

## **УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА – ОСНОВА ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЙ**

**Нургалиева Р.Н.,**

**к.э.н., доцент**

**Карагандинский экономический университет**

**Казпотребсоюза**

В современной системе управления экономикой Республики Казахстан сложились два уровня формирования учетной политики: глобальный (национальный) и локальный (хозяйствующего субъекта, предприятия). На государственном уровне учетная политика проводится путем разработки и внедрения Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, НСФО (национальных стандартов бухгалтерского учета), МСФО, Типового плана счетов бухгалтерского учета и других инструктивных, нормативных актов.

На выработку национальной учетной политики среди международных организаций значительное влияние оказывает Международная Федерация бухгалтеров (МФБ). При ней создан Комитет по международным стандартам учета (КМСУ), деятельность которого регулируется Советом КМСУ. КМСУ разрабатывает стандарты учета и ведет работы по их распространению.

Проведенные нами исследования свидетельствуют, что в теории и практике формирования Учетной политики наработан определенный опыт, требующий дальнейшего совершенствования.

В теоретических изданиях Казахстана, принято нормативные законодательные акты РК подразделять на 4 уровня:

1-ый уровень отведен Закону РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и Налоговому Кодексу;

2-ой уровень – МСФО, НСФО и их методические рекомендации;

3-ий уровень – приказы, распоряжения, указания Минфина РК и других правительственных структур, внутренние положения и указания;

4-ый уровень – Учетная налоговая политика предприятия.

Учетная и налоговая политика, занимая 4-ое место среди нормативных документов РК, к сожалению, до сих пор не получила должной оценки и должного места в организации национальной системы учета. Не профессиональный перевод и трудные к

пониманию обороты речи в русском и казахском переводах МСФО, создают препятствия как в применении МСФО на практике, так и в разработке на предприятиях локальной Учетной политики.

За годы реформирования системы учета существовали разные определения Учетной политики. КСБУ, определяли ее так: «Учетная политика – совокупность способов, принимаемых руководителем субъекта для ведения бухгалтерского учета и раскрытия финансовой отчетности, в соответствии с их принципами и основами».

С 1 января 2008 г. казахстанские предприятия, бухгалтерии которых перешли на разные стандарты, разделились на 3 группы:

- компании, в учете внедрившие МСФО;
- компании, в учете, внедрившие НСФО;
- предприятия и индивидуальные предприниматели, в учете внедрившие НСФО или МСФО.

Компании, в учете внедрившие МСФО, базируются на следующем определении: «Учетная политика – представляет собой особые принципы, основы, положения, правила и инструкции, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности» [1, 25с.].

Предприятия, работающие на основе НСФО, опираются на следующее определение: «Учетная политика – это совокупность приемов, принципов, правил и процедур ведения бухгалтерского учета и составление на их основе финансовой отчетности» [2, 32-34с.].

Предприятия третьего типа могут обходиться без специальной Учетной и налоговой политики, так как они обычно ведут упрощенный учет и отчетность; но, по нашему мнению, будет не лишним, если они сформируют и утвердят специальную учетную и налоговую политику.

Таким образом, эти определения, разные по формулировке, но одинаковые по смыслу, внесли некоторое разнообразие в терминологию Учетной политики, но понимания места и статуса этого документа так и раскрыли. На наш взгляд, Учетная и налоговая политика предприятий – это единственный внутренний нормативный документ, в котором объединены конкретные способы и методы ведения объектов учета на всех участках финансового, налогового и управленческого учетов.

Формирование локальной учетной политики заключается в выборе одного из способов исходя из условий деятельности

субъекта и принятия в качестве основы для ведения финансового, производственного и налогового учетов. Для того, чтобы быть эффективной, Учетная и налоговая политика должна вырабатывать учетные решения, как для осуществления текущих, так и перспективных задач учета и налогообложения. В условиях рыночных отношений и действия современных законодательных актов по бухгалтерскому учету и налогообложению у хозяйствующих субъектов имеется широкий выбор того или иного варианта организации учета, методов начисления амортизации; отражения в учете реализации товаров, работ, услуг; доходов и расходов и др.

Составной частью учетной политики является налоговая учетная политика, определяемая по Налоговому Кодексу: «Налоговая учетная политика - принятый налогоплательщиком (налоговым агентом) документ, устанавливающий порядок ведения налогового учета с соблюдением требований Кодекса». Налоговая учетная политика должна быть включена в виде отдельного раздела в учетную политику, разработанную в соответствии с МСФО и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Разработка налоговой учетной политики должна быть соотнесена с требованиями учетной политики по каждому объекту, для достижения гармонизации правил учета налоговых обязательств Налогового Кодекса, и норм, применяемых МСФО или НСФО. Налоговая учетная политика – принятый налогоплательщиком (налоговым агентом) документ, устанавливающий порядок ведения налогового учета с соблюдением требований Налогового Кодекса. На наш взгляд, учетная налоговая политика – это комплексный документ, касающийся методологии финансового и налогового учета.

В налоговой учетной политике рекомендуем обратить внимание на следующее:

- формы и порядок составления налоговых регистров, разработанных налогоплательщиком (налоговым агентом) самостоятельно;
- перечень осуществляемых видов деятельности согласно общему классификатору видов экономической деятельности, утвержденному уполномоченным государственным органом по стандартизации;

- наименование должностей лиц, ответственных за соблюдение учетной налоговой политики;
- порядок ведения отдельного налогового учета в случае осуществления видов деятельности, для которых Налоговым Кодексом предусмотрены различные условия налогообложения, с соблюдением правил, установленных статьей 58 Кодекса.
- порядок ведения отдельного налогового учета в случае осуществления операций по недропользованию;
- выбранные налогоплательщиком методы отнесения на вычеты расходов в целях исчисления корпоративного подоходного налога, а также отнесения в зачет налога на добавленную стоимость, предусмотренные Налоговым Кодексом;
- политика определения хеджируемых рисков, хеджируемые статьи и используемые в их отношении инструменты хеджирования, методика оценки степени эффективности хеджирования.

По форме и объему содержания Учетная политика разных предприятий различается, но обязательно должна иметь следующие разделы:

1. Организационно-технический;
2. Методологический для финансового учета;
3. Методологический для управленческого учета;
4. Налоговая учетная политика;
5. Рабочий план счетов на базе Типового плана счетов.

По участкам учета, разделы 2, 3 и 4 должны иметь конкретные способы и приемы, расчеты и формы составляемых учетных и налоговых документов.

Учетная политика предприятий утверждается руководителем или собственником предприятия. Учетная политика должна иметь печатный вид, с подписями руководителей и заверенная гербовой печатью. По содержанию учетная политика разных предприятий должна быть разной. Письменное оформление ее должно быть отдельным документом и в течение года, принятая политика не должна меняться. Текст этого документа в отношении требуемых разделов, должен быть конкретным и содержательным

Порядок формирования учетной политики на предприятии должен быть построен, как разработка общего, специфического документа. В ее основу должны быть заложены рекомендованные международными или национальными стандартами и Налоговым

Кодексом самостоятельно избираемые способы, методы и учетные процедуры:

- рабочий план (сокращенный типовой план счетов), привязанный к условиям и специфике деятельности конкретного предприятия;
- форма бухгалтерского учета с учетом квалификации кадров и наличия компьютерной техники;
- методы учета доходов и расходов, методы начисления амортизации, метод оценки разных объектов учета;
- методы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции;
- методы налогового учета;
- размеры авансовых платежей и сроки уплаты разных налогов и сборов.

Принятая предприятием Учетная политика должна быть долгосрочной (на 5 лет). Она должна основываться на реальном экономическом положении предприятия, организации производства, степени компьютеризации учета. Обоснованная учетная политика должна быть одобрена собранием акционеров, учредителями предприятия и доведена до налоговых органов и других заинтересованных сторон.

Продолжая заниматься много лет вопросами формирования Учетной политики предприятий Республики Казахстан, в дополнение к предыдущим статьям в материалах Международных научно-практических конференций (Германия, Чехия, Украина, Россия, Казахстан) рекомендую материал, который, надеюсь окажет помощь при формировании «Методологического раздела финансового учета» Учетной политики предприятий применяющих МСФО №16 «Основные средства».

В учетной политике предприятия должны быть выделены классы основных средств. Правильное деление на группы позволит субъекту определиться при выборе модели оценки и учета основных средств, установить эффективный метод начисления амортизации и осуществить правильную переоценку основных средств.

Классы (группировка) основных средств и закрепленные субсчета к счету 2410 «Основные средства»

*На предприятиях крупного бизнеса*

1. Земельные участки -2411
2. Земельные участки и здания, сооружения
3. (отделимые активы) - 2412

4. Машины и оборудование-2413
5. Водные или воздушные суда-2414
6. Автотранспортные средства- 2415
7. Мебель и встраиваемая техника- 2416
8. Элементы инженерного оборудования-2417
9. Компьютеры и офисное оборудование-2418
10. Прочие основные средства-2419

*На предприятиях среднего и малого бизнеса, на правах собственности*

1. Земельные участки- 2411
2. Здания, сооружения -2412
3. Машины и оборудование-2413
4. Автотранспортные средства-2414
5. Компьютеры и офисное оборудование-2415
6. Прочие основные средства-2416

*На предприятиях среднего и малого бизнеса на правах аренды основных видов основных средств*

1. Компьютеры и офисное оборудование – собственные -2411
2. Арендованные основные средства - 2412

МСФО №16 много внимания уделяет такому термину «Первоначальное признание», отмечая, что первоначально основные средства признаются по себестоимости. Себестоимость объекта основных средств включает:

-цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;

-любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;

-предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие 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.

Например, Компанияприобретели партию персональных компьютеров (ПК) за 11млн.900т.тг.- это цена покупки; доставка их

обошлась в 30т.тг.; а наладка и установка программ на ПК обошлась в 70т.тг. Тогда себестоимость ПК при первоначальном признании составит 12млн.тг. Таким образом, первоначально ПК признаются и оцениваются по себестоимости, а отражаются в учете по разному, в зависимости от источников приобретения и выбранной модели оценки.

МСФО №16 рекомендует в учетной политике, предприятиям д выбрать либо модель учета по фактическим затратам, либо модель учета по переоцененной стоимости (справедливой стоимости) и применять эту политику ко всему классу основных средств. В развитие данной рекомендации нами разработаны и рекомендованы примеры применения на практике разных моделей учета и оценки основных средств.

*Примеры признания и оценки основных средств – класс «Персональные компьютеры (ПК) и офисное оборудование»*

*Модель учета – по фактическим затратам (себестоимости)*

На начало 2011г. при создании бизнеса по коммерческой деятельности, себестоимость купленных ПК составляет 12млн.тг. Срок полезной службы установлен -5 лет. Годовая норма амортизации – 20%. Годовая сумма амортизации -2,4 млн.тг. В 2015 году ПК продаются по цене 1,8 млн.тг

На конец 2013г. проведено обесценение ПК на 0,2млн.тг (справедливая стоимость- 4,6 млн.тг).

*Учетные записи по этой модели:*

Покупка ПК в 2011- Дт 2418 Кт 3310 12млн.тг

Начислена амортизация: Дт 7210 Кт 2428:

2011г.=2,4 млн;

2012=2,4 млн;

203=2,4 млн;

2014=2.4 млн.

3. Обесценение на конец 2013г.

Дт 7420 Кт2438 0,2млн.

Дт 2438 Кт 2418 0,2

4. Продажа ПК в 2015году за 1.8 млн.тг.

Дт 7410 Кт2418 2,2

Дт 1210 Кт6210 1.8

Особенности модели учета по фактическим затратам:

- периодически начисляется амортизация;

- при необходимости производится обесценение классов основных средств, при сравнении со справедливой стоимостью класса на конец года.

На практике эта модель учета получила наибольшее распространение, но методика обесценения основных средств по МСФОН<sup>36</sup> «Обесценение активов» не совсем отработана.

Таблица 1 – Учетное отражение модели оценки – по себестоимости (фактическим затратам)

Годы (сроки) использования	Признание и оценка			
	Первоначальное признание и оценка - по себестоимости	Последующее признание и оценка - (себестоимость - минус амортизация и обесценение)	Прекращение признания и оценка	Отражение в отчетности на 31.12. Балансовая стоимость
2011	12	9,6(12-2.4)		9,6
2012		7,2(9,6-2.4)		7,2
2013		4,6 (7,2-2.4 -0,2)		4,6
2014		2.2 (4,6-2.4)		2,2
2015			Продажная стоимость -1.8	0

Примечание:- составлена автором

*Модель учета – по справедливой (первоначальной) стоимости*

Тот же пример, на начало 2011г. при создании бизнеса по коммерческой деятельности себестоимость купленных ПК составляет 12млн.тг. В 2015 году ПК продаются по цене 1,8млн. тг.

Таблица 2 – Учетное отражение модели оценки справедливая стоимость ( переоцененная стоимость)

Годы (сроки) использования	Признание и оценка			
	Первоначальное признание и оценка- себестоимость = справедливая стоимость	Последующее признание и оценка= справедливая стоимость	Прекращение признания и оценка= справедливая стоимость на основе договора продажи	Отражение в отчетности На 31.12.- справедливая стоимость
2011	12			11
2012		11		11,5
2013		11,5		11,3
2014		11,3		11,3
2015			Продажная стоимость 1.8	0

Примечание: составлено автором

Учетные записи по этой модели:

1. Покупка ПК в начале 2011г. Дт 2418 Кт 3310 12млн.

2. На 31.12.11 –справедливая стоимость= 11, значит, произошло снижение стоимости. Дт 7420 Кт 2418 1 млн.

3. На 31.12.12 справедливая стоимость=11,5, значит, произошло увеличение стоимости на 0,5млн. Дт 2418 Кт 5420 0,5 млн.



4. На 31.12.13 Справедливая стоимость = 11,3 млн. Значит, произошло снижение стоимости = 0,2 млн. Дт 5420 Кт2418 0.2 млн.тг.

5. На 31.12.14 справедливая стоимость не изменилась и осталась на уровне – 11,2 млн.тг.

6. В 2015 г. ПК проданы за 1,8 млн.тг. Дт 7410 Кт 2418 11,3 Дт 1210 Кт 6210 1,8.

Особенности данной модели учета:

- амортизация не начисляется;
- тест на обесценение не проводится.

В течение всего срока использования основных средств на конец года в отчетности отражается справедливая стоимость, изменения которой отражаются в учете, как увеличение или уменьшение справедливой стоимости, а в отчетности как увеличение доходов или расходов.

Данные таблиц 1 и 2 свидетельствуют о рассмотрении в учете движения классов основных средств от первоначального признания, до признания в текущем учете и прекращения признания(выбытия) основных средств, т.е. они в учете отражены в динамике, в процессе их движения. На наш взгляд, такое моделирование и динамика учета классов основных средств развивает и соответствует требованиям МСФО №16. Приведенные примеры моделей учета класса «ПК и офисное оборудование» применимы для других классов основных средств и должны быть частью Учетной и налоговой политики предприятия.

Список литературы:

1.О налогах и других обязательных платежах в бюджет. Налоговый Кодекс// [www.salik.kz](http://www.salik.kz).

2..МСФО №8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки: пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров»// [www.minfin.rk](http://www.minfin.rk)

3.Национальные стандарты финансовой отчетности №2. Приказ Минфина РК от 21.06.2007, №217,131с.

4.Михалева Е. В., Хорина Л. И. Учетная политика предприятия I – Алматы, 2006г.

Михалева Е. В., Хорина Л. И. Учетная политика предприятия II – Алматы, 2006г.

6.Скала В. Актуальные проблемы национальной учетной политики в Республике Казахстан //Учет и аудит Казахстана - ежемесячник. №12, 2012,с.8-12

7.Нургалиева Р.Н. Финансовый учет – 2. -Учебник с грифом МОН РК. Караганда. ТОО «Полиграфия», 2012, 340с.

8.Нургалиева Р.Н, Налоговый учет.- Учебное пособие, 3-ее издание, Караганда, КЭУ, 277с.

9.Нургалиева Р.Н. Учетная и налоговая политика: теория и практика разработки. Статья в материалах Международной научно-практической конференции « 20 лет мира и созидания: становление и развитие бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан» - Караганда, 2011. 214с (120-122с.)

10.Нургалиева Р.Н., Атнагулова К. Статус учетной политики в финансовой бухгалтерии. Статья в Материалах Международной научно-практической конференции «Молодежь и наука: проблемы, поиски и решения. – Омский экономический институт. 23.9.2008., 211-213с. 0,25 п.л.

11.Налоговая учетная политика. Практическое пособие/Сост.: ТОО«BDO Казахстанаудит» - Алматы: ТОО «Центральный дом бухгалтера», 2011 – 136с.