срок службы - это либо:

предполагаемый период использования актива НАО;

число единиц продукции или аналогичных единиц, которое НАО ожидает получить в результате использования актива.

Убытки от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы, превышает его возмещаемую стоимость.

Ценность использования - приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые предположительно будут получены от актива или генерирующей единицы.

Учетные принципы

Обесценение актива признается только в том случае, если экономическая стоимость актива или обособленной группы актива ниже их балансовой стоимости. Стоимость активов не должна быть завышена, но с другой стороны не допускается и сознательное занижение стоимости активов.

Определение экономической выгоды от актива возможно в результате оценки получения выгод от использования актива по назначению (ценность использования) или выгод от продажи (справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу). Обществу необходимо выбрать максимальную величину из возможных выгод – эксплуатировать или продать.

НАО должно на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов. В случае наличия любого такого признака НАО должно оценить возмещаемую стоимость актива.

Признаки обесценения активов и генерирующих единиц

НАО рассматривает признаки возможного обесценения активов, если в течение отчетного периода произошли следующие события:

Внешние источники информации:

- рыночная стоимость актива уменьшилась намного больше, чем предполагалось, исходя из нормальных условий использования актива, или по прошествии определенного времени;

- существенные изменения в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает НАО, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем;

- увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций, и эти изменения могут повлиять на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования актива, и существенно уменьшат его возмещаемую сумму.

Внутренние источники информации:

- существуют признаки морального устаревания или физической порчи актива;

- существенные изменения в степени или способе использования актива в настоящем или будущем, отрицательно сказывающиеся на положении НАО, произошедшие в течение времени или ожидаемые в ближайшем будущем. Например: простой актива, планы по прекращению, планы по выбытию актива в ближайшее время, пересмотр срока полезного использования актива - с неограниченного на ограниченный;

- на основе внутренней отчетности свидетельство того, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем предполагалось;

- прочие указания на возможное уменьшение стоимости актива:

- денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом,

- чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем запланированные в бюджете,

- прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезного использования актива.

При оценке этих показателей нужно применять принцип существенности. Если анализ показывает, что возмещаемая сумма актива не чувствительна к названным показателям, то нет необходимости оценивать возмещаемую сумму.

Последствиями перечисленных выше признаков является снижение будущих поступлений денежных средств от активов по сравнению с первоначально ожидаемыми. Ситуация, которая приводит к уменьшению будущих поступлений денежных средств от актива, является признаком возможного обесценения актива и требует проведения теста на обесценение. На основе собранной информации, подтвержденной документально, Общество создает резерв под обесценение данных объектов.

Если существуют признаки возможного обесценения актива, это может свидетельствовать о том, что оставшийся срок полезной службы, метод амортизации основного средства или нематериального актива с ограниченным сроком использования следует пересмотреть и скорректировать, даже если в отношении него не признается какой-либо убыток от обесценения.

Правила проведения теста на обесценение

Для всех активов и генерирующих единиц Общество проводит обязательный тест на обесценение в конце каждого отчетного периода. При наличии признаков обесценения необходим расчет возмещаемой стоимости.

Если признаки обесценения отсутствуют, возмещаемая стоимость не рассчитывается за исключением следующих случаев:

1) нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы;

2) активов, не готовых к использованию.

Генерирующая единица

Возмещаемая стоимость определяется для отдельных активов за исключением случаев, когда невозможно определить ценность использования отдельного актива. В данном случае возмещаемая стоимость должна быть определена для так называемой единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит рассматриваемый актив.

Корпоративные активы

НАО может владеть активами, которые не могут генерировать денежные потоки независимо от других активов или групп активов (например, административные здания или компьютерное оборудование, выполняющее централизованные функции). Указанные активы являются корпоративными активами. Характеристикой корпоративного актива является то, что он вносит свой вклад в несколько генерирующих единиц и его балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую генерирующую единицу.

Генерирующие единицы должны определяться последовательно от периода к периоду - то есть в каждом последующем периоде включать единый перечень активов.

Перечень активов, включенных в генерирующие единицы, может быть изменен в случае, когда такое изменение оправдано.

Тестирование генерирующих единиц на предмет обесценения осуществляется аналогично проверке на обесценение отдельного актива. Оно предполагает определение возмещаемой стоимости и ее сравнение с балансовой стоимостью активов генерирующих единиц, включающей в том числе распределенную стоимость корпоративных и совместно используемых активов. Если балансовая стоимость активов генерирующих единиц оказывается больше ее возмещаемой стоимости, необходимо уменьшить балансовую стоимость активов генерирующих единиц до их возмещаемой стоимости и признать убыток от обесценения.

Балансовая стоимость актива не должна превышать экономической выгоды, которую Общество в состоянии получить от актива, то есть проверка актива на обесценение состоит в выборе минимального из значений – балансовой стоимости актива или его возмещаемой стоимости.

Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой стоимости, необходимо: 1) уменьшить стоимость актива в балансе до его возмещаемой стоимости; 2) признать убыток от обесценения в размере балансовая стоимость актива минус его возмещаемая стоимость.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

Наилучшей базой для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу является цена, указанная в обязательном к исполнению договоре купли-продажи актива между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, одной из которых выступает Общество. Цена, указанная в договоре должна быть скорректирована на сумму расходов, непосредственно связанных с выбытием актива. К таким затратам относятся расходы по демонтажу и транспортировке актива, юридические услуги по оформлению сделки, сборы, налоги и другие прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива. Затраты Общества на привлечение оценщика для проведения независимой оценки активов не включаются в расчет справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, и должны признаваться как расход в отчетном периоде.

Если договор купли-продажи отсутствует, но существует активный рынок, справедливая стоимость может быть определена как рыночная цена (обычно текущая цена покупателя), скорректированная с учетом затрат на осуществление сделки. Существование активного рынка обусловлено следующими факторами: желающие продать или купить актив могут быть найдены в любое время; цены общедоступны, т.е. объявляются открыто.

В случае отсутствия активного рынка или его недостаточной организованности для определения справедливой стоимости используются технические способы оценки:цена последней аналогичной сделки, при условии, что с момента ее проведения до отчетной даты не произошло существенных изменений экономических условий;сопоставление с текущей рыночной стоимостью другого очень похожего актива и т.д.

Оценка справедливой стоимости должна основываться на наилучшей доступной информации. При этом используется информация о результатах последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли, различные внешние источники, такие как: статистические данные, данные прайс-листов других организаций, интернет ресурсы, объявления из СМИ и других источников.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако, в некоторых случаях, из-за отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива, Общество принимает ценность использования за возмещаемую сумму актива.

Определение ценности использования актива

Расчет определения ценности использования актива, генерирующей единицы включает следующие этапы:

этап 1: расчет будущего притока и оттока денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования актива и в результате его выбытия в конце срока службы;

этап 2: применение соответствующей ставки дисконтирования к этим будущим потокам денежных средств.

Этап 1. Оценка будущих потоков денежных средств

Основанием для построения прогнозных денежных потоков от использования актива являются планы развития, утвержденные в установленном порядке. Данные, закладываемые в расчет, должны основываться на допущениях, которые отражают текущее состояние актива и содержат наилучшие оценки будущих экономических условий его использования. Прогнозы, основанные на этих планах развития, должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан более продолжительный период. Прогнозы потоков денежных средств, выходящие за пределы этого периода должны оцениваться путем экстраполяции прогнозов, основанных на планах развития, с использованием стабильного или понижающего темпа роста для последующих лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан повышающий темп роста. При этом темп роста не должен превышать долгосрочный средний темп роста в отношении работ и услуг, отраслей, страны, в которых работает Общество, или в отношении рынка, на котором используется актив.

Потоки денежных средств от использования актива должны включить:

- притоки денежных средств от продолжающегося использования актива, т.е. выручку от реализации работ и услуг, произведенной с использованием рассматриваемого актива;
- оттоки денежных средств, необходимые для генерирования этих притоков денежных средств (т.е. требуемые для повседневного обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые относятся к использованию актива);
- поступления от продажи актива в конце периода его эксплуатации.

Будущие потоки денежных средств оцениваются для актива в его текущем состоянии и не должны включать оценочные будущие потоки и оттоки денежных средств, которые ожидаются от:

- будущих капитальных затрат, которые улучшат или усовершенствуют актив, повысив его первоначально оцененную стандартную эффективность;
- финансовой деятельности;
- поступлений и выплат по корпоративному подоходному налогу.

Этап 2. Применение соответствующей ставки дисконтирования к этим будущим потокам денежных средств.

Если ставка дисконтирования включает влияние инфляции, то будущие потоки денежных средств оцениваются в номинальном выражении, если ставка дисконтирования не включает влияние инфляции, то будущие потоки денежных средств оцениваются в реальном выражении. То есть первоначально нужно скорректировать потоки денежных средств на индекс инфляции, а затем рассчитать приведенную стоимость чистых потоков денежных средств, применяя ставку дисконтирования.

Будущие потоки денежных средств оцениваются в той валюте, в какой они будут генерироваться, а затем определяется приведенная стоимость с помощью ставки дисконтирования, соответствующей этой валюте. Общество переводит полученную приведенную стоимость, используя валютный курс, действующий на дату расчета стоимости от использования актива.

Ставка дисконтирования должна быть ставкой, применяемой к потокам денежных средств до вычета налога на прибыль, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, присущие этому активу.

Признание и оценка убытков от обесценения

Убытком от обесценения является превышение балансовой стоимости актива над возмещаемой суммой актива. Для всех активов это положение одинаково, однако учет убытка немного различается в зависимости от вида актива и от применяемых подходов.

Убыток от обесценения должен признаваться в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках, за исключением случаев, когда актив учитывается по переоцененной стоимости, произведенной согласно другому МСФО.

После признания убытка от обесценения, будущие расходы по амортизации в отношении данного актива, относимые на расходы, следует пересмотреть и скорректировать метод амортизации и оставшийся срок полезной службы, основного средства или нематериального актива.

На каждую отчетную дату Общество оценивает признаки того, что убыток от обесценения активов, признанный в предыдущих периодах (например, в отношении ОС или незавершенного строительства), возможно больше не существует или изменился. К таким признакам относятся следующие события:

- снизились рыночные ставки процента;
- данные управленческой отчетности доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива оказываются значительно лучше, чем ожидалось и др.

Если вышеуказанные признаки существуют, то Общество повторно рассчитывает возмещаемую сумму актива.

Балансовая стоимость актива, увеличившаяся в результате возвращения убытка от обесценения, не должна превышать то значение балансовой стоимости, которое было бы определено (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива убыток от обесценения не признавался. Любое увеличение балансовой стоимости актива, превышающее величину возвращения убытка от обесценения данного актива, является переоценкой.

Величина реверсирования убытка от обесценения актива не должна превышать сумму, которая могла быть получена на этот момент в результате амортизации первоначальной стоимости данного актива. Любое увеличение сверх такой стоимости должно рассматриваться как переоценка актива. Общество учитывает такую переоценку, применяя к активу соответствующий МСФО.

Возмещение убытка от обесценения должно признаваться непосредственно в отчете о прибылях и убытках, если только актив не учитывается по переоцененной величине в соответствии с другим МСФО.

Возмещение убытка от обесценения в отношении переоцененного актива кредитуется непосредственно на счета капитала как результат от переоценки. Однако, в той же степени, в какой убыток от обесценения переоцененного актива был ранее признан в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках, возмещения убытка от обесценения в отношении этого актива признается в качестве дохода в отчете о прибылях и убытках.

После того, как произошло возмещения убытка от обесценения, осуществляется корректировка амортизационных начислений для соответствующего актива на будущие периоды в целях равномерного списания скорректированной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости на протяжении оставшегося срока полезного использования актива.

Раскрытие информации

Для каждого класса активов и по каждому отчетному сегменту в финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- сумма, признанная в отчете о совокупном доходе, в отношении: убытков от обесценения;
- восстановление убытков от обесценения.

Если убыток от обесценения отдельного актива (группы активов, генерирующей потоки денежных средств), признаваемый или восстанавливаемый в отчетном периоде, является существенным для финансовой отчетности, необходимо раскрыть следующее:

- события или обстоятельства, которые привели к признанию или возвращению убытка от обесценения;
- сумму признанного убытка от обесценения или восстановления таких убытков;

- для отдельного актива - описание актива и отчетный сегмент, к которому принадлежит данный актив;

- для группы активов единиц, генерирующих потоки денежных средств:

- описание единицы, генерирующей потоки денежных средств (описать, является ли этот объект здание и сооружением, производственной линией \ процессом, хозяйственной операцией, географическим регионом, отчетным сегментом или чем- либо другим);

- сумма убытка от снижения стоимости, признанного или возмещенного:

- по видам активов;

- по операционным сегментам;

- если группирование активов с целью определения единицы, генерирующей потоки денежных средств, изменилось с момента предыдущей оценки возмещаемой суммы этой группы активов, Общество должно описать предыдущий и настоящий способ группирования активов и причины такого изменения;

- является ли возмещаемая сумма справедливой стоимостью за вычетом затрат на реализацию (выбытие) или ценностью использования;

- если возмещаемая сумма является справедливой стоимостью за вычетом затрат на реализацию (выбытие), должен раскрываться способ её определения (например, была ли она определена на основании рыночной информации или каким-то иным способом);

- если возмещаемая сумма является ценностью использования, должны указываться ставки дисконтирования, используемые в текущей оценке и в предыдущей оценке (если таковая имеется) ценности использования.

По совокупным признанным и восстановленным убыткам от обесценения требуется предоставлять следующую информацию:

- основные виды активов, подвергшиеся обесценению (или по которым было восстановлено ранее признанное обесценение);

-основные события и обстоятельства, которые привели к признанию (восстановлению) убытков от обесценения.

Пример.
Балансовая стоимость оборудования составляла 300,0 тыс. тенге. Оборудование было переоценено до 500,0 тыс.тенге. Увеличение стоимости в размере 200,0 тыс.тенге относится в кредит счетов капитала в составе резерва на переоценку и отражается следующим образом:

Дт Недвижимость, здания и оборудование	200,0 тыс.тенге
Кт Резерв на переоценку	200,0 тыс.тенге

При последующей переоценке оборудование оценивается в 200,0 тыс.тенге. Итоговое уменьшение стоимости на 300,0 тыс. тенге (500,0 - 200,0) учитывается как уменьшение в размере 200,0 тыс.тенге ранее созданного резерва на переоценку, а оставшиеся 100,0 тыс.тенге признаются в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках. Последующая переоценка отражается следующим образом:

Дт Резерв на переоценку	200,0 тыс.тенге
Дт Убыток от обесценения	100,0 тыс.тенге
Кт Недвижимость, здания и оборудование	300,0 тыс.тенге

Пример.
Балансовая стоимость здания составляет 50 000,0 тыс.тенге, здание амортизируется в течение 15 лет. В результате обесценения балансовая стоимость была уменьшена до 30 000,0 тыс.тенге. Уменьшение в размере 20 000,0 тыс.тенге признается в качестве расхода в отчете о прибылях и убытках.
Переоценка здания отражается следующим образом:

Дт Убыток от обесценения	20 000,0 тыс.тенге

Кт Амортизация (обесценение основных средств)	20 000,0 тыс.тенге

Ежегодные расходы по амортизации (8% в год) в абсолютном выражении сократились с 4 000,0 тыс.тенге до 2 400,0 тыс.тенге. Соответствующая сумма ежегодно отражается в отчете о прибылях и убытках. На счетах бухгалтерского учета такая операция отражается следующим образом:

Дт Расходы по амортизации	2 400,0 тыс.тенге
Кт Амортизация	2 400,0 тыс.тенге

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу «Обесценение активов»

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
уменьшение первоначальной стоимости основных средств в результате произведенной переоценки:		
в пределах сумм ранее произведенной переоценки (дооценки): - корректировка первоначальной стоимости - корректировка суммы накопленной амортизации	5520 2420, 2740	2410, 2730 и другие счета активов 5520
сверх сумм ранее произведенной переоценки (дооценки): - корректировка первоначальной стоимости - корректировка суммы накопленной амортизации	7420 2420, 2740 и т.д.	2410, 2730 и другие счета активов 7420
Примечание: - если в результате следующей переоценки происходит увеличение стоимостиосновных средств, то ранее отраженная по дебету счета 7420 сумма подлежит к восстановлению как доход и отражается записью - если сумма дооценки превышает сумму, ранее отнесенную в дебет счета 7420 по этому объекту, то сумма превышения отражается записью	2410, 2730 и другие счета активов 2410 и т.д.	6240 5520
Списание суммы дооценки по выбывшим основным средствам	5520	5610
Перенос суммы переоценки основных средств, находящихся в эксплуатации, на нераспределенный доход	5520	5610
Выбытие переоцененных основных средств на сумму убытка от выбытия актива	7420	5520
Выбытие переоцененных основных средств на сумму дохода от выбытия актива	5520	6290
Обесценение переоцененных активов за счет резерва по переоценке	5520	счета активов
Восстановление обесценения активов, ранее учтенного на счете резерва по переоценке	счета активов	5520

4.17. Учет резервов, условных активов и обязательств

Общие положения

Данный раздел учетной политики должен применяться НАО при учете всех резервов, условных обязательств и условных активов, за исключением:

- проистекающих из договоров в стадии исполнения, если только эти договоры не являются обременительными;

• тех, на которые распространяется действие иного международного стандарта финансовой отчетности и тех, которые освещены в других разделах учетной политики.

Данный раздел не применяется к финансовым инструментам (включая гарантии), которые покрываются в разделе «Финансовые активы и обязательства».

Договоры в стадии исполнения - это договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязательств или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязательства. Данный раздел не применяется в отношении договоров в стадии исполнения, если только они не являются обременительными.

Сфера действия данного раздела распространяется на резервы, условные обязательства и условные активы, которые не покрыты в других разделах настоящей учетной политики.

Определения

Резерв - представляет собой обязательство НАО, возникающее из прошлых событий, в результате исполнения которого ожидается выбытие ресурсов (деньги), заключающих в себе экономические выгоды. В общем смысле, все резервы являются условными, поскольку их суммы и сроки неопределенны.

Обязательство (для целей признания в финансовой отчетности) - это существующее обязательство НАО, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию с Общество ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие - событие, создающее Общество или нет реалистичной альтернативы урегулированию этого обязательства.

Правовые источники обязательств, вытекают из:

- договора (из прямо определенных или подразумеваемых условий его);
- законодательства;
- иного действия правовых норм.

Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное обязательство) - обязательство, возникающее в результате действий Общества в случаях, когда:

- посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления НАО продемонстрировалодругим сторонам, что онпримет на себя определенные обязанности;

- в результате НАО создало у других сторон обоснованные ожидания, что он исполнит принятые на себя обязанности.

Обременительный договор - договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Условное обязательство - возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем НАО.

Например, существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:

не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;

величина обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

Условный актив - возможный актив, который возникает из прошлых событий, и наличие которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем НАО.

Например, есть уверенность на 80% в том, что решение суда по иск будет определено в пользу Общества.

Классификация резервов

В составе прочих резервов НАО учитываются:

1) резервы под обеспечение выплат отпусков раздел «Вознаграждения работникам»; резервы по сомнительной дебиторской задолженности;

2) раздел «Аренда». Однако, договора операционной аренды, которые стали обременительными, подпадают под сферу действия раздела «Резервы, условные обязательства и условные активы»;

3) раздел «Налоги на прибыль»;

4) прочие резервы (в составе прочих резервов учитываются резервы на исполнение обязательств по судебным и налоговым разбирательствам, признанным Обществом).

Признание резервов

Общество признает резерв, если:

1) у Общество имеется существующее обязательство, возникшее в результате какого-либо прошлого события;

2) представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды;

3) возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Если эти условия не выполняются, резерв признаваться не должен.

В финансовой отчетности резервы представляются отдельно.

Прошлое событие и существующее обязательство

В качестве резервов НАО признает только те обязательства, которые возникли из прошлых событий и существуют независимо от будущих действий Общества. Прошлое событие создает существующее обязательство, если, с учетом всех имеющихся свидетельств, вероятность наличия существующего обязательства на конец отчетного периода превышает вероятность отсутствия такого обязательства.

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды

Чтобы обязательство считалось удовлетворяющим критериям признания, должно иметь место не только существующее обязательство, но и достаточная вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, для урегулирования этого обязательства.

Надежная расчетная оценка обязательства

НАО производит расчетную оценку обязательства достаточно надежную для признания резерва, если нет оно не признается. Такое обязательство раскрывается в финансовой отчетности как условное обязательство.

Если НАО имеет договор, который является обременительным, текущее обязательство по этому договору должно быть признано и измерено как резерв.

Оценка резервов

Сумма резерва определяется как наилучшая оценка расходов, требуемых для погашения текущего обязательства по состоянию на конец отчетного периода.

Оценки результатов и финансового эффекта определяются с помощью суждения руководства НАО, дополненного практикой по аналогичным операциям и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов, а также дополнительными свидетельствами, полученными в результате событий после окончания отчетного периода.

В случае, когда измеряемый резерв включает большую совокупность элементов, обязательство оценивается путем взвешивания всех возможных результатов по их соответствующим вероятностям. Такой статистический метод оценки называется «ожидаемая стоимость». Если существует непрерывный диапазон возможных результатов и каждая точка этого диапазона настолько же вероятна, как и другие, то используется средняя точка применяемого диапазона.

Когда оценивается единое обязательство, наиболее вероятный результат может быть наилучшей оценкой обязательства, однако Общество должно рассмотреть и другие возможные результаты. Когда другие возможные результаты значительно выше или значительно ниже наиболее вероятного результата, то наилучшей оценкой будет большая или меньшая сумма.

Оценка резерва проводится без учета налогообложения.

Риски и источники неопределенности

Оценки результатов и финансового эффекта определяются с помощью суждения руководства НАО, дополненного опытом аналогичных операций и, в некоторых случаях, отчетов независимых экспертов. Риски и неопределенности, окружающие многие события и обстоятельства, должны учитываться при наилучшей оценке величины обязательства. Корректировка на риск может увеличивать сумму оцениваемого обязательства. При вынесении суждений в условиях неопределенности необходима осмотрительность с тем, чтобы не завысить доходы и активы и не занизить расходы или обязательства.

Наилучшая оценка затрат, необходимых для погашения текущего обязательства - это сумма, которую НАО разумно уплатило бы для погашения обязательства на конец отчетного периода или передала третьей стороне на эту дату.

Приведенная стоимость

Резервы, создаваемые на срок свыше 12 месяцев, учитываются на конец каждого отчетного периода на основе дисконтирования с использованием рыночной ставки процента. Резервы, создаваемые на срок менее 12 месяцев, не дисконтируются. Ставка дисконтирования должна быть ставкой до налогов, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег, и риски, характерные для обязательства. Ставка дисконтирования не должна отражать риски, на которые были скорректированы будущие потоки денежных средств.

Будущие события

Будущие события, которые могут повлиять на сумму, требуемую для исполнения обязательства, должны отражаться в сумме резерва, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что они произойдут. Влияние возможного нового законодательства и технологические изменения принимаются в расчет при оценке существующего обязательства, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что они произойдут. Во многих случаях достаточно объективное свидетельство не будет существовать до момента действительного принятия такого законодательства.

Ожидаемое выбытие активов

Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при определении суммы резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к возникновению обязательства.

Возмещения

В случае, когда НАО рассматривает третью сторону в качестве оплачивающей все или часть затрат, необходимых для погашения оценочного обязательства (например, через договор страхования, оговорки о возмещении ущерба или гарантии поставщика), третья сторона может либо возмещать суммы, уплаченные Обществом, либо выплачивать эти суммы непосредственно.

Если НАО несет ответственность по всей рассматриваемой сумме и долженпогасить всю сумму в случае, если третья сторона не уплатит по любой причине, то оценочное обязательство признается на полную сумму обязательств, а отдельный актив по

ожидаемому возмещению признается, когда действительно определено, что возмещение будет получено, если НАО погасит обязательство.

Если НАО не несет ответственности по обязательствам, которые не сможет погасить третья сторона, то такие затраты не являются обязательством предприятия и не включаются в оценочное обязательство.

Изменение и использование резервов

По состоянию на конец каждого отчетного периода следует пересматривать сумму созданных резервов. Если отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, для исполнения обязанности уже перестал быть вероятным, резерв должен аннулироваться.

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве финансовых расходов.

Резервы могут быть использованы только на покрытие тех обязательств, под которые они были созданы.

Обременительные договоры

НАО создает резервы под существующие обязательства, связанные с обременительными договорами. Прежде чем создать отдельный резерв по обременительному договору, Общество признает убытки от обесценения каких-либо активов, выделенных для исполнения данного договора**.**

Условные обязательства и условные активы

НАО применяет термин «условный» к обязательствам и активам, которые не признаны из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении или не наступлении одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем предприятия. К примеру, гарантии на сервисное обслуживание.

Признание условных обязательств

НАО не признает условные обязательства в финансовой отчетности.

Информация по условным обязательствам раскрывается, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является отдаленной.

В случаях, когда НАО несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Ситуация с условными обязательствами может развиваться не так, как изначально ожидалось. В связи с этим они постоянно пересматриваются с целью определения, не стало ли вероятным выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Если становится вероятным, что для статьи, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод, резерв признается в финансовой отчетности того периода, в котором произошло изменение степени вероятности (за исключением исключительно редких обстоятельств, когда невозможно привести надежную расчетную оценку).

Признание условных актив

Условные активы несмотря на наличие определенной уверенности не признаются в финансовой отчетности, так как по принципу методу начисления фактические доходы пока еще не поступили НАО и поэтому информация об условном активе раскрывается в финансовой отчетности.

Примером может служить иск, удовлетворения которого НАО пытается достичь в судебном порядке, исход которого не определен.

Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить надлежащее отражение происшедших изменений в финансовой отчетности. Если приток экономических выгод становится практически бесспорным, данный актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло данное изменение.

НАО при учете условных активов и обязательств ориентируется на следующий порядок учета значения вероятности наступления условного события, используемые при подготовке финансовой отчетности:

Степень вероятности	**Примерный процент вероятности**	**Отражение актива**	**Отражение обязательства**
Почти полная	Более 95%	Требуется начисление	Создается резерв
Высокая	Более 50%	В примечаниях к финансовой отчетности	Создается резерв
Средняя	10% – 50%	Не раскрывается	В примечаниях к финансовой отчетности
Низкая	Менее 10%	Не раскрывается	Не раскрывается

Раскрытие информации

Для каждого вида резервов НАО должно раскрывать следующую информацию:

1) балансовая стоимость на начало и конец отчетного периода;

2) дополнительные резервы, признанные в течение периода, включая увеличение существующих резервов;

3) суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет резерва) в течение периода;

4) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;

5) приращение дисконтированной суммы за отчетный период с течением времени и результат изменений ставки дисконтирования.

Представление сравнительной информации не требуется.

Для каждого класса резервов Общество также раскрывает следующую информацию:

1) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;

2) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков их выбытия;

3) величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения.

В примечаниях к отчетности для каждого класса условных обязательств на отчетную дату НАО раскрывает краткое описание условного обязательства, и, если практически возможно:

1) расчетную оценку его влияния на финансовые показатели;

2) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сумм возможного выбытия ресурсов;

3) возможность какого-либо возмещения.

В случае, когда представляется вероятным приток экономических выгод, НАО должно раскрывать краткое описание характера условных активов на конец отчетного периода и, если это практически осуществимо, расчетную оценку их влияния на финансовые показатели, определенные согласно принципам оценки, определенным для резервов.

Пример

НАО является ответчиком в судебном иске. Максимальная сумма иска может составить 6 000 000 тенге, а минимальная сумма – 4 000 000 тенге. По оценке независимых экспертов существует 10% вероятности, что иск не придется удовлетворять, 70% вероятности того, что иск придется удовлетворить в половинном размере, и 20% вероятности того, что иск придется удовлетворить полностью. Также эксперты считают, что существует 75% вероятности того, что величина иска составит максимальную сумму, и 25% вероятности того, что величина иска составит минимальную сумму.

Для определения суммы обязательства Обществу необходимо рассчитать сумму выплаты, исходя из различной вероятности степени удовлетворения иска.

Вероятность удовлетворения иска	погашения суммы иска	Расчет наименьшей величины иска	Наименьшая величина иска	Расчет наибольшей величины иска	Наибольш ая величина иска
0.10	0.00	4 000 000*10%*0	0	6 000 000*10%*0	0
0.70	0.50	4 000 000*70%*50%	1 400 000	6 000 000*70%*50%	2 100 000
0.20	1.00	4 000 000*20%* 100%	800 000	6 000 000*20%*100%	1 200 000
Итого			2 200 000		3 300 000

Далее необходимо рассчитать средневзвешенную величину иска, исходя из вероятности, что величина иска составит максимальную и минимальную суммы:

3 300 000 * 75% + 2 200 000 * 25% = 3 025 000 тенге

итого резерв составит: (5 500 000 + 3 025 000)/2= 4 262 500 тенге.

Корреспонденция счетов типовых операций по разделу «Резервы, условные обязательства и условные активы»

Создан резерв по гарантийным обязательствам по реализованной продукции и оказанным услугам по срокам гарантии до одного года и прочим краткосрочным гарантийным обязательствам	7110	3410
Списание за счет резерва гарантийных обязательств расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в пределах срока выданных гарантий	3410	3380,1310, 1330,1350, 8410
Восстановление неиспользованного резерва по гарантийным обязательствам:		
- метод красного сторно	7110	3410
- метод обратной проводки	3410	7110
Создание резерва на краткосрочные обязательства по юридическим претензиям:		
по обязательствам, выданным за ассоциированные, совместные и дочерние организации, филиалов структурных подразделений	1220 - 1240	3420
по юридическим претензиям, предъявленным организации	7470	3420
Использование резерва при наступлении обязывающего события	3420	1010, 1030
Восстановление неиспользованного резерва на краткосрочные обязательства по юридическим претензиям:		
- метод красного сторно	1220 - 1240,	3420
	7470	1220 - 1240,
- метод обратной проводки	3420	7470
Начисление резерва на оплату отпусков рабочим	1720,7110,	3430
	8110,8310	
Начисление заработной платы рабочим за время нахождения их в отпуске	3430	3350
Произведены за счет резерва на оплату отпуска рабочим отчисления:		
- на социальный налог	3430	3150

- на социальное страхование	3430	3210
Восстановление излишне начисленного резерва на оплату отпуска рабочим в конце		
отчетного года:		
- метод красного сторно	1720,7110,	3430
	8110 - 8310	
- метод обратной проводки	3430	1720:7110,
		8110,8310
Создание резерва на предстоящие расходы:		
на ремонт основных средств	7110,7210, 8410	3440
на подготовительные работы на предприятиях сезонных отраслей промышленности и др.	8410	3440
Отражение фактических расходов, произведенных за счет резерва по ремонту основных средств:		
при подрядном способе	3440	3310 - 3330, 3390
при хозяйственном способе	3440	8310
Восстановление неиспользованного резерва на ремонт основных средств:		
- метод красного сторно	7110,7210,	3440
	8410	7110,7210,
- метод обратной проводки	3440	8410
Ежемесячные списания сезонных затрат в доле, подлежащей включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах созданного резерва	3440	1720

4.18. Налог на прибыль

Общие положения

Цель настоящего раздела - определить порядок учета налога на прибыль и учет текущих и будущих налоговых последствий:

1. будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в бухгалтерском балансе юридичекого лица;

2. операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности НАО.

Факт признания актива или обязательства в финансовом положении НАО отражает то, что НАО ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует вероятность того, что возмещение или погашение такой балансовой стоимости приведет к увеличению (уменьшению) величины будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий, настоящий раздел требует, чтобы НАО признавало отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), с учетом определенных ограниченных исключений.

Настоящий раздел требует, чтобы НАО учитывало налоговые последствия операций и других событий так же, как онучитывает сами эти операции и другие события. Соответственно, любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным в составе прибыли или убытка, также должны признаваться в составе прибыли или убытка. Любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале), также должны признаваться не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале, соответственно).

Настоящий раздел также регламентирует признание отсроченных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых

кредитов, представление налогов на прибыль в финансовой отчетности и раскрытие информации, касающейся налогов на прибыль.

Текущий корпоративный подоходный налог представляет собой сумму, которую предполагается уплатить или возместить из бюджета в отношении налогооблагаемой прибыли или убытка за текущий и предыдущие периоды.

Текущие расходы по корпоративному подоходному налогу, подлежащие уплате в бюджет, исчисляются исходя из суммы налогооблагаемого дохода, который определяется как разница между совокупным годовым доходом и вычетами, предусмотренными статьями Налогового кодекса РК с учетом корректировок.

Объектами обложения корпоративным подоходным налогом в соответствии с Налоговым кодексом РК являются:

налогооблагаемый доход;

доход, облагаемый у источника выплаты;

чистый доход НАО лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

Отложенные расходы по подоходному налогу определяются, исходя из величины балансовых статей активов и обязательств, возмещение или погашение стоимости которых в будущем приведут к будущим налоговым последствиям.

Текущие и отложенные расходы по подоходному налогу должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает из операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде непосредственно в составе капитала.

Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием действующих ставок налога (и действующего налогового законодательства).

Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию.

Определения

В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Бухгалтерская прибыль - прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан, в отношении которой (которого) уплачиваются (возмещаются) налоги на прибыль.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) - агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог - сумма налогов на прибыль, уплачиваемых (возмещаемых) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

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

Отложенные налоговые активы - суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:

1. вычитаемых временных разниц;
2. перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
3. перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы - разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы могут представлять собой либо:

1. налогооблагаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли

(налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается;

2. вычитаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база актива или обязательства - сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях. Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) включают в себя расход (доход) по текущим налогам и расход (доход) по отложенным налогам.

Учетные принципы

Для отражения налога на прибыль в финансовой отчетности Общество применяется балансовый метод обязательств, согласно которому в финансовой отчетности юридическому лицутребуется отражать не только текущий налог на прибыль (так называемые налоговые последствия отчетного периода), но и отложенные налоги на прибыль (будущие налоговые последствия), существующие на отчетную дату. При этом сумма расхода по налогу на прибыль за отчетный период, отражаемая в отчете о прибылях и убытках, должна быть отражена в сумме текущего налога на прибыль плюс (минус) расход (экономия) суммы отложенного налога на прибыль.

Признание эффекта будущих налоговых последствий приводит к возникновению в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов. Они образуются в связи с разницей между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой.

Налоговая база

Налоговая база актива это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит Общество в процессе возмещения балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Пример.
Начислены расходы по краткосрочным обязательствам в размере 100 000, из которых 90 000 подлежат вычетам, а 10 000 будут подлежать вычетам для целей налогообложения при оплате. Налоговая база начисленных расходов равна 90 000.

Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

Текущий налог за текущий и предыдущие периоды признается в качестве обязательства в размере неоплаченной части. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.

Пример.
Расходы по налогу на прибыль за отчетный период составили 20 000 тенге (налогооблагаемая прибыль за период 100 000 тенге на ставку налога за отчетный период 20 %). В случае, если сумма перечисленных авансов по налогу на прибыль за отчетный период составит меньшую сумму, например, 10 000 тенге, то в балансе Общества будет отражено текущее обязательство по текущему налогу на прибыль в сумме 10 000 тенге (20 000 - 10 000), если же сумма перечисленных авансов составит большую сумму, например, 21 000 тенге, то в балансе Общества будет отражен актив в сумме 1 000 тенге (21 000 - 20 000).
Начисление налога на прибыль к выплате:

Тенге

Дт «Расходы по уплате налога на прибыль»	10 000
Кт «Налог на прибыль, подлежащий уплате»	10 000
Уплата налога на прибыль в бюджет:	
Дт «Налог на прибыль, подлежащий уплате»	10 000
Кт Деньги на текущих счетах	10 000

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

Налогооблагаемые временные разницы

Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая: не является объединением бизнеса; на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Сам факт признания актива предполагает, что его балансовая стоимость будет возмещена в форме экономических выгод, которые получит Общество в будущих периодах. Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать сумму, которую можно будет вычесть в налоговых целях. Эта разница представляет собой налогооблагаемую временную разницу, а обязательство по уплате возникающих налогов на прибыль - отложенное налоговое обязательство. По мере того как Общество возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и предприятиеполучит налогооблагаемую прибыль. Это создает вероятность того, что экономические выгоды будут уходить из Общество в форме налоговых выплат.

Общество признает отложенные налоговые активы, только если существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы.

Обязательство по отсроченному подоходному налогу представляет собой задолженность по подоходному налогу, которая подлежит к оплате в будущем.

Балансовая стоимость отложенного налогового актива подлежит пересмотру в конце каждого отчетного периода. Общество должно уменьшить балансовую стоимость отложенного налогового актива в той мере, в которой уменьшается вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей извлечь выгоду из использования части или всего этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно быть восстановлено в той мере, в которой появляется вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли.

В случае если разница между налоговой базой и балансовой стоимостью является временной, активы и обязательства по отсроченному подоходному налогу формируются следующим образом:

	Отсроченные налоговые обязательства (ОНО)	**Отсроченные налоговые активы (ОНА)**
Активы	Балансовая стоимость > Налоговая база	Балансовая стоимость < Налоговая база
Обязательства	Балансовая стоимость < Налоговая база	Балансовая стоимость > Налоговая база

Пример.
Дебиторская задолженность по балансу составляет 100 000 тенге, из них 20 000 тенге признана сомнительной и будет списана за счет созданного резерва по сомнительным долгам. Срок возникновения данной сомнительной задолженности составляет менее 3 лет. Таким образом, чистая балансовая стоимость данного актива в финансовой отчетности составит 80 000 тенге (дебиторская задолженность за минусом созданного резерва на возможные убытки). В соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан сомнительные требования относятся на вычеты по истечении трех лет, соответственно, налоговая база актива будет равна 100 000 тенге. Временная разница составит 20 000 тенге.

Налогооблагаемые временные разницы и отсроченное налоговое обязательство

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать НАО при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

В финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется на основе налоговой декларации.

Примеры, когда возникают временные налогооблагаемые разницы:
1. превышение амортизации основных средств и нематериальных активов, используемой для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) над амортизацией для признания расходов в финансовой отчетности;
2. по операциям по переоценке активов: увеличение стоимости активов без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;
3. затраты на разработку могут капитализироваться и амортизироваться в будущих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения.
4. процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени, однако в некоторых юрисдикциях может включаться в налогооблагаемую прибыль при получении денежных средств.
5. признание пенсионных затрат для целей финансовой отчетности с использованием метода «прогнозируемой условной единицы» по мере оказания услуг работникам, а для целей налогового учета - в момент осуществления выплаты;
6. по операциям с финансовым инструментами, учитываемыми по справедливой стоимости (если справедливая стоимость превышает налоговую базу):
- учет приобретения и реализации финансовых инструментов по первоначальной стоимости - для налогового учета;
- по справедливой стоимости - для целей финансовой отчетности.

Вычитаемые временные разницы и отсроченные налоговые активы

Примеры, когда возникают временные вычитаемые разницы:

1) превышение сумм амортизации основных средств и нематериальных активов, отражаемых в финансовой отчетности, над суммами амортизации, используемой для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);

3) признание в финансовой отчетности резервов, расходы по которым будут включены в налоговые вычеты только в момент их фактического возникновения;

4) создание резерва под обесценение дебиторской задолженности, который для целей налогового учета и финансовой отчетности может отличаться по срокам создания и суммам;

5) по операциям с запасами: создание резерва под обесценение в финансовой отчетности и списание для целей налогового учета в будущих периодах;

6) по операциям с финансовым инструментами, учитываемыми по справедливой стоимости: учет приобретения и реализации финансовых инструментов по первоначальной стоимости - для налогового учета; по справедливой стоимости - для целей финансовой отчетности.

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, если только отложенный налоговый актив не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая: не является объединением бизнеса; на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

В той мере, в которой отсутствует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, отложенный налоговый актив не признается.

Оценка налоговых ставок

Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которая, как ожидается, будет уплачена налоговым органам (возмещена за счет налоговых органов), с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.

Методика расчета отложенного налога на прибыль

Расчет отложенного налога балансовым методом производится следующим образом:

1) определяется балансовая стоимость всех активов и обязательств в соответствии с МСФО;

2) определяется налоговая база всех активов и обязательств:

• в соответствии с требованиями МСФО в отчете о прибылях и убытках определяется бухгалтерская прибыль до налогообложения за отчетный период;

• в соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан определяется налогооблагаемая прибыль;

• по утвержденной ставке, определяется сумма текущего обязательства по налогу на прибыль.

3) Налоговое обязательство = налогооблагаемая прибыль * ставка налога(отражается по кредиту счета «Налог на прибыль, подлежащий уплате»);

4) определяются суммы временных разниц на основе сопоставления балансовой стоимости всех активов и обязательств, имеющихся на отчетную дату отчета о финансовом положении, и их налоговой базы: сумма временных разниц равна балансовой стоимости активов и обязательств за минусом их налоговой базы;

5) определяются исключения, т.е. временные разницы на момент первоначального признания актива или обязательства, которые не ведут к образованию отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

6) производится проверка возмещаемости вычитаемых временных разниц на конец отчетного периода;

7) рассчитываются отложенные налоговые активы и обязательства на конец отчетного периода:

- отложенные налоговые активы: сумма всех отрицательных временных разниц, умноженная на ставку налога;

- отложенные налоговые обязательства: сумма всех положительных временных разниц, умноженная на ставку налога.

8) рассчитывается чистая сумма отложенных налогов путем взаимозачета общей суммы отложенных налоговых активов и обязательств при условии, что:

Общество имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм;

отложенные налоги относятся к налогу на прибыль, установленному одним и тем же законодательством для одного Общества.

Если данные критерии не соблюдаются, отложенные налоговые активы и обязательства показываются отдельно:

1) определяется налоговая ставка для расчета отсроченного налогового актива или отсроченного налогового обязательства на конец отчетного периода;

2) в отчете о совокупном доходе в качестве расхода /дохода по отложенному налогу на прибыль отражается разница между суммой накопленного актива/обязательства за предшествующий период и суммой налогового актива/обязательства на конец текущего периода;

3) отложенные налоговые активы или обязательства отражаются в балансе отдельной статьей в корреспонденции со статьями отчета о совокупном доходе или статьями капитала;

4) отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в составе долгосрочных активов и обязательств и не дисконтируются.

В случае если отложенный налог появляется в связи с операцией, результат которой был отражен непосредственно по статьям капитала, налоговые последствия также относятся на статьи капитала.

Примером таких операций может быть: корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате изменения учетной политики, применяемого ретроспективно, либо в результате исправления фундаментальной ошибки.

Корреспонденция счетов типовых операций по подразделу «Налог на прибыль»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Оплата авансовых платежей по налогу на прибыль	1410	1030
Удержание корпоративного подоходного налога у источника выплаты	3310	3110
Начисление корпоративного подоходного налога	7710	3110
Налог на прибыль, подлежащий уплате в отчетном периоде в результате возникновения или аннулирования временных разниц	4310	3110
Отложенные налоговые активы, подлежащие возмещению в отчетном периоде в связи с вычитаемыми временными разницами	3110	2810
Отражение налога на прибыль, подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с наличием налогооблагаемых временных разниц	7710	4310
Отражение экономии налога на прибыль, включаемого в расчет чистого дохода в период возникновения убытка	4310 или 2810	7710
Закрытие в конце отчетного периода счета 7710 «Расходы по налогу на прибыль»	5710	7710

Раскрытие информации

Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться отдельно.

Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:

1) расход (доход) по текущему налогу на прибыль;

5) любые корректировки текущего налога предыдущих периодов, признанные в отчетном периоде;

6) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;

7) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;

8) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;

9) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по отложенному налогу;

10) расход по отложенному налогу, возникающий в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового актива;

11) сумму расхода (дохода) по налогу, относящегося к таким изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с разделом «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», поскольку их ретроспективный учет не разрешен.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

агрегированный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые отражаются непосредственно в капитале;

сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода;

объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих формах):

• объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

• сумма (и дата истечения срока, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов, в отношении которых в отчете о финансовом положении не признается отложенный налоговый актив;

• в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:

в отчете о финансовом положении.

Общество должно раскрыть информацию о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основе которых он был признан, если:

• использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую из восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц;

• Общество понесло убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенный налоговый актив.

4.19. Затраты по займам

Общие положения

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, относит на себестоимость этого актива, если существует вероятность получения Обществом, связанных с ними будущих экономических выгод, и если такие затраты можно достоверно оценить. Прочие затраты по займам предприятие признает в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

Определения

Затраты по займам - процентные и другие расходы, которые Общество несет в связи с получением заемных средств.

Актив, отвечающий определенным требованиям - актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.

Затраты по займам могут включать:

расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента;

финансовые затраты, связанные с финансовой арендой.

В зависимости от обстоятельств, активами, отвечающими определенным требованиям, могут быть любые из указанных:

запасы, которые требуют значительного времени на доведение их до товарного состояния;

- производственные мощности;
- электрогенерирующие мощности;
- нематериальные активы;
- инвестиционное имущество.

Учетные принципы

Признание

Общество применяет два возможных метода учета:

основной: затраты по займам признаются в качестве расхода текущего периода и ***альтернативный***: затраты по займам капитализируются и увеличивают стоимость квалифицированного актива.

Основной порядок учета затрат по займам

Затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они произведены, независимо от условий получения и предназначения заема (кредита).

Альтернативный порядок учета затрат по займам

Затраты по займамразрешенные для капитализации, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, - это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились.

Капитализация возможна только при условии возможного получения Обществом в будущем экономических выгод от использования квалифицированного актива, и при условии, что данные экономические выгоды могут быть надежно измерены. Прочие затраты по займам признаются расходами в период их возникновения.

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

Сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения ставки капитализации к затратам на соответствующий актив.

Ставка капитализации – это средневзвешенная сумма затрат по займам Общества, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением ссуд, полученных специально для обретения квалифицируемого актива;

Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

Превышение балансовой стоимости актива, отвечающего определенным требованиям, над возмещаемой стоимостью

Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость актива, отвечающего определенным требованиям, превышает возмещаемую стоимость или чистую стоимость возможной продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями других стандартов и в соответствии с разделом «Обесценение активов». При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

Начало капитализации

Капитализация должна начинаться, когда:

- понесены затраты по данному активу;
- понесены затраты по займам;
- выполняется работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Затраты на актив, отвечающий определенным требованиям, включают только:

- оплату денежными средствами;
- передачу других активов;
- принятие процентных обязательств.

Затраты уменьшаются на величину полученных в связи с данным активом промежуточных платежей и субсидий. Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом отчетном периоде.

Приостановление капитализации

НАО может нести затраты по займам в течение продолжительных периодов, когда деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, прерывается. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов: такие затраты не капитализируются. Однако, Общество обычно не приостанавливает капитализацию затрат по займам в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Общество также не приостанавливает капитализацию затрат по займам, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Прекращение капитализации

НАО прекращает капитализацию затрат по займам:

- когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицированного актива к использованию по назначению или продаже.
- строительство квалифицированного актива завершается по частям, и каждую часть можно использовать пока продолжается строительство других частей.

Капитализация затрат по займам не должна приостанавливаться или прекращаться если деятельность приостановлена на короткое время;

Раскрытие информации

В финансовой отчетности НАО должно раскрывать следующую информацию:

- сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода;
- ставку капитализации, использованную для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.

Пример:

Если 18 октября 2020 года Общество получило заем в банке сроком на один год в размере 500 000 тенге под 24% годовых. Проценты уплачиваются в конце срока, вместе с возвратом основной суммы долга. Год принимается в расчете продолжительностью 360 дней, месяц – 30 дней.

В финансовой отчетности за период, заканчивающийся 31 декабря 2019 года, следует начислить и признать в качестве расходов в виде процентов сумму 24 000 тенге согласно расчету:

500 000 тенге * 24 % * 72 / 360 дней = 24 000 тенге.

В учете данное начисление расходов в виде процентов будет отражено как:

Дт Затраты по займам XXX

Кт Задолженность по процентам XXX

Корреспонденция счетов типовых операций по разделу «Затраты по займам»

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Займы полученные:		
в оплату аккредитива, путем депонирования денег на чековых	1080	3010,4010,4060,4150

книжках		
путем зачисления денег на текущие банковские счета	1030	3010, 4010,4060,4150
Увеличение обязательства по займам, полученным в валюте в результате изменений рыночного курса обмена валют	7430	3010
Уменьшение обязательства по займам, полученным в валюте в результате изменений рыночного курса обмена валют	3010	6250
Списание невостребованной суммы обязательств по полученным займам, в том числе по истечении срока исковой давности	3010	6290
Погашение займов	3010	1010, 1030
отражается часть долгосрочных финансовых обязательств (по финансовой аренде, займам и т.п., подлежащая погашению в течение текущего года	4010,4060,4150	3050
Погашена текущая часть долгосрочных финансовых обязательств	3050	1010,1020, 1030
Отражение расходов, связанных с капитализацией затрат по займам на капитальный ремонт (модернизацией, реконструкцией), приводящих к увеличению будущих экономических выгод от использования основных средств	2410	3050
Начисление вознаграждения по полученным займам	7310	4050,3050
Закрытие в конце отчетного периода счета 7310 "Расходы по вознаграждениям"	5710	7310

Раздел 5. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИИ

Общие положения

Инвестиционное имущество – это недвижимость, находящееся в распоряжении юридического лица с целью получения дополнительных экономических выгод в связи с повышением стоимости капитала.

В определении инвестиции в недвижимость принципиальное значение имеет цель приобретения недвижимого имущества. Данное определение специально отделяет ситуации, когда юридическое лицо приобретает недвижимое имущество с целью:

1) использования в процессе производства или предоставления товаров и услуг, либо административных целей (в этом случае приобретенное недвижимое имущество классифицируется как основное средство и учитывается соответственно);

2) продажи в процессе ведения обычной хозяйственной деятельности (в этом случае приобретенное недвижимое имущество классифицируется как запасы и учитывается соответственно).

Объектами инвестиции в недвижимость юридического лица **являются**:

- земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- земля, предназначение которой в настоящее время пока не определено (в случае если юридическое лицо еще не решил: будет ли он использовать землю в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, или для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности, то считается, что земля предназначена для прироста стоимости капитала);
- здание, которое находится в собственности юридического лица (или находится в распоряжении юридического лица по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;
- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды.

Активами, не являющихся инвестициями в недвижимость являются:

- объект, предназначенный для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, объект незавершенного строительства или находящийся в стадии реконструкции с целью продажи;
- объект незавершенного строительства или находящийся в стадии реконструкции по поручению третьих лиц;
- недвижимость, занимаемая владельцем, в том числе недвижимость, предназначенная для будущей реконструкции и последующего использования, недвижимость, занимаемая сотрудниками юридического лица (независимо от того, платят ли сотрудники арендную плату по рыночным ставкам или нет, а также недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для выбытия;
- объект незавершенного строительства или находящийся в стадии реконструкции, который предполагается использовать в качестве инвестиции в недвижимость. До момента завершения строительных работ или реконструкции к такому объекту недвижимости применяется МСФО (IAS) 16, после чего эта недвижимость переходит в категорию инвестиций в недвижимость, и применяются положения данного раздела;
- недвижимость, сданная в аренду другой организации по договору финансовой аренды.

В отношении объектов, находящихся в процессе строительства или реконструкции, предназначенных для использования в качестве инвестиции в недвижимость применяется МСФО (IAS) 16. После завершения строительства или реконструкции, учет таких объектов ведется в соответствии с МСФО (IAS) 40. В отношении объектов, ранее признанных инвестициями в недвижимость, но находящихся в процессе реконструкции, также применяется МСФО (IAS) 40. Но только в том случае, если их использование в качестве инвестиции в недвижимость после завершения реконструкции носит долгосрочный характер.

Определения

Балансовая стоимость - сумма, по которой актив признается в балансе.

Инвестиционное имущество - недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

1) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, для административных целей;
2) продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Справедливая стоимость - сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

Себестоимость - сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО (IFRS), например, МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях».

Классификация и учетные принципы

Юридическое лицо классифицирует инвестиционное имущество на следующие категории:

1) инвестиционное имущество, предоставленное в аренду;
2) инвестиционное имущество, предназначенное для сдачи в аренду;
3) инвестиционное имущество, предназначенное для получения прироста стоимости капитала в перспективе.

Если часть объекта недвижимости используется для получения арендной платы или прироста капитала, а другая часть - для производства или поставки товаров, оказания услуг или в административных целях, и такие части объекта могут быть реализованы независимо друг от друга, юридическое лицо учитывает указанные части объекта по отдельности. Если же части объекта нельзя реализовать по отдельности, объект считается инвестиционным имуществом только в том случае, если лишь незначительная часть этого объекта предназначена для производства или поставки товаров, оказания услуг или в административных целях.

Инвестиции, вкладываемые в приобретение имущества, используемое в дальнейшем в производственной деятельности, не является инвестиционным имуществом

Признание

Инвестиция в недвижимость признается в составе активов когда:

1) существует вероятность поступления Обществу будущих экономических выгод, связанных с инвестициями в недвижимость; и

2) имеется возможность достоверно оценить стоимость инвестиции в недвижимость.

В целях определения соответствия объекта первому условию признания, юридическое лицо должно оценить степень вероятности получения будущих экономических выгод на основе имеющихся фактов на момент первоначального признания. Второе условие признания, определяется легко, т.к. операция обмена, которая свидетельствует о покупке актива, определяет его стоимость.

НАО не признает затраты на повседневное обслуживание объекта такой недвижимости в балансовой стоимости инвестиций в недвижимость. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Затраты на повседневное обслуживание - стоимость труда, расходных материалов и стоимость мелких частей.

В соответствии с принципом признания юридическое лицо признает затраты на заменяющую часть существующего объекта в балансовой стоимости объекта инвестиций в недвижимость в момент возникновения таких затрат при соблюдении критериев признания.

Способы поступления объектов инвестиционного имущества аналогичны тем, которые раскрыты в разделе «Основные средства».

Оценка при признании

Первоначальная стоимость объектов инвестиционного имущества определяется по фактической себестоимости приобретения, аналогично подходам, описанным в разделе «Основные средства».

Себестоимость инвестиционного имущества не повышается в связи с:

1) затратами на пусковые работы (кроме случаев, когда они необходимы для приведения объекта недвижимости в рабочее состояние);

2) операционными убытками до выхода на запланированный уровень по предоставлению помещений в аренду;

3) сверхнормативным потреблением материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объекта недвижимости.

В отношении объекта незавершенного строительства, или находящегося в стадии реконструкции, который предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной недвижимости, применяются положения раздела «Основные средства» до момента завершения строительных работ или реконструкции, после чего объект переходит в категорию инвестиционная недвижимость и для его учета начинают применяться положения настоящего раздела.

Оценка после признания

НАО выбирает модель учета и применяет данную политику ко всем объектам инвестиционного имущества.

НАО определяет справедливую стоимость инвестиции в недвижимость одним из двух моделей: модель учета по справедливой стоимости или модель учета по фактическим затратам на приобретение. Общество может привлекать для определения справедливой стоимости инвестиции в недвижимость независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, имеющего опыт проведения оценки инвестиции в недвижимость аналогичных активов, расположенных на той же территории.

Модель учета по справедливой стоимости

НАО, выбравший модель учета по справедливой стоимости, после первоначального признания в бухгалтерском балансе объектов инвестиции в недвижимость отражает все объекты инвестиций в недвижимость по справедливой стоимости, за исключением, при которых Общество не может определить справедливую стоимость.

Если недвижимость, которой владеет арендатор по договору операционной аренды, классифицируется как инвестиции в недвижимость, должна применяться модель учета по справедливой стоимости.

Образовавшаяся от изменения справедливой стоимости инвестиции в недвижимость прочая прибыль или убыток следует относить на прибыль или убыток за тот период, в котором они возникли.

Рыночная стоимость выступает в качестве справедливой стоимости инвестиции в недвижимость. Справедливая стоимость - это наиболее вероятная цена, действующая на рынке по состоянию на дату баланса. Это наилучшая цена, на которую может рассчитывать как продавец, так и покупатель. Расчетная цена, завышенная или заниженная в результате особых условий или обстоятельств, таких как нетипичные схемы финансирования, операции продажи с возвратной арендой,

Льготные условия возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, имеющей отношение к сделке купли-продажи не является справедливой стоимостью.

Пример. Общество приобретает здание стоимостью 3 000 000 тенге, заплатив за регистрацию сделки 30 000 тенге 1 января 2019 года. Данное здание классифицируется как инвестиционная недвижимость. Рыночная цена здания по состоянию на 31 декабря 2020 года составляет 4 200 000 тенге.

Учетной политикой Общества предусмотрено, что инвестиционная недвижимость учитывается по справедливой стоимости, которая определяется как рыночная стоимость аналогичных зданий в данном регионе.

1 января 2019 года Общество отразит приобретение данного здания по первоначальной стоимости, которая включает в себя покупную цену и затраты на оформление сделки:

3 000 000 тенге + 30 000 тенге = 3 030 000 тенге

Дт Инвестиции в недвижимость - здание 3 030 000

Кт Денежные средства 3 030 000

31 декабря 2020 года необходимо отразить в учете изменение справедливой стоимости:

4 200 000 тенге - 3 030 000 тенге = 1 170 000 тенге

Дт Инвестиции в недвижимость - здание 1 170 000

Кт Неоперационный доход от прироста
стоимости инвестиции в недвижимость 1 170 000

Затраты по операции, которые могут возникнуть в связи с продажей или прочим выбытием актива юридическим лицом не вычитаются.

В справедливой стоимости инвестиции в недвижимость отражается рыночная конъюнктура и фактические условия, действующие по состоянию на отчетную дату, а не по состоянию на какую-либо дату в прошлом или будущем.

Оценка справедливой стоимости связана с календарной датой. Учитывая, что конъюнктура и условия на рынке могут меняться, оцениваемая стоимость может оказаться неверной в другой момент времени. Помимо этого, определение справедливой стоимости предполагает обмен активами и исполнение договора купли-продажи в одно и то же время без какого-либо изменения цены, которое может произойти в процессе сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами в случае, когда обмен активами и исполнение договора происходит в разное время.

Кроме того, для определения справедливой стоимости инвестиции в недвижимость учитываются доходы от действующих договоров аренды, а также разумные и обоснованные предположения хорошо осведомленных и желающих совершить такую операцию участников рынка в отношении ожидаемых доходов от будущих договоров аренды, исходя из текущей ситуации на рынке.

При договоре аренды, заключенном по рыночным ставкам, справедливая стоимость инвестиций в арендованную недвижимость при приобретении за вычетом всех ожидаемых арендных платежей, в том числе, которые относятся к признанным обязательствам, должна быть равна нулю. Эта справедливая стоимость не меняется независимо от того, признаются ли для целей учета арендованные актив и обязательство по справедливой стоимости или по приведенной стоимости минимальных арендных платежей.

Справедливая стоимость инвестиции в недвижимость - это стоимость инвестиции в недвижимость в сделке между осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами.

Действующие цены аналогичного имущества на активном рынке, находящегося на той же территории, в том же состоянии и на которые распространяются схожие условия аренды и прочих договоров являются подтверждением справедливой стоимости.

Общество учитывает следующую информацию при отсутствии действующих цен на активном рынке:

1) цены, которые действуют на активном рынке имущества иного характера, в другом состоянии или на другой территории или на которое распространяются другие условия аренды и иных договоров, скорректированные с учетом имеющихся различий;

2) наиболее близкие по времени цены на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий после даты заключения сделок по этим ценам;

3) прогнозы дисконтированных поступлений и платежей денежных средств исходя из достоверных оценок будущих поступлений и платежей денежных средств, в основе которых лежат условия действующих договоров.

4) При определении справедливой стоимости инвестиции в недвижимость не допускается повторный учет активов или обязательств, признаваемых в бухгалтерском балансе в качестве отдельных активов или обязательств:

5) оборудование, в частности, как лифты и система кондиционирования воздуха. Оно составляет неотъемлемую часть здания и, как правило, включается в состав инвестиции в недвижимость и не отражается отдельно в составе основных средств;

6) сдача в аренду мебелированного помещения. Справедливая стоимость мебели включается в справедливую стоимость помещения, поскольку арендная плата берется за мебелированное помещение. При этом мебель в виде отдельного актива не признается при включении стоимости мебели в состав справедливой стоимости инвестиции в недвижимость;

7) предоплата или начисленный доход по договору операционной аренды в справедливую стоимость инвестиции в недвижимость не включается, поскольку юридическое лицо отдельно отражает данные статьи в составе обязательств или активов;

8) справедливая стоимость инвестиции в недвижимость, находящейся во владении по договору аренды, отражает ожидаемые потоки денежных средств, в том числе условную арендную плату, выплата которой ожидается. Соответственно, если полученная

оценка недвижимости, определена за вычетом всех платежей, которые в будущем будут осуществлены, то для того, чтобы получить справедливую стоимость инвестиции в недвижимость для учетных целей, необходимо обратно добавить признанное арендное обязательство.

Предстоящие капитальные вложения в имущество в целях его обновления или усовершенствования, а также будущие экономические выгоды от подобных предстоящих капитальных вложений в справедливой стоимости инвестиции в недвижимость не отражаются.

Пример. Рыночная стоимость здания Общества оставляет 1 000 000 тенге. Если дополнительно на его реконструкцию потратить 400 000 тенге, то справедливая стоимость здания Общества увеличится на 1 400 000 тенге. Справедливая стоимость здания Общества увеличивается только после того, как затраты на реконструкцию фактически будут произведены, а также произведена новая оценка здания юридического лица.

Переводы в категории

Перевод в категорию инвестиционного имущества или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта, подтвержденного следующими событиями:

1) начало использования недвижимости самим владельцем - при переводе из инвестиционного имущества в категорию недвижимости, используемую для собственных нужд, учитываемой в составе основных средств;

2) начало реконструкции в целях продажи - при переводе из инвестиционного имущества в запасы;

3) завершение периода использования самим владельцем – перевод объекта из собственности, используемой для собственных нужд, в инвестиционное имущество;

4) начало сдачи в операционную аренду – перевод объекта из запасов в инвестиционное имущество.

Общество переводит объект из инвестиционного имущества в категорию запасы только при изменении его предназначения, о чем свидетельствует начало реконструкции объекта в целях его продажи. Если Общество принимает решение о том, чтобы избавиться от объекта инвестиционного имущества без его реконструкции, тогда продолжает отражать объект в составе инвестиционного имущества до прекращения его признания, и не отражает его в составе запасов. То же самое происходит в случае, если юридическое лицо начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционного имущества для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости – имущество сохраняет статус инвестиционного имущества и в течение реконструкции не классифицируется как недвижимость, занимаемая владельцем. Перевод объектов в категории инвестиционного имущества, недвижимость, занимаемая владельцем, и запасы не приводит к изменению балансовой стоимости объектов.

Выбытие объектов инвестиционного имущества

Признание объекта инвестиционного имущества прекращается при выбытии или окончательном снятии с эксплуатации, когда после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

Выбытие объекта инвестиционного имущества может осуществляться посредством продажи, передачи в финансовую аренду или списания.

Прибыли или убытки, возникающие в результате списания или выбытия объекта инвестиционного имущества, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью инвестиционного имущества и отражаются в составе прочих доходов или расходов в отдельной и консолидированной финансовой отчетности.

Возмещение от третьих сторон за объекты инвестиционного имущества, которые обесценились, были утрачены или отданы, должно признаваться в составе прибыли или убытка, когда такое возмещение подлежит получению.

Порядок выбытия объектов инвестиционного имущества аналогичны с раскрытием выбытия активов в разделе «Основные средства».

Раскрытие информации

НАО, которое распоряжается инвестицией в недвижимость на правах аренды, должен раскрывать информацию о финансовой аренде с позиции арендатора, а об операционной аренде - с позиции арендодателя.

НАО должно раскрывать:

- используемый метод учета: по справедливой стоимости или по фактической стоимости;
- если он использует метод учета по справедливой стоимости, то классифицирует и учитывает ли он имущественный интерес, связанный с операционной арендой, как инвестиции в недвижимость, и если да, то при каких условиях;
- если классификация объектов затруднительна, то какие критерии использует юридическое лицо для разграничения инвестиции в недвижимость и недвижимости, используемой для собственных нужд, а также недвижимости, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности;
- способы и допущения, применяемые для определения справедливой стоимости, включая информацию о том, была ли справедливая стоимость определена на основе подтвержденной рыночной информации или с учетом других факторов, определяемых характером собственности или отсутствием сопоставимой рыночной информации;
- была ли справедливая стоимость инвестиции в недвижимость определена в результате проведения оценки независимым оценщиком, имеющим соответствующую профессиональную классификацию и опыт в оценке инвестиции в недвижимость. Если такой оценки не проводилось, этот факт также подлежит раскрытию;
- суммы, признанные в отчете о прибылях и убытках;

Особенности раскрытия информации по модели учета по справедливой стоимости

НАО использующее метод учета по справедливой стоимости, должно раскрывать информацию о сверке балансовой стоимости инвестиции в недвижимость на начало и конец периода, отражающая:

- прирост инвестиции в недвижимость, с раздельным раскрытием прироста в результате новых приобретений и в результате последующих расходов, включаемых в балансовую стоимость актива;
- прирост инвестиции в недвижимость в результате приобретений, связанных с объединением юридического лица;
- активы, классифицируемые как удерживаемые для продажи или включенные в группу на выбытие, классифицированную как предназначенная для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5, и другие выбытия;
- прибыль или убыток, возникающие в результате корректировок справедливой стоимости;
- курсовые разницы, возникающие при переводе финансовой отчетности из одной валюты в другую и при переводе операций в иностранной валюте в валюту отчетности отчитывающегося юридического лица;
- перевод объектов инвестиций в недвижимость из запасов, а также из учитываемых в составе средств, используемых для собственных нужд, в инвестицию в недвижимость, и обратно;
- прочие изменения.

В случае существенной корректировки оценки в целях подготовки финансовой отчетности, юридическое лицо должно раскрывать информацию о сверке первоначальных данных и скорректированных, включенных в финансовую отчетность, с раздельным отражением совокупной суммы признанных обязательств по договорам аренды в результате продажи с обратной арендой и любых других существенных корректировок.

Если Общество оценивает объекты инвестиции в недвижимость по фактической стоимости приобретения, поскольку оценка по справедливой стоимости на устойчивой основе невозможна, вышеупомянутая сверка должна раскрывать суммы, относящиеся к этой инвестиции в недвижимость, отдельно от сумм, относящихся к инвестиции в недвижимость, оцениваемой по справедливой стоимости.

Общество должно дополнительно раскрывать следующее:

1) описание объектов инвестиции в недвижимость;

2) объяснение, почему справедливая стоимость инвестиции в недвижимость не может быть достоверно оценена;

3) если это, возможно, привести количественные границы, в которых могла бы находиться справедливая стоимость по приблизительным оценкам;

4) при выбытии инвестиции в недвижимость, которая учитывалась не по справедливой стоимости: факт того, что юридическое лицо продал инвестицию в недвижимость, учитываемую не по справедливой стоимости; балансовую стоимость этой инвестиции в недвижимость на момент продажи; сумму признанной прибыли или убытка.

Корреспонденция счетов по подразделу «Инвестиции в недвижимость»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Отражение первоначальной стоимости инвестиций в недвижимость, принятой в эксплуатацию после завершения строительства	2310	2930
Перевод основных средств, используемых для собственных нужд, в инвестиции в недвижимость		
- на балансовую стоимость объекта	2310	2410
- на сумму превышения справедливой стоимости над балансовой стоимостью объекта	2310	6140
- на сумму превышения балансовой стоимости над справедливой стоимостью объекта	7420	2310
Перевод долгосрочных активов, предназначенных для продажи, в инвестиции в недвижимость		
- на балансовую стоимость объекта	2310	1510
- на сумму превышения справедливой стоимости над балансовой стоимостью объекта	2310	6140
- на сумму превышения балансовой стоимости над справедливой стоимостью объекта	7420	2310
Приобретение инвестиционной недвижимости:		
у физических лиц и организаций	2310	3390,3310
у дочерних, ассоциированных и совместных организаций	2310	3320, 3330
Поступление инвестиционной недвижимости на условиях финансовой аренды	2310	4150
Поступление инвестиционной недвижимости в счет оплаты акций, внесения вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал	2310	5110

Отражение стоимости юридических услуг и иных прямых расходов по приобретению инвестиции в недвижимость	2310	3310,3320, 3390
Увеличение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости в		
результате произведенной переоценки	2310	6140
- на сумму износа	6140	2320
Уменьшение справедливой стоимости инвестиций в недвижимость в результате переоценки	7420	2310
- на сумму износа (в строку уменьшения)	2320	7420
Списывается сумма обесценения инвестиций в недвижимость в связи с изменением их справедливой стоимости	7420	2320
Начисление амортизации инвестиций в недвижимость	7450, 7470	2320
Списание стоимости инвестиций в недвижимость при их выбытии (передача в финансовую аренду, ликвидация, реализация и т.п.)		
- на остаточную стоимость	7410	2310
- на сумму износа	2320	2310
Перевод инвестиции в недвижимость в основные средства, используемые для собственных нужд:		
- на балансовую стоимость объекта	2410	2310
- на сумму превышения справедливой стоимости над балансовой стоимостью объекта	2410	6280
- на сумму превышения балансовой стоимости над справедливой стоимостью объекта	2430	2310
Перевод инвестиций в недвижимость в долгосрочные активы, предназначенные для продажи, при необходимости проведения дополнительных работ по реконструкции объекта:		
- на балансовую стоимость объекта	1510	2310
- на сумму превышения справедливой стоимости над балансовой стоимостью объекта	1510	6280
- на сумму превышения балансовой стоимости над справедливой стоимостью объекта	7420	2310

Корреспонденция счетов по подразделу «Инвестиции, учитываемые методом долевого участия»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Приобретение акций по покупной стоимости	2210	1010, 1030, 1050,1060, 3310 - 3340 и др.
Увеличение балансовой стоимости инвестиций, учитываемых методом	2210	6410,6420
долевого участия, пропорционально доли инвестора в чистых доходах ассоциированных и совместных организаций		
Уменьшение балансовой стоимости инвестиций,	7610, 7620	2210

учитываемых методом долевого участия, пропорционально доли инвестора в полученных убытках ассоциированных и совместных организаций		
Начислены дивиденды по инвестициям, учитываемым по методу долевого участия	1270	2210
Уменьшение балансовой стоимости инвестиций на сумму долевого участия		
в результате переоценки активов ассоциированных и совместных организаций:		
- в пределах ранее произведенной переоценки	5420	2210
- сверх сумм ранее произведенной переоценки или в случае, когда переоценка ранее не производилась	7420	2210
Увеличение балансовой стоимости инвестиций на сумму долевого участия в результате переоценки активов ассоциированных и совместных организаций	2210	5420
Списание балансовой стоимости инвестиций при их выбытии	7410	2210

Корреспонденция счетов по подразделу «Долгосрочные финансовые инвестиции»

Содержание операции	*Корреспонденция счетов*	
	Дебет	*Кредит*
Предоставление долгосрочных займов организациям	2010	1010, 1030
Приобретение долгосрочных финансовых инвестиций по покупной стоимости	2020 - 2040	1010, 1030, 3010, 3020,3040,3050, 4010 - 4030
Отражение оплаты акций, внесения вкладов (имущественных взносов) финансовыми инвестициями по справедливой стоимости	2020 - 2040	5110
Увеличение справедливой стоимости долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки	2030, 2040	6150
Восстановление ранее списанной суммы снижения стоимости долгосрочных финансовых инвестиций при увеличении их стоимости	2030,2040	6150
Амортизация дисконта (разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций, если покупная стоимость ниже номинальной)	2020,2040	6150
Разницы между покупной и номинальной стоимостью облигаций, если номинальная стоимость ниже покупной	7330	2020,2040
Уменьшение справедливой стоимости долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки	7330	2030, 2040
Перевод краткосрочных финансовых инвестиций, учитываемых по балансовой стоимости, в долгосрочные по справедливой стоимости:		
когда справедливая стоимость инвестиций ниже балансовой:		
- на справедливую стоимость	2030, 2040	1140, 1150
- на сумму превышения балансовой стоимости над справедливой стоимостью инвестиций	7330	1140,1150

когда справедливая стоимость инвестиций выше балансовой:		
- на балансовую стоимость инвестиций	2030,2040	1140,1150,
- на сумму превышения справедливой стоимости инвестиций над балансовой	2030, 2040	6150
Перевод долгосрочных инвестиций, учитываемых по стоимости с учетом переоценки (балансовой), в краткосрочные по справедливой стоимости:		
когда справедливая стоимость ниже балансовой:		
- на справедливую стоимость	1140, 1150	2030,2040
- на сумму превышения балансовой стоимости	7330	2030,2040
когда справедливая стоимость выше балансовой:		
- на балансовую стоимость инвестиций	1140,1150	2020,2040
- на сумму превышения справедливой стоимости инвестиций над балансовой	1140, 1150	6150
Перевод долгосрочных инвестиций, удерживаемых до погашения, в краткосрочные инвестиции, удерживаемые до погашения	1130	2020
Списание балансовой стоимости долгосрочных финансовых инвестиций при их выбытии	7410	2020 - 2040
Погашение долгосрочных займов организациями	1010, 1030	2010

Раздел 6. ПРОЧИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

6.1. Инвентаризация

Общие положения

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности проводится инвентаризация активов и обязательств. Сроки проведения полной инвентаризации осуществляется по состоянию на 01 декабря отчетного года.

Основной целью инвентаризации является выявление фактического наличия имущества путем:

1) сопоставления фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета путем подтверждения остатков счетов аналитического учета с результатами инвентаризации;

2) определения состояния имущества на дату инвентаризации;

3) проверки и подтверждения полноты отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженности, капитального и текущего ремонта, завершенного и незавершенного строительства.

Инвентаризации подлежит все имущество независимо от его местонахождения, а также не принадлежащее НАО, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованное согласно договору, полученное для переработки и принятое на комиссию), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам, и все виды обязательств.

В зависимости от степени охвата проверкой активов и обязательств различают полную, частичную, выборочную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения активы и обязательства. Частичная и выборочная инвентаризации охватывают один или несколько видов активов и обязательств.

Полная инвентаризация активов и обязательств проводится не менее одного раза в год. Частичная инвентаризация при необходимости проводится чаще. Охват видов активов и обязательств при частичной инвентаризации утверждается исполительным органом

Общества или должностным (должностными) лицом (лицами), определенным (определенными) органами управления НАО в установленном порядке.

В зависимости от сроков проведения инвентаризации различают плановые (в установленные сроки), внеплановые (по мере необходимости), внезапные (по распоряжению вышестоящих органов, по требованию государственных органов в соответствии с их компетенцией, учредителей, органов утверждения, исполнительного органа Общества).

В обязательном порядке инвентаризация проводится:

1) при смене материально-ответственных лиц, должностных лиц;

2) при установлении фактов хищения или злоупотреблений, а также порчи имущества;

3) в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций;

4) при реорганизации Общества перед составлением разделительного баланса и в других случаях;

5) в иных случаях, установленных внутренними документами Общества.

Плановая ежегодная инвентаризация производится в следующие сроки.

Разделы	**Сроки**
1	**2**
Касса	ежемесячно
Дебиторская задолженность	один раз в год (1 декабря)
Кредиторская задолженность	один раз в год (1 декабря)
Инвестиции	один раз в год (1 декабря)
ТМЗ	один раз в год (1 декабря)
ГСМ	ежемесячно
ОС, НМА	один раз в год (1 декабря)
Прочие	один раз в год (1 декабря)

Инвентарные номера или штриховые коды

Для осуществления контроля за имуществом, числящимся на балансе и на забалансовом учете, НАО обеспечивает организацию учета путем присвоения каждому имуществу отдельного инвентарного номера и (или) штриховых кодов в порядке, установленном предприятием. Инвентарные номера и (или) штриховые коды присваиваются объектам имущества по мере их поступления по порядково-серийной системе.

Под инвентарным номером понимается комбинация буквенных и (или) цифровых обозначений, примененныха НАО для кодового обозначения имущества.

Под штриховым кодом (далее - штрих номер) понимается комбинация последовательно расположенных параллельных штрихов и промежутков между ними в машиночитаемой форме (визуально-читаемых знаков) для кодового обозначения имущества.

Штрих номера считываются специальным устройством при проведении инвентаризации имущества.

В штрих номерах при необходимости указываются наименование, инвентарный и заводской номер, модель, марка, тип, а также код имущества.

Для учета основных средств и нематериальных активов организацией обеспечивается ведение в информационной системе инвентарной карточки для каждого отдельного объекта. Форма инвентарной карточки разрабатывается Обществом самостоятельно. Инвентарная карточка содержит основные качественные и количественные показатели объекта основных средств и нематериальных активов.

НАО ведет классификатор имеющегося имущества, числящегося на балансе и забалансовом учете, с присвоенным им инвентарными номерами и (или) штрих номерами.

Для осуществления учета и контроля имущества, маркировка которого не представляется возможной, НАО при необходимости в произвольной форме заводится журнал учета имущества, в который наклеиваются инвентарные номера и (или) штрих номера напротив реквизитов соответствующей единицы имущества.

Инвентарные номера и (или) штрих номера сохраняются на объектах имущества до его полного выбытия либо вывода из эксплуатации путем безвозмездной передачи либо реализации физическим или юридическим лицам либо путем уничтожения (демонтажа).

Порядок проведения инвентаризации

Для проведения инвентаризации активов и обязательств создается инвентаризационная комиссия, состав которой утверждается решением Исполнительного органа НАО.

В состав инвентаризационной комиссии (далее - комиссия) включаются работники бухгалтерской службы и другие специалисты.

После утверждения приказа о создании комиссии, председателю комиссии выдается письменное распоряжение в уставноленом порядке, с указанием состава комиссии, номера и даты приказа, объекта, подлежащей инвентаризации, сроков начала и окончания инвентаризации.

До проведения инвентаризации члены комиссии осуществляют следующие действия:

• подробно ознакамливаются с материалами последней инвентаризации, проведенной по данным объектам, с мерами, принятыми по результатам последней инвентаризации;

• опломбируют подсобные помещения, подвалы и другие места хранения имущества, имеющие отдельные входы и выходы;

• получают последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении имущества, подлежащего инвентаризации.

Инвентаризация имущества производится по местонахождению имущества.

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

Результаты подсчета и иного измерения заносятся в инвентаризационные описи - документы, составляемые в момент проведения инвентаризации и подтверждающие фактическое наличие имущества и обязательств на определенную дату не менее чем в двух экземплярах, которые подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственным лицом. В конце описи материально-ответственное лицо дает расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в его присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

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

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

На имущество, не принадлежащее НАО на правах собственности, но находящееся у них, составляются отдельные инвентаризационные описи.

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

По окончании инвентаризации, оформленные инвентаризационные описи сдаются в бухгалтерскую службу.

Бухгалтерская служба осуществляет проверку инвентаризационных описей в бухгалтерском учете.

Инвентаризация денег и бланков строгой отчетности

Инвентаризация денег и бланков строгой отчетности производится с полным полистным пересчетом.

Результаты инвентаризации денег и бланков строгой отчетности отражаются в инвентаризационных описях.

Денежная наличность включается в инвентаризационную опись по купюрам и сумме.

Инвентаризационная опись сверяется с данными бухгалтерского учета. При обнаружении комиссией недостачи или излишков в протоколе по результатам инвентаризации указывается сумма.

Инвентаризация денег, находящихся на банковских счетах производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерской службы организации, с данными по выписке банков.

Инвентаризация расчетов

Инвентаризация расчетов с банками по кредитам, с бюджетом, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами и другими дебиторами и кредиторами заключается:

- в проверке тождественности расчетов с банками, органами казначейства (при необходимости), финансовыми, налоговыми органами, единым накопительным пенсионным фондом, добровольными накопительными пенсионными фондами, поставщиками, заказчиками;
- в проверке правильности и обоснованности сумм задолженности, включая суммы по которым истекли сроки исковой давности;
- в выявлении по задолженности работникам Общества сумм своевременно невыплаченной заработной платы, подлежащих перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам Общества.

Проверке подвергаются счета кредиторской задолженности в части сумм товаров в пути и расчетов с поставщиками по неотфактурованным поставкам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (дата выдачи, целевое назначение).

При инвентаризации доходов (расходов) будущих периодов комиссия по документам устанавливает и включает в инвентаризационные описи сумму, подлежащую отражению в бухгалтерском учете.

Инвентаризация основных средств и нематериальных активов

При инвентаризации нематериальных активов проверяется: правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете; наличие документов, подтверждающих права организации на его использование (патенты, лицензионные соглашения, товарные знаки и другое).

До начала инвентаризации основных средств проверяется:

- наличие и состояние инвентарных карточекинвентарных описей и списков по учету основных средств;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности НАО, на ответственном хранении, а также договоров аренды. При отсутствии документов обеспечивается их получение и оформление.

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

Основные средства заносятся в опись по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его

назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты и тому подобное одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно подразделение учитываемые в одной типовой инвентарной карточке, в инвентаризационных описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

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

Объекты основных средств, которые в момент инвентаризации будут вне места нахождения НАО (автомашины, отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и тому подобное), инвентаризируются до момента временного их выбытия, что предусматривается в распоряжении о проведении инвентаризации.

Документальное оформление инвентаризации

Инвентаризационные описи оформляются на бумажных и электронных носителях, которые идентичны друг другу. Записи в инвентаризационных описях на бумажных носителях осуществляются без помарок и подчисток.

На последних листах инвентаризационной описи на бумажном носителе пустые строки прочеркиваются.

Материально-ответственное лицо в случае обнаружения ошибки в описях после завершения инвентаризации немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и тому подобное) заявляет об этом председателю инвентаризационной комиссии. Комиссия осуществляет проверку указанных фактов и, в случае, их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в порядке, установленном внутренними документами НАО.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над ними правильных записей. Исправления оговариваются и подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственным лицом.

Не допускается внесение комиссией в описи заведомо неправильных данных о фактических остатках с целью сокрытия недостачи или излишков.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации - расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Сличительные ведомости составляются по активам, при инвентаризации которых выявлены отклонения от учетных данных.

Регулирование инвентаризационных разниц и оформление результатов инвентаризации

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета признаются: излишки - доходом и подлежат оприходованию, недостачи - расходом или, в случае установления виновного лица, его задолженностью, подлежащая погашению.

Комиссия выявляет причины недостачи или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утвержденным исполнительным органом НАО.

Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности того периода, в котором была закончена инвентаризация.

Нормы естественной убыли применяются лишь в случаях выявления фактических недостач.

Недостача и порча запасов сверх норм естественной убыли при наличии виновных лиц возмещается виновными лицами в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Комиссия выявляет причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утвержденным исполнительным органом НАО.

Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой финансовой отчетности.

6.2. Задачи и организация (система) бухгалтерской службы

Задачей бухгалтерской службы является обеспечение формирования и предоставления заинтересованным лицам полной и достоверной информации о финансовом положении Общества, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования учредителями, инвесторами, поставщиками, покупателями, заимодателями, государственными органами, банками и иными заинтересованными лицами, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, устанавливающими принципы и правила составления финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет НАО осуществляется бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером. Исполнительный орган Общества делегирует главному бухгалтеру полномочия самостоятельно принимать решения на основе правил, закрепленных учетной политикой Общества, и профессионального суждения по вопросам формирования показателей финансовой отчетности, в том числе по вопросам классификации, признания, оценки и расчета элементов финансовой отчетности и их составляющих, а также раскрытия связанной с ними информации.

Подготовка финансовой отчетности требует от исполнительного органа НАО выработки суждений, оценок и допущений, влияющих на отражаемые суммы доходов, расходов и, активов и обязательств, а так же раскрытие информации об условных обязательствах на отчетную дату.

Оценки и суждения подвергаются постоянному критическому анализу и основаны на прошлом опыте НАО других факторах, в том числе на ожиданиях относительно будущих событий, которые считаются обоснованными в сложившихся обстоятельствах.

При формировании статей отчетности, решении вопроса о влиянии на экономическое решение пользователя, вопроса о не раскрытии какой-либо информации главный бухгалтер ориентируется на существенность, опираясь на профессиональное суждение и положения учетной политики.

При освобождении главного бухгалтера от должности производится передача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при его отсутствии -работнику, назначенному исполнительным органом НАО.

Прием и передача дел производятся на основании решения исполнительного органа Общества, где указываются:

1) сроки приема-передачи дел бухгалтерской службы, но не более двух недель с момента подписания приказа;

2) порядок оплаты труда сдающего и принимающего;

3) кому предоставлено на период приема-передачи дел право подписи на документах, при этом, до оформления права подписи лица, принимающего дела, документы подписывает сдающий дела под контролем принимающего.

В процессе передачи дел проверяется состояние бухгалтерского учета, достоверность отчетных данных, составляется акт приема-передачи, подписываемый принимающей и сдающей сторонами, утверждаемый в уставноленном порядке. Акт составляется в двух экземплярах. Один остается в бухгалтерской службе, второй - у передающей дела стороны. В случае несогласия с отдельными положениями акта, принимающий при его подписании указывает соответствующие мотивированные оговорки. В случае

неудовлетворительного состояния бухгалтерского учета, организация процесса восстановления бухгалтерского учета возлагается на исполнительный орган Общества.

6.3. Тайна бухгалтерской информации

Содержание первичной бухгалтерской документации, регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Доступ к учетно-бухгалтерской информации предоставляется работникам бухгалтерской службы в пределах компетенции каждого работника, и лицам, которые имеют разрешение руководителя НАО, или должностным лицам государственных органов в соответствии с их компетенцией, предусмотренной законодательством Республики Казахстан.

Лица, имеющие доступ к информации НАО, составляющей коммерческую тайну, несут ответственность за ее разглашение в соответствии с законами Республики Казахстан.

6.4. Организация внутреннего контроля

Организация внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью и соответствием учета и отчетности положениям учетной политики Общества возлагается на Председателя Правления Общества и главного бухгалтера. Главный бухгалтер несет ответственность за достоверность бухгалтерского учета.

Система внутреннего контроля включает в себя политику и процедуры, принятые исполнительным органом Общества для реализации уставных целей, в том числе обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок, аккуратность и полноту бухгалтерских записей, а также своевременную подготовку достоверной финансовой информации.

Методы и правила системы внутреннего контроля включают:

• разделение обязанностей;

• наличие процедур санкционирования;

• документирование и системные учетные записи;

• контроль над активами и документами;

• осуществление независимых проверок.

Адекватное разделение обязанностей позволяет избежать как умышленных, так и неумышленных искажений в учете и предполагает:

• разделение санкционирования операций и материальной ответственности по соответствующим активам;

• разделение материальной ответственности и бухгалтерского учета;

• разделение ответственности за осуществление хозяйственных операций и ответственности за ведение их учета.

Для обеспечения эффективности системы контроля, каждая хозяйственная операция должна быть соответствующим образом разрешена (санкционирована).

Список лиц, имеющих право подписи бухгалтерских, финансовых и прочих документов определяется и утверждается Председателем Правления Общества. При этом устанавливается иерархия права подписи в зависимости от занимаемой лицом должности, размеров денежных сумм, сферы действия и сущности операции.

В случае использования электронных подписей должны быть установлены надлежащие меры предосторожности и контроля, касающиеся права использования и доступа к электронным подписям, в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Инициатива исправления учетных ошибок должна исходить от учетного работника, совершившего ошибку, или от главного бухгалтера. Право санкционирования исправления учетных ошибок закреплено за главным бухгалтером.

Система документирования строится на следующих принципах. Документы и записи должны:

• иметь непрерывную и последовательную нумерацию в течение отчетного периода;

- составляться в момент совершения операции или сразу после этого;
- быть простыми и доступными для понимания;
- быть унифицированы для многоцелевого использования;
- иметь продуманную структуру для их правильного оформления.

Учетная политика и методические руководства к ней обеспечивают постоянство, единообразие и последовательность применения учетных принципов.

Для обеспечения защиты ценностей и документов Общество предпринимает следующие меры:

- использование несгораемых сейфов;
- устройство противопожарной и охранной сигнализации в местах хранения;
- охрану территории и пропускную систему;
- создание резервных копий базы данных и программы, а также их хранение на различных носителях в защищенных местах;
- периодическую смену паролей;
- хранение дубликатов ключей и копий паролей у лица, не работающего в компьютерной системе.

В протоколе работы в программе «1:С Предприятие» должны поддерживаться данные не менее чем за пять лет.

Председателем Правления Общества определяется список должностей, связанных с получением, перевозкой, хранением, отпуском и использованием ценностей. Назначение работника на указанную должность возможно только после заключения договора о полной материальной ответственности.

Ценности включают (но не ограничиваются): деньги и их эквиваленты, запасы, необоротные активы, недвижимость, здания и оборудования, нематериальные активы, средства платежа, бланки строгой отчетности.

Руководство обязано проводить проверку добросовестности исполнения работниками обязанностей, соблюдение контрольных процедур.

Для проверки эффективности системы внутреннего контроля могут привлекаться внутренние или независимые аудиторы.

6.5. Составление и хранение учетно-бухгалтерской информации

Общество хранит учетно-бухгалтерские данные в соответствии со сроками и порядком, установленными законодательством Республики Казахстан.

Документы и учетные записи – это материальные носители или электронные образы, на которых фиксируется и обобщается информация о хозяйственных операциях.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции. Все хозяйственные операции и прочие события хозяйственной деятельности, влияющие на активы, собственный капитал, обязательства, доходы и расходы, должны быть отражены в бухгалтерском учете. Первичные документы составляются в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Первичные документы формируются на основе типовых форм, утвержденных уполномоченным органом.

При необходимости формы разрабатываются и утверждаются самостоятельно на основе минимальных требований, установленных нормативными правовыми актами.

Первичные документы, в том числе на бумажных и электронных носителях, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

наименование документа (формы);

дату составления;

наименование субъекта, от имени которого составлен документ;

содержание хозяйственной операции;

измерители хозяйственной операции (в натуральном и (или) денежном выражении);

наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

личные подписи и их расшифровки.

В зависимости от характера операций, требований нормативных правовых актов и способа обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Бухгалтерский учет ведется на персональных компьютерах с использованием сетевой программы «1:С Предприятие».

НАО ведет бухгалтерский учет операций, связанных с наличием и движением активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, принятым предприятием, не противоречащим Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному уполномоченным органом. Не допускается наличие отрицательных остатков на счетах бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

На однородные хозяйственные операции составляются сводные бухгалтерские документы. Сводные бухгалтерские документы (описи, ведомости и другие) сохраняют свою доказательную силу, если к ним прилагаются первичные документы.

Последовательность движения документов (создание или получение от других субъектов, принятие к учету, обработка, передача в архив), перечень исполнителей, сроков поступления документов в бухгалтерию, завершения всех работ за отчетный период, составления финансовой отчетности представляют собой документооборот. Данные регистров бухгалтерского учета в сгруппированном виде переносятся в финансовую отчетность.

Требования главного бухгалтера в части порядка оформления и представления в бухгалтерию документов и сведений обязательны для всех работников.

Ответственность за соблюдением графика документооборота, а также ответственность за достоверность содержащихся в документах данных и своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Председатель Правления НАО определяет лиц, имеющих право подписи бухгалтерских документов, и устанавливает иерархию права подписи в зависимости от занимаемой лицом должности, сферы действия и сущности операции.

Первичные документы и итоговые записи распечатываются на бумаге или хранятся на электронных носителях. В случае необходимости, НАО представляет отпечатанные копии документов по требованию государственных контролирующих органов и независимых аудиторов.

Информация, принятая бухгалтерией для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах.Формированием дел называется группировка исполненных документов в дела в соответствии с номенклатурой дел. Номенклатура дел представляет собой систематизированный перечень заголовков дел, заводимых в делопроизводстве субъекта, с указанием сроков их хранения, оформляемый в соответствии с действующим в Республике Казахстан законодательством Республики Казахстан о Национальном архивном фонде и архивах.

При формировании дел соблюдаются следующие условия:

1) документы постоянного и временного сроков хранения группируются в дела раздельно;

2) подлинники отделяют от копий, а годовые планы и отчеты - от квартальных и месячных;

3) в дело включается по одному экземпляру каждого документа.

В дело группируются документы одного периода - месяца, квартала, календарного года, кроме переходящих дел (например, личные дела, не закрывающиеся по окончании календарного года). При наличии в деле документов за период, более чем один месяц

документы помесячно разделяются листами бумаги с указанием месяца. Приложения к документам независимо от даты их утверждения или составления присоединяются к документам, которым они относятся. Постоянное, временное хранение документов субъекта обеспечивается самостоятельно при наличии собственного специально оборудованного помещения или путем передачи документов на хранение в соответствующие архивные учреждения за счет средств Общества. Законченные делопроизводством дела после окончания календарного года, в котором они были заведены, для подготовки их к передаче для постоянного хранения, подлежат оформлению и описанию в соответствии с действующим законодательством Республики Казахстан о Национальном архивном фонде и архивах.

Сведения о приеме-передаче дел и документов реорганизуемых субъектов отражаются в материалах о завершении реорганизации субъекта.

В случае кражи, порчи, уничтожения или гибели (пожар, затопление, стихийное бедствие) документов, Председателем Правления НАО назначается комиссия по расследованию причин их пропажи или гибели и выявлению виновных лиц. По результатам работы комиссии оформляется акт, который утверждается Председателем Правления Общества. В акте подробно описывается: место и причины происшедшего, характер внешних повреждений, приводится перечень утраченных (поврежденных) документов, указываются лица, ответственные за сохранность первичных документов. От этих лиц комиссия получает письменное пояснение случившегося. Копия акта направляется вышестоящей организации или учредителям.

В случае утраты документов, внесение изменений и удаление операций после закрытия отчетного периода возможно только с письменного разрешения главного бухгалтера. При проведении исправительных записей раскрываются содержание операции и причины исправления.

Исправительные и иные учетные записи оформляются бухгалтерской справкой, подписанной Председателем Правления НАО и главным бухгалтером (или должностными лицами организации, обладающими правом первой и второй подписи банковских и финансовых документов) с приложением подтверждающих документов, и заверяются печатью.

После подписания Председателем Правления НАО годовой финансовой отчетности электронная база данных подлежит хранению на отдельных электронных носителях.

Ответственность за сохранность и своевременность их передачи в архив несет руководитель бухгалтерской или финансовой службы.

Сроки хранения документов:

№ п/п	Наименование документов	Сроки хранения
1	Годовая финансовая и налоговая отчётность	Постоянно
2	Первичные документы и приложения к ним, зафиксировавшие факт совершения хозяйственной операции и явившиеся основанием для бухгалтерских записей (кассовые документы и книги, банковские документы, корешки банковских чековых книжек, ордера, табели, извещения банков и переводные требования, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, квитанции, счета-фактуры, накладные и авансовые отчеты, переписка и другие документы)	5 лет
3	Лицевые счета/расчетные и расчетно-платежные ведомости, табели учета рабочего времени на работников Общества	75 лет
4	Доверенности на получение денег и товарно-материальных ценностей	5 лет
5	Гарантийные письма, книги учета хозяйственных операций, главная книга, журналы, ведомости, кассовая книга	5 лет

6	Сведения о расходовании кредитов	5 лет
7	Документы (протоколы заседаний инвентаризационных комиссий, инвентаризационные описи, списки, акты, ведомости) об инвентаризации активов, обязательств)	5 лет
8	Документы о выплате пособий, пенсий, листки нетрудоспособности, исполнительные листы	5 лет
9	Справки на получение льгот по налогам	Не менее 5 лет
10	Документы о дебиторской задолженности, недостачах, растратах и хищениях (справки, акты, обязательства, переписка)	Не менее 5 лет
11	Акты, ведомости переоценки основных средств и определения их износа	Постоянно
12	Документация, связанная с долгосрочными активами и долгосрочными обязательствами Паспорта зданий, сооружений и оборудования	Постоянно
13	Акты проверок и документы к ним	5 лет
14	Договоры и соглашения (трудовые и хозяйственные)	5 лет после истечения срока действия
15	Договоры о материальной ответственности	5 лет после увольнения материально-ответственного лица
16	Документы (расчеты, сводки, справки, таблицы, сведения, переписка) о начисленных и перечисленных суммах налогов в республиканский (местный) бюджет, внебюджетные фонды, задолженности по ним	5 лет
17	Налоговые декларации (расчеты) юридических лиц по всем видам налогов	5 лет
18	Аудиторские заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности	5 лет

Для целей налогового учета, в соответствии Налоговым законодательством РК срок исковой давности составляет 5 лет.

Исчисление срока хранения документов производится с 1 января года, следующего за годом окончания их делопроизводства. Для документов, которым установлен срок хранения 75 лет, исчисление срока хранения производится с учетом возраста человека к моменту окончания дела.

6.6. Заключение

Вопросы, не урегулированные настоящей Учетной политикой, регулируются в соответствии с МСФО и действующим законодательством Республики Казахстан.

Учетная политика обязательна для исполнения всеми работниками в пределах должностных обязанностей.

Контроль за исполнением учетной политики возлагается на главного бухгалтера НАО.

6.7. Нормативно – правовая база

1) Гражданский Кодекс РК.
2) Трудовой кодекс РК.
3) Закон РК«О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».
4) Закон РК «О государственном имуществе».
5) Закон РК «Об акционерных обществах».
6) Закон РК «О некоммерческих организациях».
7) отраслевые законодательные акты и подзаконные правовые акты

8) международные стандарты финансовой отчетности с изменениями и дополнениями;

9) иные нормативно-правовые акты Республики Казахстан, регулирующие вопросы ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности;

10) Устав и внутренние нормативные документы НАО.