

Библиотека Центрального дома бухгалтера

ПУТЕВОДИТЕЛЬ БУХГАЛТЕРА

С ПРИМЕРАМИ И РАСЧЕТАМИ.
ОТ РЕГИСТРАЦИИ ФИРМЫ ДО ЕЕ ЛИКВИДАЦИИ



ПУТЕВОДИТЕЛЬ БУХГАЛТЕРА

Алматы



2018

УДК 657
ББК 65.052

Путеводитель бухгалтера. Практическое пособие для бухгалтеров. – Алматы: ТОО «ЦДБ Education», 2018. – 164 с.

ISBN 978-601-7128-64-7

Сборник «Путеводитель бухгалтера» составлен с учетом положений нового Налогового кодекса и содержит полное описание основных правил ведения бухгалтерского учета от регистрации фирмы до ее ликвидации с учетом всех изменений в законодательстве Республики Казахстан.

Также в сборнике дана информация по составлению управленческой, финансовой и налоговой отчетности. Материал сопровождается практическими примерами.

УДК 657
ББК 65.052

В «Путеводителе бухгалтера» приведена информация из нормативных правовых актов Республики Казахстан, официально опубликованных до 25 мая 2018 года.

ISBN 978-601-7128-64-7

© ТОО «ЦДБ Education», 2018

Путеводитель бухгалтера

• Содержание •

Глава 1. Регистрация предприятия (<i>Т. Зеленская</i>).....	4
Глава 2. Организация работы бухгалтера (<i>Ю. Загретдинова</i>).....	23
Глава 3. Учет денежных средств (<i>Е. Коломейцева</i>).....	30
Глава 4. Учет основных средств и нематериальных активов (<i>Ю. Загретдинова</i>).....	40
Глава 5. Учет аренды (<i>Ю. Загретдинова</i>).....	51
Глава 6. Особенности учета запасов (<i>Ю. Загретдинова</i>).....	58
Глава 7. Организация производственного учета (<i>Ю. Загретдинова</i>).....	65
Глава 8. Учет оплаты труда (<i>Н. Салиева</i>).....	73
Глава 9. Учет дебиторской и кредиторской задолженности (<i>С. Осмехина</i>).....	108
Глава 10. Учет доходов и расходов (<i>Р. Серикбаева</i>).....	119
Глава 11. Финансовая отчетность (<i>Р. Серикбаева</i>).....	130
Глава 12. Формы налоговой отчетности (<i>Н. Салиева</i>).....	138
Глава 13. Ликвидация предприятия (<i>Т. Зеленская</i>).....	152

ГЛАВА 1. РЕГИСТРАЦИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

1.1. НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИЕ РЕГИСТРАЦИЮ ПРЕДПРИЯТИЯ

Государственная регистрация юридических лиц (далее – ЮЛ) осуществляется в соответствии со следующими нормативными правовыми актами:

- Гражданским кодексом РК (Общая часть) от 27 декабря 1994 года (далее – Гражданский кодекс) (§ 2 «Юридические лица», гл. 2);
 - Кодексом РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» от 25 декабря 2017 года № 120-VI (далее – Налоговый кодекс) (гл. 9 «Регистрация налогоплательщика в налоговых органах»);
 - Предпринимательским кодексом РК от 29 октября 2015 года № 375-V (далее – Предпринимательский кодекс);
 - Законом РК «Об акционерных обществах» от 13 мая 2003 года № 415-II (гл. 2 «Создание общества»);
 - Законом РК «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 22 апреля 1998 года № 220-I (далее – Закон о ТОО) (гл. II «Создание товарищества с ограниченной ответственностью»);
 - Законом РК «О валютном регулировании и валютном контроле» от 13 июня 2005 года № 57-III (далее – Закон о валютном регулировании);
 - Законом РК «О разрешениях и уведомлениях» от 16 мая 2014 года № 202-V (далее – Закон о разрешениях и уведомлениях);
 - Законом РК «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» от 17 апреля 1995 года № 2198 (далее – Закон о регистрации ЮЛ);
 - приказом министра юстиции РК «Об утверждении Инструкции по государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» от 12 апреля 2007 года № 112 (далее – Инструкция по госрегистрации ЮЛ).
- В РК товарищество с ограниченной ответственностью (далее – ТОО) является наиболее популярной и распространенной организационно-правовой формой для ведения бизнеса, в связи с этим в данной главе наибольшее внимание уделено созданию ТОО.

1.2. ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ

Согласно статье 33 Гражданского кодекса, ЮЛ признается организация, которая имеет на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления обособленное имущество и отвечает этим имуществом по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. ЮЛ должно иметь самостоятельный баланс или смету.

ЮЛ имеет печать со своим наименованием. Данное требование не распространяется на ЮЛ, которые являются субъектами частного предпринимательства, за исключением случаев, предусмотренных Гражданским кодексом и законами Республики Казахстан.

Статьей 34 Гражданского кодекса предусмотрены два вида ЮЛ:

- 1) коммерческая организация (цель – извлечение дохода);
- 2) некоммерческая организация (цель – не извлечение дохода, не распределяет полученный чистый доход между участниками (некоммерческая организация)).

Организационно-правовые формы коммерческих организаций:

- государственное предприятие;
- хозяйственное товарищество (полное товарищество, командитное товарищество, ТОО, товарищество с дополнительной ответственностью);
- акционерное общество (далее – АО);
- производственный кооператив.

Организационно-правовые формы некоммерческих организаций:

- учреждение;
- общественное объединение;
- АО;
- потребительский кооператив;
- фонд;
- религиозное объединение;
- иная форма, предусмотренная законодательными актами.

1.3. ПРОЦЕДУРА СОЗДАНИЯ ТОО

Создание ТОО начинается с заключения его учредителями учредительного договора (если учредителей более одного), утверждения устава (если устав не типовой) и завершается государственной регистрацией товарищества в качестве ЮЛ.

Учредительные документы – это документы, определяющие индивидуальные особенности статуса конкретного ЮЛ в рамках действующего законодательства.

Согласно статье 41 Гражданского кодекса, ЮЛ осуществляет свою деятельность на основании:

- 1) устава и учредительного договора;
- 2) устава;
- 3) устава и оформленного в письменном виде решения об учреждении ЮЛ (решения единственного учредителя), в случае если ЮЛ учреждено одним лицом.

В случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Казахстан, ЮЛ, являющееся некоммерческой организацией, может действовать на основании общего положения об организациях данного вида.

Учредительный договор ЮЛ заключается, а устав утверждается его учредителями. Учредительный договор не заключается, если коммерческая организация учреждается одним лицом.

В учредительных документах некоммерческой организации и государственного предприятия долж-

ны быть определены предмет и цели деятельности ЮЛ.

Учредительными документами хозяйственного товарищества, АО и производственного кооператива могут быть предусмотрены предмет и цели их деятельности.

В учредительном договоре стороны (учредители) обязуются создать ЮЛ, определяют порядок совместной деятельности по его созданию, условия передачи в его собственность (оперативное управление) своего имущества и участия в его деятельности. Договором определяются также условия и порядок распределения между учредителями чистого дохода, управления деятельностью ЮЛ, выхода учредителей из его состава и утверждается его устав, если иное не предусмотрено Гражданским кодексом или законодательными актами об отдельных видах ЮЛ. В учредительный договор по согласию учредителей могут быть включены и другие условия.

Решение единственного учредителя должно содержать условия передачи в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) имущества и иные решения, не противоречащие законодательству Республики Казахстан, и приниматься его органами, обладающими правом на принятие таких решений в соответствии с законодательством Республики Казахстан и уставом ТОО.

В случае противоречий между учредительным договором и уставом одного ЮЛ должны применяться условия:

- 1) учредительного договора, если они относятся к взаимоотношениям учредителей;
- 2) устава, если их применение может иметь значение для отношений ЮЛ с третьими лицами.

Все заинтересованные лица вправе ознакомиться с уставом ЮЛ.

1.3.1. УЧРЕДИТЕЛЬНЫЙ ДОГОВОР ТОО

Согласно пункту 2 статьи 14 Закона о ТОО, учредительный договор ТОО должен содержать:

- 1) решение о создании товарищества, его фирменное наименование и место нахождения;
- 2) перечень учредителей товарищества с указанием их наименования, места нахождения, банковских реквизитов (если учредителем является ЮЛ) или имени, места жительства и данных документа, удостоверяющего личность (если учредителем является физическое лицо);
- 3) порядок учреждения товарищества; обязанности учредителей, связанные с его учреждением, а также иные условия осуществления учредителями деятельности по созданию товарищества; определение полномочий указанных лиц, а также других лиц, которые уполномочиваются представлять интересы учреждаемого товарищества в процессе его создания и регистрации;
- 4) размер уставного капитала;
- 5) сведения о составе, размере и сроках внесения денежного вклада каждого учредителя в уставный капитал товарищества или о денежной оценке вклада в натуральной форме или в виде имущественных прав; порядок принятия решения о внесении дополнительных вкладов в уставный капитал товарищества, а также последствия несвоевременного внесения вкладов в уставный капитал товарищества;

6) определение доли учредителя в имуществе товарищества, порядок перехода долей участников товарищества;

7) утверждение устава товарищества;

8) порядок распределения чистого дохода товарищества.

Учредительный договор ТОО заключается путем подписания договора каждым учредителем или его уполномоченным представителем.

Учредители, подписавшие учредительный договор, после государственной регистрации товарищества становятся участниками товарищества.

Учреждение ТОО с единственным участником производится на основе единолично принятого им решения, учредительный договор в этом случае не составляется.

1.3.2. УСТАВ ТОО

В соответствии со статьей 17 Закона о ТОО, устав ТОО должен содержать:

- 1) фирменное наименование, место нахождения и адрес товарищества;
- 2) перечень участников товарищества (за исключением товарищества, ведение реестра участников которого осуществляется регистратором) с указанием их наименования, места нахождения, адреса, банковских реквизитов (если учредителем является ЮЛ) или имени, места жительства и данных документа, удостоверяющего личность (если учредителем является физическое лицо);
- 3) сведения о размере уставного капитала товарищества;
- 4) порядок формирования и компетенцию органов;
- 5) условия реорганизации и прекращения деятельности товарищества;
- 6) порядок распределения чистого дохода в случае, когда ведение реестра участников товарищества осуществляется регистратором;
- 7) порядок и сроки предоставления участникам и приобретателям долей информации о деятельности товарищества;
- 8) наименование средства массовой информации, используемого для публикации информации о деятельности товарищества;
- 9) права и обязанности его участников.

Если товарищество учреждается одним лицом, то в его уставе определяется также порядок образования имущества и распределения доходов.

В уставе могут содержаться и другие положения, не противоречащие законодательству Республики Казахстан.

ЮЛ, являющееся субъектом малого, среднего и крупного предпринимательства, может осуществлять свою деятельность на основании типового устава, содержание которого определяется приказом министра юстиции РК «Об утверждении типовых уставов юридических лиц, относящихся к субъектам малого, среднего и крупного предпринимательства» от 24 февраля 2015 года № 106.

1.3.3. ФОРМИРОВАНИЕ УСТАВНОГО КАПИТАЛА ТОО

На основании статьи 23 Закона о ТОО, уставный капитал ТОО образуется путем объединения вкладов учредителей (участников).

Вкладом в уставный капитал ТОО могут быть деньги, ценные бумаги, вещи, имущественные пра-

ва, в том числе право землепользования и право на результаты интеллектуальной деятельности и иное имущество (за исключением специальных финансовых компаний, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Казахстан о проектом финансировании и секьюритизации, исламских специальных финансовых компаний, создаваемых в соответствии с законодательством Республики Казахстан о рынке ценных бумаг, уставный капитал которых формируется исключительно деньгами, а также случаев, предусмотренных Законом РК «О банках и банковской деятельности в Республике Казахстан» от 31 августа 1995 года № 2444).

Не допускается внесение вклада в виде личных неимущественных прав и иных нематериальных благ.

Вклады учредителей (участников) в уставный капитал в натуральной форме или в виде имущественных прав оцениваются в денежной форме по соглашению всех учредителей или по решению общего собрания участников товарищества. Если стоимость такого вклада превышает сумму, эквивалентную 20 000 размеров месячного расчетного показателя (МРП), ее оценка должна быть подтверждена независимым экспертом.

В случаях когда в качестве вклада товариществу передается право пользования имуществом, размер этого вклада определяется платой за пользование, исчисленной за весь срок, указанный в учредительных документах.

Без согласия общего собрания досрочное изъятие имущества, право пользования которым служит вкладом в уставный капитал товарищества, не допускается.

Если иное не предусмотрено учредительными документами, риск случайной гибели или повреждения имущества, переданного в пользование товариществу, возлагается на собственника имущества.

Если иное не предусмотрено учредительным договором, отношение вклада каждого участника к общей сумме уставного капитала является долей участника в уставном капитале.

Всякое изменение размера уставного капитала, связанное с принятием в ТОО новых участников или выбытием из него кого-либо из прежних участников, влечет соответствующий перерасчет долей участников в уставном капитале на момент принятия или выбытия.

Выдел земельного участка в натуре, право на который передано в качестве вклада в уставный капитал товарищества (в том числе право на условную земельную долю), осуществляется в соответствии с земельным законодательством Республики Казахстан.

Передача имущества в качестве вклада в уставный капитал не облагается налогом на добавленную стоимость (НДС).

Максимальный размер уставного капитала законодательством не установлен, а установленный ми-

нимальный размер отличается для разных организационно-правовых форм ЮЛ.

Согласно пункту 2 статьи 23 Закона о ТОО, для ТОО первоначальный размер уставного капитала равен сумме вкладов учредителей и не может быть менее суммы, эквивалентной 100 МРП на дату представления документов для государственной регистрации товарищества, за исключением ТОО, являющегося субъектом малого предпринимательства, а также государственной исламской специальной финансовой компании, размер минимального уставного капитала которых определяется нулевым уровнем.

Оптимальный размер уставного капитала – это размер, который обеспечивает баланс потребностей бизнеса и возможностей учредителей. Для выбора такого размера необходимо исходить от его назначения.

Уставный капитал хозяйственного общества:

1) является имущественной основой деятельности общества, то есть первоначальным или стартовым капиталом;

2) позволяет определить долю (%) участия учредителя (участника) в обществе, поскольку ей соответствует число голосов участника на общем собрании и размер его дохода (дивиденда);

3) гарантирует выполнение обязательств общества перед третьими лицами;

4) является одним из показателей платежеспособности предприятия, так как значительный размер уставного капитала выступает дополнительной гарантией для партнеров при совершении сделок.

В срок, установленный решением общего собрания (*не должен превышать 1 года со дня регистрации товарищества*), все участники должны полностью внести вклад в уставный капитал товарищества.

При невыполнении участником товарищества обязанности по внесению доли в установленный срок товарищество должно внести не внесенную участником часть доли за счет собственного капитала (своих чистых активов) либо произвести уменьшение уставного капитала до его внесенной части.

Участник, не внесший в срок свою долю, обязан возместить товариществу убытки, а также, если иное не предусмотрено учредительным договором или уставом товарищества, уплатить ему неустойку в соответствии со статьей 353 Гражданского кодекса.

По решению общего собрания товарищества доля или ее часть, не внесенная участником в установленный срок, может быть распределена между остальными участниками в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 31 Закона о ТОО или учредительными документами товарищества, либо предложена для приобретения третьим лицам.

При невозможности продажи не внесенной части вклада в срок на эту сумму уменьшается уставный капитал товарищества и соразмерно изменяются доли участников в уставном капитале.

ПРИМЕР

Три участника (физические лица) регистрируют ТОО «А» в равных долях. Уставный капитал составляет 1 500 000 тенге. Первый участник вносит свою долю в кассу, второй – на расчетный счет в банк, третий – в виде основных средств (офисная мебель и оргтехника).

Рекомендуемая корреспонденция счетов при внесении вклада в уставный капитал:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Объявлен уставный капитал согласно учредительному договору	5110	5030	1 500 000
Внесена доля уставного капитала в кассу первым участником	1010	5110	500 000
Внесена доля уставного капитала на расчетный счет в банк вторым участником	1030	5110	500 000
Внесена доля уставного капитала в виде основных средств третьим участником	2410	5110	500 000

1.3.4. КЛАССИФИКАЦИЯ СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

В соответствии со статьей 24 Предпринимательского кодекса, в зависимости от среднегодовой численности работников и среднегодового дохода субъекты предпринимательства относятся к следующим категориям:

- субъекты малого предпринимательства, в том числе субъекты микропредпринимательства;
- субъекты среднего предпринимательства;
- субъекты крупного предпринимательства.

Для целей оказания государственной поддержки и применения иных норм законодательства Республики Казахстан используются 2 критерия: среднегодовая численность работников и среднегодовой доход.

Для целей государственной статистики используется только критерий среднегодовой численности работников.

Среднегодовая численность работников субъектов предпринимательства определяется с учетом всех работников, включая работников филиалов, представительств и других обособленных подразделений данного субъекта, а также самого индивидуального предпринимателя (ИП).

Среднегодовым доходом считается сумма совокупных годовых доходов или доходов субъектов предпринимательства, применяющих в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан специальный налоговый режим (СНР) на основе патента или упрощенной декларации, за последние 3 года, поделенная на 3.

Правила расчета среднегодовой численности работников и среднегодового дохода субъектов предпринимательства утверждены Постановлением Правительства РК от 30 декабря 2015 года № 1128.

Субъектами малого предпринимательства являются ИП без образования ЮЛ и ЮЛ, осуществляющие предпринимательство, со среднегодовой численностью работников не более 100 человек и среднегодовым доходом не свыше 300 000-кратного МРП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года (в 2018 году 1 МРП – 2 405 тенге).

Субъектами микропредпринимательства являются субъекты малого предпринимательства, осуществляющие частное предпринимательство, со среднегодовой численностью работников не более 15 человек или среднегодовым доходом не свыше 30 000-кратного МРП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

Для целей государственной поддержки и применения иных норм законодательства Республики Казахстан субъектами малого предпринимательства, в том числе микропредпринимательства, не могут быть признаны ИП и ЮЛ, осуществляющие:

- 1) деятельность, связанную с оборотом наркотических средств, психотропных веществ и прекурсоров;

- 2) производство и (или) оптовую реализацию подакцизной продукции;

- 3) деятельность по хранению зерна на хлебоприемных пунктах;

- 4) проведение лотереи;

- 5) деятельность в сфере игорного бизнеса;

- 6) деятельность, связанную с оборотом радиоактивных материалов;

- 7) банковскую деятельность (либо отдельные виды банковских операций) и деятельность на страховом рынке (кроме деятельности страхового агента);

- 8) аудиторскую деятельность;

- 9) профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг;

- 10) деятельность кредитных бюро;

- 11) охранную деятельность;

- 12) деятельность, связанную с оборотом гражданского и служебного оружия и патронов к нему.

ИП и ЮЛ, осуществляющие деятельность, указанную в пункте 4 статьи 24 Предпринимательского кодекса, относятся к субъектам среднего предпринимательства, а в случае соответствия критериям, установленным пунктом 6 данной статьи, – к субъектам крупного предпринимательства.

Для субъектов частного предпринимательства, в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, являющихся плательщиками налога на игорный бизнес, фиксированного налога и единого земельного налога, используется критерий по численности работников.

Субъектами среднего предпринимательства являются ИП и ЮЛ, осуществляющие предпринимательство и не относящиеся к субъектам малого и крупного предпринимательства, в соответствии с пунктами 3 и 6 статьи 24 Предпринимательского кодекса.

Субъектами крупного предпринимательства являются ИП и ЮЛ, осуществляющие предпринимательство и отвечающие одному или двум из следующих критериев: среднегодовая численность работников более 250 человек и (или) среднегодовой доход свыше 3 000 000-кратного МРП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

Согласно статье 6 Закона о регистрации ЮЛ, в случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан, для госрегистрации ЮЛ, предметом деятельности которого является оказание финансовых услуг, дополнительно требуется разрешение Национального Банка РК.

Госрегистрация субъектов рынка, занимающих монопольное положение на соответствующем товарном рынке, а также государственных предприятий, ЮЛ, более 50 % акций (долей участия в уставном капитале) которых принадлежат государству, и аффилированных с ними лиц, которые будут осуществлять свою деятельность на территории РК, за исключением случаев, когда такое создание прямо предусмотрено законами РК, указами Президента РК или постановлени-

ями Правительства РК, осуществляется регистрирующим органом с согласия антимонопольного органа. Антимонопольный орган представляет в регистрирующий орган перечень государственных предприятий, ЮЛ, более 50 % акций (долей участия в уставном капитале) которых принадлежат государству, и аффилированных с ними лиц, созданных с согласия антимонопольного органа.

1.4. ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ОРГАНЫ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИЕ РЕГИСТРАЦИЮ

В соответствии со статьей 4 Закона о регистрации ЮЛ, госрегистрацию ЮЛ и учетную регистрацию филиалов и представительств осуществляют органы юстиции (регистрирующий орган).

На основании статьи 6 данного Закона, госрегистрация ЮЛ может быть произведена на основании электронного заявления, поданного посредством сети Интернет, в соответствии с Инструкцией по госрегистрации ЮЛ.

Заявление о госрегистрации ЮЛ заполняется и подается на веб-портале «Электронного правительства» и подписывается электронной цифровой подписью (ЭЦП). Уплата регистрационного сбора осуществляется через платежный шлюз «Электронного правительства».

Согласно статье 553 Налогового кодекса, ставки сборов за госрегистрацию ЮЛ определяются в размере, кратном МРП, установленному законом о республиканском бюджете и действующему на дату уплаты таких сборов, и составляют:

- **6,5 МРП** – для ЮЛ, их филиалов и представительств;
- **2 МРП** – для ЮЛ, являющихся субъектами малого предпринимательства, их филиалов и представительств.

Государственная (учетная) регистрация ЮЛ (филиалов и представительств) включает в себя:

- проверку соответствия документов, представленных на государственную (учетную) регистрацию, законодательству Республики Казахстан;
- выдачу справки о государственной (учетной) регистрации с присвоенным бизнес-идентификационным номером (БИН);
- занесение сведений о ЮЛ (филиалах и представительствах) в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров (далее – Национальный реестр БИН).

При регистрации не принимаются во внимание вопросы целесообразности образования ЮЛ, открытия филиала или представительства, не преследуется цель осуществления контроля и вмешательства в его производственно-хозяйственную и финансовую деятельность.

Госрегистрация ЮЛ и учетная регистрация филиалов и представительств осуществляются в целях:

- удостоверения факта создания, перерегистрации, регистрации внесенных изменений и дополнений в учредительные документы, реорганизации и ликвидации ЮЛ, а также создания, учетной перерегистрации, регистрации внесенных изменений и дополнений в документы и снятия с учета филиалов и представительств;

– учета созданных, перерегистрированных, реорганизованных и ликвидированных ЮЛ, а также созданных, прошедших учетную перерегистрацию и снятых с учета филиалов и представительств на территории РК;

- ведения Национального реестра;
- реализации общедоступной информации о ЮЛ, их филиалах и представительствах (за исключением информации, составляющей служебную или коммерческую тайну) в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

При госрегистрации ЮЛ, относящегося к субъекту малого и среднего предпринимательства, через веб-портал «Электронного правительства», а также в случае, предусмотренном частью второй статьи 6-1 Закона о регистрации ЮЛ, подается заявление в электронном виде на открытие банковского счета и на обязательное страхование работника от несчастных случаев (за исключением случаев, когда учредитель (учредители) ЮЛ осуществляет (осуществляют) деятельность без вступления в трудовые отношения с физическими лицами) в соответствии с требованиями, установленными Законом РК «Об обязательном страховании работника от несчастных случаев при исполнении им трудовых (служебных) обязанностей» от 7 февраля 2005 года № 30-III и нормативным правовым актом Национального Банка РК.

При госрегистрации ЮЛ, относящегося к субъекту частного предпринимательства, субъект самостоятельно определяет категорию в соответствии с критериями субъекта частного предпринимательства, установленными Предпринимательским кодексом, и указывает ее в заявлении.

1.5. ГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Согласно Инструкции по госрегистрации ЮЛ, для регистрации юридического лица субъектов среднего и крупного предпринимательства, а также некоммерческих организаций в регистрирующий орган представляются:

- 1) заявление по форме согласно приложению 1 к данной Инструкции; для субъектов среднего и крупного предпринимательства, осуществляющих свою деятельность на основании Типового устава, – заявления по формам согласно приложениям 2, 3 и 4 к Инструкции по госрегистрации ЮЛ;
- 2) перечень учредительных и других документов согласно приложению 5 к указанной Инструкции.

Заявление о регистрации ЮЛ подписывается и подается в регистрирующий орган в порядке, предусмотренном статьей 6 Закона о регистрации ЮЛ.

Регистрация ЮЛ с иностранным участием производится в порядке, установленном для регистрации ЮЛ РК. Кроме документов, предусмотренных Законом о регистрации ЮЛ, если иное не установлено международными договорами, ратифицированными РК, дополнительно представляются:

- 1) легализованная выписка из торгового реестра или другой легализованный документ, удостоверяющий, что учредитель – иностранное ЮЛ является ЮЛ по законодательству иностранного государства, с нотариально засвидетельствованным переводом на казахском и русском языках;

2) копия паспорта или другой документ, удостоверяющий личность учредителя-иностранца, с нотариально засвидетельствованным переводом на казахском и русском языках.

Для ЮЛ, зарегистрированных на территории РК, открывающих свои структурные подразделения (филиалы и представительства) вне пределов РК, регистрирующий орган предоставляет выписку из Национального реестра согласно приложению 6 к Инструкции по госрегистрации ЮЛ.

Учредительные документы АО, а также заявление о регистрации субъекта частного предпринимательства (за исключением хозяйственных товариществ, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства), осуществляющего свою деятельность на основании Типового устава, представляются на казахском и русском языках в прошнурованном и пронумерованном виде в 3 экземплярах и нотариально удостоверяются.

Учредительные документы ЮЛ, не относящихся к субъектам частного предпринимательства, представляются на казахском и русском языках в прошнурованном и пронумерованном виде в 3 экземплярах.

Уставы ЮЛ, относящихся к субъектам частного предпринимательства, положения их филиалов и представительств, за исключением уставов АО, положений их филиалов и представительств, при госрегистрации не представляются.

В соответствии со статьей 12 Закона о регистрации ЮЛ, документом, подтверждающим госрегистрацию (перерегистрацию) ЮЛ, учетную регистрацию (перерегистрацию) филиала (представительства), является справка, выдаваемая регистрирующим органом по форме, установленной Министерством юстиции РК.

1.6. УВЕДОМИТЕЛЬНЫЙ ПОРЯДОК ГОСРЕГИСТРАЦИИ

Согласно статье 6-1 Закона о регистрации ЮЛ, для госрегистрации ЮЛ, относящегося к субъекту малого предпринимательства, в регистрирующий орган учредителем (учредителями) подается уведомление о начале осуществления предпринимательской деятельности по форме, установленной Министерством юстиции РК (приложение 18 к Инструкции по госрегистрации ЮЛ).

Госрегистрация ЮЛ, относящегося к субъекту малого предпринимательства, может быть осуществлена посредством подачи электронного уведомления, которое заполняется на веб-портале «Электронного правительства».

Уставы (положения) ЮЛ, относящихся к субъектам малого предпринимательства, их филиалов и представительств в процессе госрегистрации не представляются.

Госрегистрация ЮЛ, относящихся к субъектам малого предпринимательства с иностранным участием, производится в порядке, установленном для регистрации ЮЛ РК, относящихся к субъектам малого предпринимательства. Если иное не установлено международными договорами, ратифицированными РК, дополнительно должны быть представлены документы, указанные выше для регистрации ЮЛ с иностранным участием.

Подтверждением принятия уведомления о начале осуществления предпринимательской дея-

тельности является выдача справки о госрегистрации ЮЛ.

Выдача справки о госрегистрации ЮЛ осуществляется не позднее 1 рабочего дня, следующего за днем подачи уведомления о начале осуществления предпринимательской деятельности.

На основании статьи 9 Закона о регистрации ЮЛ, госрегистрация ЮЛ, относящихся к субъектам малого и среднего предпринимательства, за исключением АО, их филиалов (представительств), через веб-портал «Электронного правительства» должна быть осуществлена в течение 1 часа рабочего дня с момента подачи заявления.

1.7. УЧЕТНАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ФИЛИАЛА (ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА)

Согласно статье 6-2 Закона о регистрации ЮЛ, для учетной регистрации филиала (представительства) в регистрирующий орган подается заявление по форме, установленной Министерством юстиции РК (приложение 1 к Инструкции по госрегистрации ЮЛ). Заявление подписывается лицом, уполномоченным ЮЛ, создающим филиал (представительство), и скрепляется его печатью (при ее наличии).

К заявлению прилагаются квитанция или иной документ, подтверждающие уплату в бюджет регистрационного сбора за учетную регистрацию филиала (представительства).

Для филиалов (представительств) ЮЛ, не относящихся к субъектам частного предпринимательства, а также АО дополнительно представляются положения о филиале (представительстве) в 3 экземплярах на казахском и русском языках, утвержденное ЮЛ, копии устава (положения) и доверенность ЮЛ (за исключением общественных и религиозных объединений), выданная руководителю филиала (представительства).

Учетная регистрация филиалов (представительств) иностранных ЮЛ производится в порядке, установленном законодательными актами Республики Казахстан для учетной регистрации филиалов (представительств) ЮЛ РК. Кроме документов, предусмотренных этим порядком, если иное не установлено международными договорами, ратифицированными РК, дополнительно должны быть представлены легализованная выписка из торгового реестра, учредительные документы или другой легализованный документ иностранного ЮЛ, подтверждающие, что иностранное ЮЛ, создающее филиал (представительство), является ЮЛ по законодательству иностранного государства, а также документ, подтверждающий налоговую регистрацию в стране инкорпорации иностранного ЮЛ, с указанием номера налоговой регистрации (или его аналога). Документы иностранного ЮЛ, создающего филиал (представительство), представляются с нотариально засвидетельствованным переводом на казахский и русский языки.

При создании филиала (представительства) государственным предприятием дополнительно представляется документ, подтверждающий согласие Национального Банка РК либо уполномоченного органа по управлению государственным имуществом (местного исполнительного органа) на создание филиала (представительства).

1.8. ГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА, СОЗДАВАЕМОГО ПУТЕМ РЕОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии со статьей 6-3 Закона о регистрации ЮЛ, для госрегистрации ЮЛ, создаваемого путем реорганизации, в регистрирующий орган подаются:

1) заявление по форме, установленной Министерством юстиции РК (приложение 1 к Инструкции по госрегистрации ЮЛ);

2) решение собственника имущества ЮЛ или уполномоченного собственником органа, учредителей (участников), решение органа, уполномоченного учредительными документами ЮЛ, или решение суда в случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Казахстан;

3) при слиянии, присоединении, преобразовании – передаточный акт; при разделении, выделении – разделительный баланс с указанием положений о правопреемстве по обязательствам реорганизованного ЮЛ, утвержденные собственником имущества ЮЛ или органом, принявшим решение о реорганизации юридического лица, и решение уполномоченного органа ЮЛ об утверждении передаточного акта и разделительного баланса;

4) документ, подтверждающий письменное уведомление кредиторов о реорганизации ЮЛ;

5) квитанция или иной документ, подтверждающие уплату в бюджет регистрационного сбора за прекращение деятельности реорганизованного ЮЛ.

ЮЛ считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента госрегистрации вновь возникших ЮЛ.

ЮЛ, прекратившее свою деятельность при слиянии, разделении, преобразовании, подлежит исключению из Национального реестра (исключение из Национального реестра производится путем внесения в него сведений о прекращении деятельности ЮЛ), о чем указывается в приказе о госрегистрации вновь создаваемого ЮЛ.

ЮЛ, прекратившее свою деятельность при присоединении, подлежит исключению из Национального реестра (исключение из Национального реестра производится путем внесения в него сведений о прекращении деятельности ЮЛ), о чем указывается в приказе об исключении из Национального реестра, либо при государственной перерегистрации, регистрации внесенных изменений и дополнений в учредительные документы ЮЛ, к которому присоединено реорганизованное ЮЛ.

При реорганизации субъектов естественных монополий в регистрирующий орган представляется согласие уполномоченного органа, осуществляющего руководство в сферах естественных монополий.

Госрегистрация ЮЛ, создаваемого путем реорганизации, производится в сроки, предусмотренные статьей 9 Закона о регистрации ЮЛ.

1.9. РЕГИСТРАЦИЯ В НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ

Статьей 74 Налогового кодекса установлено, что уполномоченный орган ведет учет налогоплательщиков путем формирования государственной базы данных налогоплательщиков.

Государственная база данных налогоплательщиков является информационной системой, предназначенной для осуществления учета налогоплательщиков.

Формирование государственной базы данных налогоплательщиков заключается:

1) в регистрации физического лица, ЮЛ, структурного подразделения ЮЛ в налоговых органах в качестве налогоплательщика;

2) регистрационном учете налогоплательщика: – в качестве ИП и лица, занимающегося частной практикой;

– по НДС;

– в качестве электронного налогоплательщика;

– в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности.

Регистрация физического лица, ЮЛ, структурных подразделений ЮЛ в качестве налогоплательщика включает в себя:

1) внесение сведений о данных лицах в государственную базу данных налогоплательщиков;

2) изменение и (или) дополнение регистрационных данных в государственной базе данных налогоплательщиков;

3) исключение сведений о налогоплательщике из государственной базы данных налогоплательщиков.

Регистрационный учет налогоплательщика включает в себя постановку налогоплательщика на регистрационный учет, указанный в подпункте 2 пункта 3 статьи 74 Налогового кодекса, внесение изменений и (или) дополнений в регистрационные данные налогоплательщика, снятие налогоплательщика с соответствующего регистрационного учета.

Регистрационными данными налогоплательщика являются сведения о налогоплательщике, представленные или заявленные в налоговые органы:

1) уполномоченными государственными органами;

2) банками второго уровня или организациями, осуществляющими отдельные виды банковских операций, в соответствии с подпунктами 1 и 7 статьи 24 Налогового кодекса;

3) налогоплательщиком.

В целях Налогового кодекса признается:

1) местом жительства физического лица – место регистрации гражданина в соответствии с законодательством Республики Казахстан в области миграции населения;

2) местом жительства гражданина РК, проживающего за пределами РК, не имеющего места регистрации в РК, – место последней регистрации гражданина в РК в соответствии с законодательством Республики Казахстан в области миграции населения;

3) местом нахождения ИП и лица, занимающегося частной практикой, – место преимущественного осуществления деятельности ИП и лица, занимающегося частной практикой, заявленное при постановке на регистрационный учет в налоговом органе в качестве ИП и лица, занимающегося частной практикой;

4) местом нахождения ЮЛ-резидента, его структурного подразделения, структурного подразделения ЮЛ-нерезидента – место нахождения его постоянно действующего органа, внесенное в Национальный реестр;

5) местом нахождения ЮЛ-нерезидента, осуществляющего деятельность через постоянное учреждение без открытия филиала, представительства, – место осуществления деятельности в РК, заявленное при

регистрации в качестве налогоплательщика в налоговом органе;

6) местом нахождения ЮЛ, созданного в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления которого находится в РК, – место нахождения фактического органа управления в РК, определенное собранием совета директоров или аналогичным органом управления, заявленное при регистрации в качестве налогоплательщика в налоговом органе и указанное в соответствующем протоколе органа управления;

7) местом пребывания иностранца или лица без гражданства – место временного пребывания иностранца или лица без гражданства в РК, указанное в миграционной карточке. Если, в соответствии с положениями международного договора, не предусмотрено наличие миграционной карточки, то местом пребывания признается место преимущественного нахождения в РК, заявленное иностранцем или лицом без гражданства в налоговый орган.

При этом для иностранца или лица без гражданства, не пребывающего в РК, у которого возникает налоговое обязательство по уплате налога в соответствии со статьей 658 Налогового кодекса, местом пребывания признается место жительства лица, выплачивающего такому иностранцу или лицу без гражданства доходы из источников в РК.

Согласно пункту 56 Инструкции по госрегистрации ЮЛ, документами, подтверждающими местонахождение ЮЛ, являются нотариально засвидетельствованные копии договора аренды, купли-продажи, документ, подтверждающий право на недвижимое имущество, с проставленным штампом о произведенной регистрации прав на недвижимое имущество и иной документ, предусмотренный гражданским законодательством.

В случае если владельцем помещения является физическое лицо, то предоставляется нотариально засвидетельствованное согласие физического лица о предоставлении помещения в качестве места нахождения ЮЛ.

При реорганизации путем присоединения представляются документы, предусмотренные пунктом 19 данной Инструкции.

1.9.1. РЕГИСТРАЦИЯ В КАЧЕСТВЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

В соответствии со статьей 75 Налогового кодекса, если иное не установлено пунктом 12 статьи 76 Налогового кодекса, внесение сведений в государственную базу данных налогоплательщиков осуществляет налоговым органом после присвоения физическому лицу, ЮЛ, структурному подразделению ЮЛ идентификационного номера на основании сведений Национального реестра БИН.

Налоговые органы осуществляют внесение сведений в государственную базу данных налогоплательщиков:

1) о физическом лице, в том числе иностранце или лице без гражданства, – по месту жительства или пребывания;

2) ЮЛ-резиденте и его структурном подразделении, структурном подразделении ЮЛ-нерезидента, ЮЛ, созданном в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления (место нахождения фактического органа управления) которого находится в РК, – по месту нахождения;

3) ЮЛ-нерезиденте, осуществляющем деятельность в РК через постоянное учреждение без открытия филиала, представительства, – по месту нахождения постоянного учреждения.

Внесение сведений в государственную базу данных налогоплательщиков осуществляется в течение 3 рабочих дней налоговыми органами со дня получения сведений Национального реестра БИН.

Особенности регистрации нерезидента в качестве налогоплательщика установлены статьей 76 Налогового кодекса, в соответствии с которой ЮЛ-нерезидент, осуществляющее деятельность через постоянное учреждение без открытия филиала, представительства, для регистрации в качестве налогоплательщика, с учетом положений статьи 220 Налогового кодекса, обязано в течение 30 календарных дней с даты начала осуществления деятельности в РК через постоянное учреждение подать в налоговый орган по месту нахождения постоянного учреждения налоговое заявление о постановке на регистрационный учет с приложением нотариально засвидетельствованных копий следующих документов:

1) учредительных;

2) подтверждающих госрегистрацию в стране инкорпорации нерезидента, с указанием номера госрегистрации (или его аналога);

3) подтверждающих налоговую регистрацию в стране инкорпорации нерезидента, с указанием номера налоговой регистрации (или его аналога) при наличии такого документа.

ЮЛ, созданное в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления (место нахождения фактического органа управления) которого находится в РК, обязано в течение 30 календарных дней со дня принятия решения о признании местом эффективного управления (местом нахождения фактического органа управления) РК подать в налоговый орган по месту нахождения налогового заявления о постановке на регистрационный учет в качестве налогоплательщика с приложением нотариально засвидетельствованных копий следующих документов:

1) учредительных;

2) подтверждающих госрегистрацию в стране инкорпорации нерезидента, с указанием номера госрегистрации (или его аналога);

3) подтверждающих налоговую регистрацию при ее наличии в стране инкорпорации или стране резидентства нерезидента, с указанием номера налоговой регистрации (или его аналога) при наличии такого документа;

4) протокола собрания совета директоров или аналогичного органа управления.

1.9.2. ВЫБОР РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

После регистрации налогоплательщику необходимо выбрать режим налогообложения: общеустановленный порядок исчисления и уплаты налогов либо СНР. Если предприятие решило применять общеустановленный порядок исчисления и уплаты налогов, то этот режим используется по умолчанию.

Согласно статье 678 Налогового кодекса, налогоплательщик вправе выбрать один из следующих СНР:

1) для субъектов малого бизнеса, включающий в себя СНР:

- на основе патента;
- на основе упрощенной декларации;
- с использованием фиксированного вычета;

2) СНР для производителей сельскохозяйственной продукции:

- для крестьянских или фермерских хозяйств;
- для производителей сельскохозяйственной продукции и сельскохозяйственных кооперативов.

В соответствии со статьей 679 Налогового кодекса, выбор СНР при соответствии условиям его применения, установленным для каждого такого режима разделом 20 Налогового кодекса, осуществляется:

1) физическими лицами – в уведомлении, направляемом в соответствии со статьей 79 Налогового кодекса для постановки на регистрационный учет в качестве ИП;

2) вновь образованными ЮЛ – в уведомлении о применяемом режиме налогообложения по форме, установленной уполномоченным органом, представляемом в налоговый орган не позднее 5 рабочих дней после госрегистрации в органах юстиции;

3) при переходе:

- на СНР на основе патента с общеустановленного порядка налогообложения – в расчете стоимости патента;
- другие СНР – в уведомлении о применяемом режиме налогообложения по форме, установленной уполномоченным органом.

В случае если вновь образованный налогоплательщик не выбрал СНР в порядке, определенном частью первой пункта 1 статьи 679 Налогового кодекса, то такой налогоплательщик, до подачи уведомления о применяемом режиме налогообложения, по умолчанию признается выбравшим общеустановленный порядок налогообложения.

Налогоплательщик, за исключением вновь образованного, вправе при соответствии условиям применения перейти на СНР:

1) на основе патента – с общеустановленного порядка налогообложения или СНР для крестьянских или фермерских хозяйств;

2) на основе упрощенной декларации – с общеустановленного порядка налогообложения, СНР на основе патента или СНР для крестьянских или фермерских хозяйств;

3) с использованием фиксированного вычета – с общеустановленного порядка налогообложения, других СНР для субъектов малого бизнеса, а также со СНР для производителей сельскохозяйственной продукции;

4) для производителей сельскохозяйственной продукции – с общеустановленного порядка налогообложения или СНР для крестьянских или фермерских хозяйств.

Крестьянские или фермерские хозяйства в случае, установленном пунктом 4 статьи 703 Налогового кодекса, в уведомлении о применяемом режиме налогообложения указывают все применяемые налоговые режимы.

Выбранный СНР изменению в течение календарного года не подлежит, за исключением возникновения случаев несоответствия условиям применения СНР, установленным разделом 20 Налогового кодекса для такого режима налогообложения.

При переходе на общеустановленный порядок налогообложения последующий переход на СНР для

субъектов малого бизнеса возможен не ранее чем через 1 календарный год применения общеустановленного порядка.

В случаях возникновения условий, не позволяющих применять СНР для перехода на общеустановленный порядок налогообложения или иной СНР, налогоплательщик обязан представить уведомление о применяемом режиме налогообложения в течение 5 рабочих дней с даты возникновения таких условий.

Уведомление о применяемом режиме налогообложения представляется налогоплательщиками в налоговый орган по месту нахождения на бумажном носителе или в электронной форме, в том числе посредством веб-портала «Электронное правительство».

Налоговый орган переводит налогоплательщиков на общеустановленный порядок при установлении факта несоответствия налогоплательщиков условиям, установленным вышеуказанным разделом для применения соответствующего СНР.

В случае установления таких фактов в ходе камерального контроля налоговые органы до перевода на общеустановленный порядок направляют налогоплательщику уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, или извещение о нарушениях, выявленных по результатам камерального контроля в соответствии с главой 10 Налогового кодекса, в сроки и порядке, которые установлены статьями 114 и 115 Налогового кодекса.

Датой начала применения выбранного СНР является:

1) для вновь образованных ИП, указавших выбранный СНР в уведомлении о начале деятельности в качестве ИП, – дата постановки на регистрационный учет в качестве ИП в налоговых органах;

2) для вновь образованных ЮЛ, представивших уведомление о применяемом режиме налогообложения в установленный статьей 679 Налогового кодекса срок, – дата госрегистрации в органах юстиции;

3) в остальных случаях – 1-е число месяца, следующего за месяцем, в котором представлено уведомление о применяемом режиме налогообложения.

Применение СНР или общеустановленного порядка налогообложения при переходе на СНР, в соответствии с пунктом 8 статьи 679 Налогового кодекса, прекращается с последнего числа месяца, в котором представлено соответствующее уведомление о применяемом режиме налогообложения.

При переходе (переводе) налогоплательщика с СНР на общеустановленный порядок налогообложения при возникновении условий, не позволяющих применять СНР, датой начала применения общеустановленного порядка налогообложения является 1-е число месяца, в котором возникли такие условия.

СНР устанавливает для субъектов малого бизнеса упрощенный порядок исчисления и уплаты:

1) индивидуального подоходного налога, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты, – при применении СНР на основе патента;

2) социального налога, корпоративного или индивидуального подоходного налога, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты, – при применении СНР на основе упрощенной декларации;

3) индивидуального или корпоративного подоходного налога, за исключением налогов, удерживаемых у источника выплаты, – при применении СНР с использованием фиксированного вычета.

На основании статьи 680 Налогового кодекса, исчисление, уплата и представление налоговой отчетности по налогам и платежам в бюджет, не указанным в части первой пункта 1 данной статьи, производятся в общеустановленном порядке.

Условия применения СНР установлены пунктом 2 статьи 683 Налогового кодекса.

Так, СНР для субъектов малого бизнеса вправе применять налогоплательщики, соответствующие следующим условиям:

1) среднесписочная численность работников за налоговый период не превышает для СНР:

- на основе упрощенной декларации – 30 человек;
- с использованием фиксированного вычета – 50 человек;

2) доход за налоговый период не превышает для СНР:

- на основе патента – 300-кратный минимальный размер заработной платы, установленный законом о республиканском бюджете и действующий на 1 января соответствующего финансового года;
- на основе упрощенной декларации – 2 044-кратный минимальный размер заработной платы, установленный законом о республиканском бюджете и действующий на 1 января соответствующего финансового года;

- с использованием фиксированного вычета – 12 260-кратный минимальный размер заработной платы, установленный законом о республиканском бюджете и действующий на 1 января соответствующего финансового года;

3) не осуществляющие следующие виды деятельности:

- производство подакцизных товаров;
- хранение и оптовая реализация подакцизных товаров;
- реализация отдельных видов нефтепродуктов – бензина, дизельного топлива и мазута;
- проведение лотерей;
- недропользование;
- сбор и прием стеклопосуды;
- сбор (заготовка), хранение, переработка и реализация лома и отходов цветных и черных металлов;
- консультационные услуги;
- деятельность в области бухгалтерского учета или аудита;
- финансовая, страховая деятельность и посредническая деятельность страхового брокера и страхового агента;
- деятельность в области права, юстиции и правосудия;
- деятельность в рамках финансового лизинга.

Не вправе применять СНР на основе патента или упрощенной декларации ИП и ЮЛ, оказывающие услуги на основании агентских договоров (соглашений).

Для целей пункта 3 статьи 683 Налогового кодекса под агентскими договорами (соглашениями) понимаются договоры (соглашения) гражданско-правового характера, заключенные в соответствии с законодательством Республики Казахстан, по которым одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны определенные действия от своего имени, но за счет другой стороны либо от имени и за счет другой стороны.

Не вправе применять СНР для субъектов малого бизнеса:

1) ЮЛ, имеющие структурные подразделения;

2) структурные подразделения ЮЛ;

3) налогоплательщики, имеющие иные обособленные структурные подразделения и (или) объекты налогообложения в разных населенных пунктах.

В целях налогообложения лиц, применяющих СНР, иным обособленным структурным подразделением налогоплательщика признается территориально обособленное подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места, выполняющие часть его функций. Рабочее место считается стационарным, если оно создано на срок более 1 месяца.

Положение подпункта 3 пункта 4 статьи 683 Налогового кодекса не распространяется на налогоплательщиков, осуществляющих исключительно деятельность по сдаче в имущественный наем (аренду) имущества;

4) ЮЛ, в которых доля участия других ЮЛ составляет более 25 %;

5) ЮЛ, у которых учредитель или участник одновременно являются учредителем или участником другого ЮЛ, применяющего СНР или особенности налогообложения;

6) некоммерческие организации;

7) плательщики налога на игорный бизнес.

Для целей статьи 683 Налогового кодекса предельный доход ИП состоит:

1) из объекта налогообложения, определяемого в соответствии со статьей 681 Налогового кодекса;

2) доходов в виде прироста стоимости, указанных в статье 330 Налогового кодекса, возникающих в связи с реализацией и передачей в уставный капитал имущества, являющегося основными средствами ИП;

3) дохода, определяемого в соответствии со статьей 366 Налогового кодекса.

Для целей вышеуказанной статьи предельный доход ЮЛ состоит:

1) из объекта налогообложения, определяемого в соответствии со статьей 681 Налогового кодекса;

2) совокупного годового дохода с учетом корректировок, предусмотренных статьей 241 Налогового кодекса, определяемого в соответствии с разделом 7 Налогового кодекса.

ИП, являющийся субъектом малого бизнеса в соответствии со статьей 683 Налогового кодекса, при применении СНР для субъектов малого бизнеса вправе вести налоговый учет в упрощенном порядке, предусмотренном разделом 20 Налогового кодекса.

В соответствии со статьей 697 Налогового кодекса, производителями сельскохозяйственной продукции признаются ЮЛ, крестьянские или фермерские хозяйства, осуществляющие деятельность по производству и реализации следующей сельскохозяйственной продукции (далее – сельскохозяйственная продукция):

1) растениеводства;

2) животноводства;

3) птицеводства;

4) пчеловодства.

Для целей главы 78 Налогового кодекса к сельскохозяйственной продукции также относится продукция аквакультуры (рыбоводства).

Налоговым кодексом предусмотрены следующие СНР для производителей сельскохозяйственной продукции:

1) для производителей сельскохозяйственной продукции и сельскохозяйственных кооперативов;

2) для крестьянских или фермерских хозяйств.

Производители сельскохозяйственной продукции, сельскохозяйственные кооперативы по деятельности, на которую распространяется действие таких налоговых режимов и при соответствии условиям их применения, установленным Налоговым кодексом, вправе самостоятельно выбрать один из следующих режимов налогообложения:

1) СНР для производителей сельскохозяйственной продукции и сельскохозяйственных кооперативов;

2) СНР для субъектов малого бизнеса на основе упрощенной декларации или с использованием фиксированного вычета;

3) общеустановленный порядок.

Крестьянские или фермерские хозяйства при осуществлении видов деятельности, указанных в пункте 3 статьи 702 Налогового кодекса, вправе выбрать один из налоговых режимов, указанных в пункте 3 статьи 697 Налогового кодекса, или СНР для крестьянских или фермерских хозяйств – при соответствии другим условиям его применения, установленным статьей 702 Налогового кодекса.

При выборе СНР, указанного в подпункте 1 или 2 пункта 3 статьи 697 Налогового кодекса, такой налоговый режим применяется налогоплательщиками при соответствии условиям его применения сроком не менее 1 календарного года, за исключением случаев, установленных пунктами 5 и 7 статьи 679 Налогового кодекса.

Следует учитывать, что налогоплательщики, применяющие СНР для производителей сельскохозяйственной продукции, в соответствии с пунктом 6 статьи 697 Налогового кодекса, действующего **до 1 января 2020 года** в редакции статьи 49 Закона РК «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан “О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)”» (далее – Закон о введении) от 25 декабря 2017 года № 121-VI, обязаны вести раздельный учет доходов и расходов, имущества в случае осуществления ими видов деятельности, на которые не распространяется действие таких налоговых режимов, а также производить исчисление и уплату соответствующих налогов и платежей в бюджет по указанным видам деятельности в общеустановленном порядке.

При этом раздельный учет, предусмотренный пунктом 6 статьи 697 Налогового кодекса, налогоплательщики должны осуществлять в соответствии с положениями утвержденной ими налоговой учетной политики.

Не вправе применять СНР для производителей сельскохозяйственной продукции иностранные ЮЛ, иностранцы и лица без гражданства.

1.9.3. ПОСТАНОВКА НА РЕГИСТРАЦИОННЫЙ УЧЕТ ПО НДС

В соответствии со статьей 82 Налогового кодекса, обязательной постановке на регистрационный учет по НДС подлежат ЮЛ – резиденты, нерезиденты, осуществляющие деятельность в РК через филиал, представительство; ИП в порядке, определенном данной статьей, за исключением:

1) государственных учреждений;

2) структурных подразделений ЮЛ-резидентов;

3) лиц, указанных в статье 534 Налогового кодекса, по деятельности, подлежащей обложению налогом на игорный бизнес;

4) налогоплательщиков, применяющих СНР для крестьянских или фермерских хозяйств, по деятельности, на которую распространяется такой СНР.

В случае если размер оборота для целей постановки на регистрационный учет по НДС превышает в течение календарного года минимум оборота, лица, подлежащие постановке на регистрационный учет по НДС, указанные в пункте 1 статьи 82 Налогового кодекса, обязаны подать в налоговый орган по месту нахождения налоговое заявление о регистрационном учете по НДС.

Налоговое заявление подается не позднее 10 рабочих дней со дня окончания месяца, в котором возникло превышение размера оборота над минимумом оборота, одним из следующих способов:

1) на бумажном носителе в явочном порядке;

2) в электронной форме.

Размер оборота для целей постановки на регистрационный учет по НДС определяется как сумма оборотов, указанных в подпунктах 1, 2 и 3 пункта 1 статьи 369 Налогового кодекса.

Для целей постановки на регистрационный учет по НДС налогоплательщик, осуществляющий расчеты с бюджетом в СНР для крестьянских или фермерских хозяйств, при определении оборота не учитывает оборот по реализации от осуществления деятельности, подпадающей под данный СНР.

Минимум оборота составляет 30 000-кратный размер МРП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

Доверительный управляющий обязан в явочном порядке подать в налоговый орган по месту нахождения налоговое заявление о регистрационном учете по НДС не позднее 5 рабочих дней с даты заключения договора доверительного управления либо с даты иного документа, являющегося основанием возникновения доверительного управления, если учредитель по договору доверительного управления либо выгодоприобретатель в иных случаях возникновения доверительного управления является плательщиком НДС. В иных случаях обязательная постановка такого учредителя или выгодоприобретателя, а также доверительного управляющего осуществляется в соответствии с пунктом 2 статьи 82 Налогового кодекса.

Налоговое заявление о регистрационном учете по НДС подается в порядке, определенном пунктом 2 статьи 82 Налогового кодекса, первым руководителем ЮЛ – резидента РК, нерезидента, осуществляющего деятельность в РК через филиал, представительство, ИП в налоговый орган по месту нахождения.

Лица, указанные в пункте 1 статьи 82 Налогового кодекса, становятся плательщиками НДС со дня подачи налогового заявления для постановки на регистрационный учет по НДС.

Налоговый орган в течение 1 рабочего дня со дня подачи налогового заявления производит постановку налогоплательщика на регистрационный учет по НДС.

При выявлении лица, указанного в пункте 1 статьи 82 Налогового кодекса, не представившего налоговое заявление для постановки на регистрационный учет по НДС в порядке, определенном пунктом 2 статьи 82 Налогового кодекса, налоговый орган не позднее 5 рабочих дней с момента выявления такого налогоплательщика направляет ему уведомление об устранении нарушений налогового законодательства

Республики Казахстан в порядке, определенном статьей 115 Налогового кодекса.

В случае непредставления налогоплательщиком налогового заявления для постановки на регистрационный учет по уведомлению налогового органа, направленному в соответствии с пунктом 7 статьи 82 Налогового кодекса, по истечении срока, установленного пунктом 5 статьи 115 Налогового кодекса, налоговый орган выносит распоряжение о приостановлении расходных операций по банковским счетам налогоплательщика в порядке, определенном статьей 118 Налогового кодекса.

Добровольная постановка на регистрационный учет по НДС регулируется статьей 83 Налогового кодекса.

Так, лица, не подлежащие обязательной постановке на регистрационный учет по НДС, в соответствии с пунктом 1 статьи 82 Налогового кодекса, вправе встать на регистрационный учет по НДС путем подачи налогового заявления о регистрационном учете по НДС одним из следующих способов:

- 1) на бумажном носителе в явочном порядке;
- 2) в электронной форме;
- 3) при государственной регистрации ЮЛ-резидента в Национальном реестре.

Налоговый орган в течение 1 рабочего дня со дня подачи налогового заявления для постановки на регистрационный учет по НДС производит постановку налогоплательщика на регистрационный учет по НДС с формированием свидетельства о постановке на регистрационный учет по НДС.

Лица, указанные в пункте 1 статьи 83 Налогового кодекса, становятся плательщиками НДС:

- 1) со дня подачи налогового заявления для постановки на регистрационный учет по НДС – для лиц, указанных в подпунктах 1 и 2 части первой пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса;
- 2) со дня госрегистрации в Национальном реестре – для лиц, указанных в подпункте 3 части первой пункта 1 статьи 83 Налогового кодекса.

Свидетельство о постановке на регистрационный учет по НДС удостоверяет факт постановки налогоплательщика на регистрационный учет по НДС, является бессрочным и представляется в форме электронного документа, удостоверенного ЭЦП должностного лица регистрирующего органа. Форма свидетельства устанавливается уполномоченным органом (ст. 84 Налогового кодекса).

Свидетельство о постановке на регистрационный учет по НДС содержит следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование и (или) фамилию, имя, отчество (если оно указано в документе, удостоверяющем личность) налогоплательщика;
- 2) идентификационный номер;
- 3) дату постановки налогоплательщика на регистрационный учет по НДС;
- 4) наименование налогового органа, сформировавшего свидетельство.

В случае снятия налогоплательщика с регистрационного учета по НДС свидетельство о постановке на регистрационный учет по НДС считается недействительным.

Замена свидетельства о постановке на регистрационный учет по НДС производится налоговым органом в течение 3 рабочих дней в случае изменения

фамилии, имени, отчества (если оно указано в документе, удостоверяющем личность) или наименования плательщика НДС – на основании сведений Национального реестра БИН об изменении фамилии, имени, отчества (если оно указано в документе, удостоверяющем личность) или наименования налогоплательщика.

1.9.4. РЕГИСТРАЦИОННЫЙ УЧЕТ ЭЛЕКТРОННОГО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

На основании статьи 86 Налогового кодекса, постановка физического лица, ЮЛ, его структурных подразделений на регистрационный учет в качестве электронного налогоплательщика носит добровольный характер и производится после прохождения регистрации в налоговом органе в качестве налогоплательщика.

Для постановки на регистрационный учет налогоплательщик представляет в налоговый орган по месту нахождения или жительства налоговое заявление о регистрационном учете электронного налогоплательщика на бумажном носителе в явочном порядке или в электронной форме.

Представление такого налогового заявления для постановки на регистрационный учет в качестве электронного налогоплательщика является согласием налогоплательщика на обмен электронными документами посредством передачи по сети телекоммуникаций, обеспечивающей гарантированную доставку сообщений, в том числе на получение уведомлений налоговых органов, предусмотренных Налоговым кодексом, а также иных документов, предусмотренных законами Республики Казахстан.

Налоговый орган в течение 1 рабочего дня со дня приема налогового заявления о регистрационном учете электронного налогоплательщика выдает налогоплательщику под роспись в журнале выдачи документов ЭЦП.

1.9.5. РЕГИСТРАЦИОННЫЙ УЧЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩЕГО ОТДЕЛЬНЫЕ ВИДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Постановка на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, регулируется статьей 88 Налогового кодекса.

Так, постановке на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, подлежат налогоплательщики, занимающиеся:

- 1) производством бензина (кроме авиационного), дизельного топлива;
- 2) оптовой и (или) розничной реализацией бензина (кроме авиационного), дизельного топлива;
- 3) производством этилового спирта и (или) алкогольной продукции;
- 4) оптовой и (или) розничной реализацией алкогольной продукции;
- 5) производством и (или) оптовой реализацией табачных изделий;
- 6) игровым бизнесом;
- 7) услугами с использованием игровых автоматов без выигрыша, персональных компьютеров для игр, игровых дорожек, карт, бильярдных столов (**действует до 1 января 2020 года**);

8) производством, сборкой (комплектацией) подакцизных товаров, предусмотренных подпунктом 6 части первой статьи 462 Налогового кодекса;

9) организацией обменных операций с наличной иностранной валютой, осуществляемой уполномоченными организациями, указанными в подпункте 5 статьи 543 Налогового кодекса (**действует до 1 января 2020 года**);

10) электронной торговлей товарами.

Постановка на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, производится в налоговых органах по месту нахождения объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, используемых при осуществлении отдельных видов деятельности, указанных в пункте 1 статьи 88 Налогового кодекса.

Постановка на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, подлежащие лицензированию, при условии наличия соответствующей лицензии производится на срок, не превышающий срока действия лицензии.

Если иное не установлено пунктом 4 статьи 88 Налогового кодекса, постановка на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, подлежащие лицензированию по видам деятельности, указанным в подпунктах 3, 4 и 5 (за исключением оптовой реализации табачных изделий) пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса, производится при условии наличия соответствующей лицензии на основании данных государственного электронного реестра разрешений и уведомлений.

Постановка на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, указанные в подпунктах 1, 2, 5 (за исключением производства табачных изделий), 6–10 пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса, производится на основании уведомления о начале или прекращении деятельности в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, в порядке, определяемом Законом о разрешениях и уведомлениях.

Уведомление, указанное в части второй пункта 4 статьи 88 Налогового кодекса, представляется в налоговый орган не позднее 3 рабочих дней до начала осуществления отдельного вида деятельности. К уведомлению прилагаются копии следующих документов:

- при осуществлении деятельности, указанной в подпункте 1 пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса, – подтверждающих право собственности или аренды производственного объекта производителя нефтепродуктов;
- при осуществлении деятельности, указанной в подпункте 2 пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса, – подтверждающих право собственности или аренды базы нефтепродуктов (резервуара), автозаправочной станции или договора поручения с владельцем автозаправочной станции, согласно которому владелец автозаправочной станции (поверенный) по договору поручения осуществляет розничную реализацию бензина (кроме авиационного) и (или) дизельного топлива от имени и по поручению заявителя (доверителя), либо договора переработки нефти поставщика нефти с производителем нефтепродуктов;

- при осуществлении деятельности, указанной в подпункте 5 пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса, – подтверждающих право собственности или аренды складского помещения при оптовой реализации табачных изделий.

Срок действия договоров, за исключением договора поручения и договора переработки нефти поставщика нефти с производителем нефтепродуктов, должен быть не менее 1 года. В случае непредставления оригиналов договоров для сверки копии договоров должны быть нотариально засвидетельствованы.

Налоговый орган производит постановку налогоплательщика на регистрационный учет в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности, в течение 3 рабочих дней:

1) с даты подачи уведомления;

2) со дня получения сведений из государственного электронного реестра разрешений и уведомлений по видам деятельности, подлежащим лицензированию.

В случае наличия у налогоплательщика нескольких игорных заведений (стационарных мест) постановка на регистрационный учет осуществляется по каждому игорному заведению (стационарному месту) отдельно.

Стационарное место является местом осуществления предпринимательской деятельности по оказанию услуг с использованием игровых автоматов без выигрыша, персональных компьютеров для игр, игровых дорожек, карт, бильярдных столов.

Запрещаются использование и нахождение на территории игорного заведения (стационарного места) объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, не зарегистрированных в налоговых органах.

При наличии у налогоплательщика нескольких объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, используемых при осуществлении видов деятельности, указанных в подпунктах 1–5 пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса, регистрационный учет каждого объекта налогообложения и (или) объекта, связанного с налогообложением, производится отдельно.

Для целей подпунктов 1–5 пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса под объектами, связанными с налогообложением, понимаются производственный объект производителя нефтепродуктов, база нефтепродуктов, резервуар, заправочная станция, объемы нефти и (или) газового конденсата и выхода нефтепродуктов, указанные в договоре переработки нефти и (или) газового конденсата или приложении (спецификации) к договору с производителем нефтепродуктов (для поставщиков нефти), стационарное и (или) складское помещение, которые используются для осуществления видов деятельности, указанных в приведенных подпунктах.

За нарушение установленных законодательными актами Республики Казахстан сроков подачи налогового заявления о постановке на регистрационный учет по отдельным видам деятельности в органе государственных доходов, согласно статье 269 Кодекса РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (далее – КоАП), предусмотрена административная ответственность.

1.9.6. РЕГИСТРАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-КАССОВЫХ МАШИН

В соответствии со статьей 166 Налогового кодекса, на территории РК денежные расчеты производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин (ККМ), если иное не установлено данной статьей. При этом следует учитывать, что положения статьи 166 Налогового кодекса действуют в редакции статьи 22 Закона о введении. А именно положение пунк-

та 1 статьи 166 Налогового кодекса не распространяется на денежные расчеты:

– с 1 января 2018 года до 1 января 2019 года:

- «1) физических лиц;
- 2) адвокатов и медиаторов;
- 3) индивидуальных предпринимателей (кроме реализующих подакцизные товары), осуществляющих деятельность:

с применением специального налогового режима на основе патента;

в рамках специального налогового режима для субъектов малого бизнеса через нестационарные торговые объекты на территории открытых торговых рынков;

в рамках специального налогового режима на основе уплаты единого земельного налога по деятельности, на которую распространяется данный специальный налоговый режим;

4) в части оказания услуг населению по перевозкам в общественном городском транспорте с выдачей билетов по форме, утвержденной уполномоченным государственным органом, осуществляющим реализацию государственной политики в области транспорта, по согласованию с уполномоченным органом;

- 5) Национального Банка Республики Казахстан;
- 6) банков второго уровня»;

– с 1 января 2019 года до 1 января 2020 года:

- «1) физических лиц;
- 2) адвокатов и медиаторов;
- 3) индивидуальных предпринимателей (кроме реализующих подакцизные товары), осуществляющих деятельность:

с применением специального налогового режима на основе патента;

в рамках специального налогового режима на основе уплаты единого земельного налога по деятельности, на которую распространяется данный специальный налоговый режим;

4) в части оказания услуг населению по перевозкам в общественном городском транспорте с выдачей билетов по форме, утвержденной уполномоченным государственным органом, осуществляющим реализацию государственной политики в области транспорта, по согласованию с уполномоченным органом;

- 5) Национального Банка Республики Казахстан;
- 6) банков второго уровня».

Торговые автоматы и терминалы оплаты услуг, осуществляющие денежные расчеты при торговых операциях или оказании услуг посредством наличных денег, подлежат оснащению ККМ.

Обязанности по применению ККМ с функцией фиксации и (или) передачи данных при денежных расчетах распространяется на налогоплательщиков, осуществляющих оптовую и (или) розничную реализацию бензина (кроме авиационного), дизельного топлива, алкогольной продукции, виды деятельности, установленные уполномоченным органом.

Положения пункта 5 статьи 166 Налогового кодекса не распространяются на налогоплательщиков, деятельность которых находится в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования.

Информация об административно-территориальных единицах РК, на территории которых отсутствуют сети телекоммуникаций общего пользования, подлежит размещению на интернет-ресурсе уполномоченного органа.

Порядок применения ККМ установлен приказом министра финансов РК «О некоторых вопросах приме-

нения контрольно-кассовых машин» от 16 февраля 2018 года № 208.

Постановка ККМ на учет в налоговом органе регулируется статьей 167 Налогового кодекса.

Так, согласно данной статье, постановке на учет в налоговых органах по месту использования подлежат технически исправные ККМ с функцией фиксации и (или) передачи данных, модели которых включены в государственный реестр, за исключением случая, установленного пунктом 1 статьи 167 Налогового кодекса.

В местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования подлежат постановке на учет в налоговых органах ККМ без функции передачи данных.

Для постановки на учет в налоговых органах ККМ с функцией фиксации и (или) передачи данных, за исключением аппаратно-программных комплексов (АПК), налогоплательщик представляет в налоговый орган:

- 1) налоговое заявление о постановке ККМ на учет в налоговом органе;
- 2) ККМ, содержащую сведения о налогоплательщике;
- 3) пронумерованную, прошнурованную, заверенную подписью и (или) печатью (при наличии) налогоплательщика книгу товарных чеков.

Для постановки на учет ККМ, являющейся АПК с функцией передачи данных, налогоплательщик представляет в налоговый орган:

- 1) налоговое заявление о постановке ККМ на учет в налоговом органе;
- 2) краткое описание функциональных возможностей и характеристик АПК;
- 3) руководство по использованию модуля «Рабочее место налогового инспектора» заявленной для постановки на учет модели АПК и обеспечивает доступ к нему.

Для постановки на учет ККМ без функции передачи данных, за исключением АПК, используемых в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования, налогоплательщик представляет в налоговый орган:

- 1) налоговое заявление о постановке ККМ на учет в налоговом органе;
- 2) ККМ, содержащую сведения о налогоплательщике, ввод которых возможен без установки фискального режима;
- 3) пронумерованные, прошнурованные, заверенные подписью и (или) печатью (при наличии) налогоплательщика книгу учета наличных денег и книгу товарных чеков.

Для постановки на учет ККМ, являющейся АПК без функции передачи данных, используемым в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования, налогоплательщик представляет в налоговый орган следующие документы:

- 1) налоговое заявление о постановке ККМ на учет в налоговом органе;
- 2) краткое описание функциональных возможностей и характеристик АПК;
- 3) руководство по использованию модуля «Рабочее место налогового инспектора» заявленной для постановки на учет модели АПК.

Постановка на учет ККМ осуществляется налоговыми органами в течение 3 рабочих дней со дня получения налогового заявления о постановке ККМ на учет в налоговом органе.

Постановка на учет ККМ производится с присвоением регистрационного номера ККМ и формированием регистрационной карточки ККМ в течение 3 рабочих дней со дня получения налогового заявления о постановке ККМ на учет в налоговом органе.

Перечень видов деятельности, при осуществлении которых на территории РК налогоплательщики применяют ККМ с функцией фиксации и (или)

передачи данных при денежных расчетах, утвержден приказом министра финансов РК от 16 февраля 2018 года № 206.

№ п/п	Виды деятельности
1	Оптовая торговля лесоматериалами, строительными материалами и сантехническим оборудованием
2	Оптовая торговля металлическими изделиями, водопроводным и отопительным оборудованием и инвентарем
3	Розничная торговля компьютерами, периферийным оборудованием и программным обеспечением
4	Розничная торговля аудио- и видеотехникой
5	Розничная торговля электрическими бытовыми приборами
6	Розничная торговля мебелью, осветительным оборудованием и прочими бытовыми принадлежностями
7	Предоставление услуг гостиницами
8	Рестораны и услуги по доставке продуктов питания
9	Деятельность по показу кинофильмов
10	Предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты

Организации, осуществляющие отдельные виды деятельности, обязаны применять ККМ с функцией передачи данных.

Нарушение порядка применения ККМ, согласно статье 284 КоАП, влечет административную ответственность.

1.10. УСТАНОВКА POS-ТЕРМИНАЛОВ

Согласно пункту 4 статьи 39 Закона РК «О платежах и платежных системах» от 26 июля 2016 года № 11-VI, если иное не установлено данным пунктом, ИП и (или) ЮЛ, осуществляющие отдельные виды деятельности и применяющие в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан общепринятый порядок расчетов с бюджетом, за исключением находящихся в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования, обязаны обеспечить установку и применение в местах осуществления своей деятельности оборудования (устройства), предназначенного для приема платежей с использованием платежных карточек, а также принимать платежи с использованием платежных карточек.

пользованием платежных карточек, а также принимать платежи с использованием платежных карточек.

ИП и (или) ЮЛ, применяющие в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан СНГ и осуществляющие деятельность в столице, городах республиканского и областного значения, за исключением находящихся в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования, обязаны обеспечить установку и применение такого оборудования (устройства), а также принимать платежи с использованием платежных карточек.

Требования, установленные вышеуказанной статьей, не распространяются на ИП и (или) ЮЛ, осуществляющих денежные расчеты при торговых операциях, выполнении работ, оказании услуг без использования наличных денег.

Перечень отдельных видов деятельности и применения оборудования (устройства), предназначенного для приема платежей с использованием платежных карточек, утвержден Постановлением Правительства РК от 21 октября 2016 года № 604.

№ п/п	Виды деятельности
1	Оптовая и розничная торговля автомобилями и мотоциклами, их ремонт и техническое обслуживание
2	Оптовая и розничная торговля
3	Предоставление услуг гостиницами
4	Предоставление услуг ресторана, прочие виды организации питания и подача напитков
5	Продажа проездных документов (билетов), багажных и грузобагажных квитанций на воздушный и железнодорожный транспорт
6	Предоставление услуг по транспортной обработке грузов, складированию и хранению, вспомогательные услуги по транспортировке и услуги по перевозке грузов
7	Деятельность туроператоров и прочих организаций, предоставляющих услуги в сфере туризма (кроме турагентов)
8	Деятельность в области страхования
9	Деятельность в области здравоохранения
10	Деятельность в области образования
11	Деятельность по распространению кинофильмов, видео- и телевизионных программ, показ кинофильмов
12	Деятельность фитнес-, спортивных клубов, дискотек
13	Деятельность по организации азартных игр и заключения пари
14	Предоставление услуг по боулингу (кегельбану) и бильярду

Примечание

Обеспечение установки и применения в местах осуществления указанных видов деятельности оборудования (устройства), предназначенного для приема платежей с использованием платежных карточек, а также прием с использованием платежных карточек не распространяются на ИП и (или) ЮЛ, осуществляющих деятельность в сфере оптовой

и розничной торговли сельскохозяйственной продукцией собственного производства, продукцией аквакультуры (рыболовства) собственного производства; деятельность, осуществляемую через нестационарные торговые объекты. За отказ в принятии платежей с использованием платежных карточек предусмотрена административная ответственность (ст. 194 КоАП).

1.11. ОТКРЫТИЕ СЧЕТА В БАНКЕ

Постановлением правления Национального Банка РК от 31 августа 2016 года № 207 утверждены Правила открытия, ведения и закрытия банковских счетов клиентов (далее – Правила).

Банковский счет открывается при заключении между клиентом и банком договора банковского счета и (или) договора банковского вклада на основании заявления клиента по форме, установленной банком, представленного в банк на бумажном носителе или в электронном виде.

Согласно пункту 26 вышеуказанных Правил, для открытия банковского счета ЮЛ – резиденты РК и их филиалы и представительства, ЮЛ – нерезиденты РК, осуществляющие деятельность в РК через филиал, представительство, представляют в банк:

- документ с образцами подписей и оттиска печати, оформленный в соответствии с параграфом 1 главы 3 Правил;

- копию документа (документов), удостоверяющего (удостоверяющих) личность лица (лиц), уполномоченного (уполномоченных) подписывать платежные документы при совершении операций, связанных с ведением текущего счета клиента (распоряжением деньгами на текущем счете), в соответствии с документом с образцами подписей и оттиска печати, оформленным в соответствии с параграфом 1 главы 3 Правил;

- документы, подтверждающие полномочия руководителя филиала или представительства общественного или религиозного объединения, избранного (назначенного) в порядке, предусмотренном уставом общественного или религиозного объединения и положением о его филиале или представительстве (для филиалов и представительств общественных и религиозных объединений);

- копию доверенности, выданной ЮЛ руководителю филиала или представительству (для филиалов и представительств иных организационно-правовых форм ЮЛ);

- разрешение центрального уполномоченного органа по исполнению бюджета в соответствии с приказом министра финансов РК «Об утверждении Правил исполнения бюджета и его кассового обслуживания» от 4 декабря 2014 года № 540, зарегистрированным в Реестре государственной регистрации нормативных правовых актов под № 9934 (для госучреждений, финансируемых из госбюджета).

Для вновь создаваемого ЮЛ, в том числе для вновь создаваемой политической партии, банк открывает временный сберегательный счет на основании договора банковского вклада (условный вклад).

Временный сберегательный счет открывается в тенге.

По временному сберегательному счету совершаются операции, связанные с формированием уставного капитала вновь создаваемого ЮЛ либо финансированием создания политической партии, в том числе организации проведения учредительного съезда (конференции), и оплатой услуг банка, оказываемых им по договору банковского вклада, что предусматривается в договоре банковского вклада.

Для открытия временного сберегательного счета клиент представляет в банк:

- заявление на открытие временного сберегательного счета;

- копию протокола учредителей создаваемого ЮЛ о назначении физического лица, уполномоченного на открытие и закрытие временного сберегательного счета, и документ, удостоверяющий его личность;

- документ с образцами подписей и оттиска печати, оформленный в соответствии с параграфом 1 главы 3 Правил;

- копию документа (документов), удостоверяющего (удостоверяющих) личность лица (лиц), уполномоченного (уполномоченных) подписывать платежные документы при совершении операций, связанных с ведением временного сберегательного счета в соответствии с документом с образцами подписей и оттиска печати, оформленным в соответствии с параграфом 1 главы 3 Правил.

После прохождения госрегистрации банк открывает ЮЛ текущий счет в порядке, определенном Правилами (п. 40–44 Правил).

Согласно статье 24 Налогового кодекса, банки обязаны при открытии банковских счетов налогоплательщику – ЮЛ, включая нерезидента, его структурным подразделениям, физическому лицу, состоящему на регистрационном учете в качестве ИП или лица, занимающегося частной практикой, иностранцу и лицу без гражданства либо изменении у банковского счета индивидуального идентификационного кода в связи с реорганизацией банка второго уровня уведомить уполномоченный орган об открытии либо изменении указанных счетов посредством передачи через сети телекоммуникаций, обеспечивающие гарантированную доставку сообщений, не позднее 1 рабочего дня, следующего за днем их открытия либо изменения, с указанием идентификационного номера.

Согласно статье 25 Закона о валютном регулировании, резиденты открывают банковские счета в иностранной валюте в уполномоченных банках без ограничений. ЮЛ-резиденты, за исключением банков и Национального оператора почты, обязаны уведомить Национальный Банк РК об открытии банковских (в том числе сберегательных) счетов в иностранных банках в срок не позднее 30 календарных дней со дня заключения договора с иностранным банком.

1.11.1. ПОЛУЧЕНИЕ РАЗРЕШИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Согласно статье 16 Закона о разрешениях и уведомлениях, разрешительный или уведомительный порядок вводится в зависимости от уровня опасности предстоящих к осуществлению деятельности или действий (операций) и делится на следующие уровни:

- 1) разрешения первой категории – лицензии, которые вводятся в отношении видов (подвидов) деятельности или действий (операций), связанных с высоким уровнем опасности (приложение 1 к Закону о разрешениях и уведомлениях);

- 2) разрешения второй категории (свидетельство об аккредитации, сертификат, аттестация и др.) – все разрешения, не являющиеся лицензиями, которые вводятся в отношении видов (подвидов) деятельности или действий (операций), связанных со средним уровнем опасности (приложение 2 к Закону о разрешениях и уведомлениях);

- 3) уведомления вводятся в отношении видов деятельности или действий, связанных с низким уровнем опасности, но требующих получения государственными органами информации о начале или прекращении

таких видов деятельности или действий (приложение 3 к Закону о разрешениях и уведомлениях).

Разрешительный документ, выданный уполномоченным органом, подтверждает соответствие ЮЛ или объекта требованиям, установленным законодательством для разового или многоразового выполнения определенной операции.

Занятие предпринимательской деятельностью, а также осуществление действий (операций) без соответствующей регистрации, разрешения или направления уведомления, нарушение норм лицензирования влекут административную ответственность в соответствии со статьями 463, 464 КоАП.

1.12. РЕГИСТРАЦИЯ В ОРГАНАХ СТАТИСТИКИ

При государственной (учетной) регистрации все регистрационные данные автоматически передаются в органы статистики. Статистическая карта как право-устанавливающий документ отменена.

Каждому предприятию при регистрации присваивают код ОКПО (Общий классификатор предприятий и организаций) (8 знаков), код вида экономической деятельности – ОКЭД (5 знаков), код размерности предприятия – КРП (3 знака) и др. Сдача статистических отчетов находится в зависимости от данных кодов. В настоящее время отчеты можно сдавать в электронном виде в онлайн-режиме, для чего необходимо получить ЭЦП.

Ответственность за нарушение порядка представления первичных статистических данных предусмотрена статьей 497 КоАП.

1.13. РЕГИСТРАЦИЯ В НАЦИОНАЛЬНОМ БАНКЕ

Если предприятие планирует заниматься внешне-экономической деятельностью, то в Национальный Банк РК необходимо представлять статистическую отчетность. Для этого следует обратиться в Национальный Банк РК, где помогут определиться с формами отчетов.

1.14. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПЕРЕРЕГИСТРАЦИЯ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

Согласно пункту 6 статьи 42 Гражданского кодекса, ЮЛ подлежит перерегистрации в случаях:

- 1) уменьшения размера уставного капитала;
- 2) изменения наименования;
- 3) изменения состава участников в хозяйственных товариществах (за исключением хозяйственных товариществ, в которых ведение реестра участников хозяйственного товарищества осуществляется профессиональным участником рынка ценных бумаг, осуществляющим деятельность по ведению системы реестров держателей ценных бумаг).

Изменения, внесенные в учредительные документы по указанным основаниям без перерегистрации ЮЛ, являются недействительными.

В соответствии со статьей 14 Закона о регистрации ЮЛ, для перерегистрации ЮЛ в регистрирующий орган представляются:

- 1) заявление;
 - 2) решение либо выписка из решения уполномоченного органа ЮЛ о государственной (учетной) перерегистрации, предусматривающие внесение изменений и дополнений в учредительные документы ЮЛ, положение о филиале (представительстве), скрепленные его печатью (при наличии);
 - 3) 3 экземпляра учредительных документов (положений) с внесенными изменениями и дополнениями для ЮЛ, не относящегося к субъекту частного предпринимательства, а также АО, их филиалов (представительств);
 - 4) подлинники прежних учредительных документов ЮЛ, не относящегося к субъекту частного предпринимательства, а также АО, положений об их филиалах (представительствах);
 - 5) квитанция или иной документ, подтверждающие уплату в бюджет регистрационного сбора за государственную перерегистрацию ЮЛ или учетную перерегистрацию филиала (представительства).
- При перерегистрации в связи с изменением состава участников дополнительно представляется документ, подтверждающий отчуждение (уступку) права выбывающего участника хозяйственного товарищества на долю в имуществе (уставном капитале) товарищества или ее части.
- Филиал (представительство) подлежит учетной перерегистрации в случае изменения наименования.
- Осуществление деятельности без перерегистрации ЮЛ, филиала, представительства влечет предупреждение или штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 466 КоАП.

1.15. ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В УЧРЕДИТЕЛЬНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА БЕЗ ПЕРЕРЕГИСТРАЦИИ

Согласно статье 14-1 Закона о регистрации ЮЛ, в случае внесения изменений и дополнений в учредительные документы, положения об их филиалах (представительствах) ЮЛ, не относящегося к субъекту частного предпринимательства, а также АО, не влекущих государственную (учетную) перерегистрацию, ЮЛ, филиал (представительство) извещают об этом регистрирующий орган в месячный срок со дня принятия решения о внесении изменений и дополнений в устав (положение).

К извещению прилагаются решение либо выписка из решения уполномоченного органа указанных налогоплательщиков о внесении изменений и дополнений в учредительные документы, а также текст внесенных изменений и дополнений в учредительные документы, положения об их филиалах (представительствах), скрепленные печатью (при ее наличии).

Госрегистрация внесенных изменений и дополнений в учредительные документы, положения об их филиалах (представительствах) производится в случаях изменения места нахождения, принятия устава (положения) в новой редакции.

Для госрегистрации внесенных изменений и дополнений в учредительные документы, положения об их филиалах (представительствах), не влекущих государственную (учетную) перерегистрацию, в регистрирующий орган представляются:

1) заявление по форме, установленной Министерством юстиции РК;

2) решение либо выписка из решения уполномоченного органа ЮЛ о внесении изменений и дополнений в учредительные документы ЮЛ, положение о филиале (представительстве), скрепленные печатью (при ее наличии);

3) 3 экземпляра текста изменений и дополнений в учредительные документы ЮЛ, положение о филиале (представительстве) или оформленные в новой редакции 3 экземпляра учредительных документов ЮЛ, положения о филиале (представительстве), скрепленные печатью (при ее наличии);

4) подлинники прежних учредительных документов ЮЛ, положения о филиале (представительстве);

5) документ, подтверждающий фактическое местонахождение (в случае изменения местонахождения).

В соответствии со статьей 39 Гражданского кодекса, местом нахождения ЮЛ признается местонахождение его постоянно действующего органа.

Местонахождение ЮЛ указывается в его учредительных документах с записью полного почтового адреса.

В отношениях с третьими лицами ЮЛ не вправе ссылаться на несоответствие фактического адреса адресу, внесенному в Национальный реестр. При этом третьи лица вправе направлять ЮЛ почтовую или иную корреспонденцию как по адресу, внесенному в Национальный реестр, так и по фактическому адресу.

На основании статьи 70 Налогового кодекса, налоговым обследованием является иная форма государственного контроля, осуществляемая налоговыми органами с целью подтверждения фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика (налогового агента).

Налоговое обследование проводится в рабочее время по месту нахождения, указанному в регистрационных данных налогоплательщика (налогового агента).

Для участия в проведении налогового обследования привлекаются понятые в порядке, определенном Налоговым кодексом.

Основанием для проведения налогового обследования являются:

1) невозможность вручения налогоплательщику (налоговому агенту) извещения о проведении выборочной налоговой проверки, предписания, заключения по результатам камерального контроля, предварительного акта налоговой проверки, акта налоговой проверки, решения об ограничении в распоряжении имуществом и (или) акта описи ограниченного в распоряжении имущества;

2) возврат почтовой или иной организацией связи уведомления, предусмотренного подпунктами 2, 3 и 7 пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса, направленного налоговым органом по почте заказным письмом с уведомлением, по причине отсутствия налогоплательщика (налогового агента) по месту нахождения.

При этом налоговое обследование по основанию, предусмотренному подпунктом 2 пункта 2 статьи 70 Налогового кодекса, в отношении налогоплательщика (налогового агента) проводится после дня возврата такого письма почтовой или иной организацией связи.

Данные положения не применяются в случае, предусмотренном пунктом 3 статьи 115 Налогового кодекса;

3) необходимость в подтверждении фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика, являющегося плательщиком НДС в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 367 Налогового кодекса, по месту нахождения, указанному в регистрационных данных.

Основание для проведения налогового обследования, предусмотренное подпунктом 3 пункта 2 статьи 70 Налогового кодекса, не применяется в отношении налогоплательщиков, приостановивших представление налоговой отчетности в порядке, определенном статьями 213 и 214 Налогового кодекса, а также налогоплательщиков, в отношении которых применена процедура банкротства;

4) необходимость в подтверждении фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика, не исполнившего уведомление, предусмотренное подпунктом 10 пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса, а также налогоплательщика, признанного бездействующим в соответствии со статьей 91 Налогового кодекса.

По результатам налогового обследования составляется акт налогового обследования, в котором указываются:

- место, дата и время составления;
- должность, фамилия, имя и отчество (если оно указано в документе, удостоверяющем личность) должностного лица налогового органа, составившего акт;
- наименование налогового органа;
- фамилия, имя и отчество (если оно указано в документе, удостоверяющем личность), наименование и номер документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства привлеченного понятого;
- фамилия, имя и отчество (если оно указано в документе, удостоверяющем личность) и (или) наименование налогоплательщика, его идентификационный номер;
- информация о результатах налогового обследования.

Налоговый орган не позднее дня, следующего за днем составления акта налогового обследования, которым установлено отсутствие налогоплательщика по месту нахождения, указанному в его регистрационных данных, размещает на интернет-ресурсе уполномоченного органа информацию о таком налогоплательщике с указанием его идентификационного номера, наименования или фамилии, имени, отчества (если оно указано в документе, удостоверяющем личность), даты проведения акта налогового обследования.

В случае установления в результате налогового обследования, проведенного по основанию, указанному в подпункте 3 пункта 2 статьи 70 Налогового кодекса, фактического отсутствия налогоплательщика по месту нахождения, указанному в регистрационных данных, налоговый орган направляет такому налогоплательщику уведомление о подтверждении места нахождения (отсутствия) налогоплательщика.

В течение 20 рабочих дней с даты направления налоговым органом уведомления, указанного в пункте 4 статьи 70 Налогового кодекса, налогоплательщик обязан в явочном порядке представить в налоговый орган письменное пояснение о причинах отсутствия в момент налогового обследования с приложением нотариально засвидетельствованных копий документов, подтверждающих местонахождение налогоплательщика.

Документом, подтверждающим местонахождение налогоплательщика, является один из следующих документов:

- подтверждающий право собственности на недвижимое имущество (пользования им);
- письменное согласие физического лица, на праве собственности которого находится недвижимое имущество, заявленное в качестве места нахождения.

Срок между датами нотариального засвидетельствования копии документа, подтверждающего местонахождение налогоплательщика, и его представления в налоговый орган не должен превышать 10 рабочих дней.

В случае неисполнения налогоплательщиком требования, указанного в части первой пункта 5 статьи 70 Налогового кодекса, налоговый орган осуществляет одно из следующих действий:

1) приостанавливает расходные операции по банковским счетам такого налогоплательщика в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 118 Налогового кодекса;

2) производит снятие с регистрационного учета по НДС в порядке, определенном пунктом 4 статьи 85 Налогового кодекса, в случае отсутствия у такого налогоплательщика открытых банковских счетов на последнюю дату срока, установленного пунктом 5 статьи 70 Налогового кодекса для представления письменного пояснения.

В случае, указанном в подпункте 1 части четвертой пункта 5 статьи 70 Налогового кодекса, налогоплательщик в течение 5 рабочих дней со дня приостановления расходных операций по его банковским счетам обязан в явочном порядке представить в налоговый орган письменное пояснение о причинах отсутствия по месту нахождения в момент налогового обследования.

В случае неисполнения налогоплательщиком требования, установленного частью первой пункта 6 статьи 70 Налогового кодекса, налоговый орган производит снятие такого налогоплательщика с регистрационного учета по НДС в порядке, определенном пунктом 4 статьи 85 Налогового кодекса.

Кроме того, согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 49 Гражданского кодекса, ЮЛ может быть принудительно ликвидировано в случае его отсутствия по месту нахождения или по фактическому адресу, а также учредителей (участников) и должностных лиц, без которых ЮЛ не может функционировать в течение 1 года.

Несвоевременное извещение регистрирующего органа об изменении местонахождения ЮЛ, согласно пункту 2 статьи 466 КоАП, влечет предупреждение или штраф.

1.16. ИЗМЕНЕНИЕ И ДОПОЛНЕНИЕ РЕГИСТРАЦИОННЫХ ДАННЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В ГОСУДАРСТВЕННОЙ БАЗЕ ДАННЫХ

В соответствии со статьей 77 Налогового кодекса, налоговые органы осуществляют внесение изменений и дополнений в регистрационные данные, представленные при регистрации в качестве налогоплательщика:

– ЮЛ-резидента и его структурного подразделения, структурного подразделения ЮЛ-нерезидента – на основании сведений Национального реестра или налогового заявления о постановке на регистрационный учет в качестве ЮЛ, созданного в соответствии с законодательством иностранного государства, место эффективного управления (место нахождения фактического органа управления) которого находится в РК;

– ЮЛ-нерезидента, осуществляющего деятельность в РК через постоянное учреждение без открытия филиала, представительства, – на основании налогового заявления о постановке на регистрационный учет.

Специального уведомления об изменении адреса ЮЛ для налоговых органов не требуется.

Изменение сведений об ответственном работнике по расчетам с бюджетом, номере телефона, адресе электронной почты ЮЛ, его структурного подразделения осуществляется на основании налогового заявления о постановке на регистрационный учет.

Изменение сведений о банковских счетах налогоплательщиков осуществляется на основании сведений банков или организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций, представленных в порядке и в срок, которые установлены статьей 24 Налогового кодекса.

Налоговое заявление для изменения регистрационных данных налогоплательщика представляется в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика (налогового агента) не позднее 10 рабочих дней с момента возникновения изменений.

Налоговые органы осуществляют внесение изменений в регистрационные данные налогоплательщика в течение 3 рабочих дней со дня получения сведений Национального реестра БИН, уполномоченных государственных органов, банков или организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций, налогового заявления о постановке на регистрационный учет.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ БУХГАЛТЕРА

2.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов организации.

Система бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Казахстане, принципы, основные качественные характеристики финансовой отчетности и правила ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности регулируются Законом РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III (далее – Закон о бухгалтерском учете) и Правилами ведения бухгалтерского учета, утвержденными Постановлением Правительства РК от 31 марта 2015 года № 241 (далее – Правила ведения бухгалтерского учета).

Финансовая отчетность представляется в соответствии с Национальным стандартом финансовой отчетности (НСФО), Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса (МСФО для МСБ), Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Финансовая отчетность достоверно и в полном объеме предоставляет информацию о финансовом положении, его изменениях, а также финансовых результатах деятельности субъекта.

Ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности субъекта основывается на принципах начисления и непрерывности.

По принципу начисления операции отражаются в том периоде, в котором фактически произошли, независимо от периода поступления и выплат денежных средств.

При применении **принципа непрерывности** финансовая отчетность составляется на основе допущения, что субъект функционирует непрерывно и будет вести операции в обозримом будущем.

Субъекты ведут бухгалтерский учет, составляя и представляют финансовую отчетность согласно требованию законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности в соответствии с их принадлежностью к малому, среднему и крупному предпринимательству.

Основные задачи бухгалтерского учета на предприятии:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности: руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности: инвесторам, кредиторам и др.;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодатель-

ства Республики Казахстан, контроля за наличием и движением имущества и обязательств, за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов предпринимательской деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Под **руководством** субъекта следует понимать индивидуального предпринимателя, или руководителя субъекта, или уполномоченное ими лицо.

В соответствии со статьей 8 Закона о бухгалтерском учете, руководство или индивидуальный предприниматель:

- 1) согласовывают и (или) утверждают учетную политику;

- 2) обеспечивают организацию бухгалтерского учета, в том числе наличие утвержденных внутренних документов, регламентирующих порядок отражения в бухгалтерском учете всех совершаемых организацией операций.

Руководство или индивидуальный предприниматель могут в зависимости от объема учетной работы:

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

- 2) ввести в штат должность главного бухгалтера;

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

- 4) вести бухгалтерский учет лично.

Следовательно, руководитель обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями и службами, работниками организации, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера или бухгалтера, выполняющего его функции в организации, по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений.

В соответствии с пунктом 7 Правил ведения бухгалтерского учета, главный бухгалтер назначается и освобождается от должности руководством субъекта и подчиняется непосредственно руководителю субъекта.

На должность главного бухгалтера назначается лицо, соответствующее квалификационным требованиям, предъявляемым главой 2 Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденного приказом министра труда и социальной защиты населения РК от 21 мая 2012 года № 201-е-м (далее – Квалификационный справочник должностей).

Назначение на должность оформляется в письменной форме.

При этом следует учитывать, что **на должность главного бухгалтера организации публичного**

интереса назначается профессиональный бухгалтер.

Согласно подпунктам 8, 9 статьи 1 Закона о бухгалтерском учете, **профессиональный бухгалтер** – это физическое лицо, имеющее сертификат профессионального бухгалтера, являющееся членом профессиональной организации, а **сертификат профессионального бухгалтера** – это документ, выданный организацией по сертификации, удостоверяющий профессиональную квалификацию бухгалтера.



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

С 17 мая 2018 года к прохождению сертификации профессионального бухгалтера могут быть допущены специалисты **со стажем работы не менее трех лет вместо пяти лет**, установленных ранее.

Таким образом, **требование по обязательной сертификации установлено только для главных бухгалтеров, претендующих или занимающих должность главного бухгалтера в организациях публичного интереса.**

В соответствии с подпунктом 7 статьи 1 Закона о бухгалтерском учете, к организациям публичного интереса относятся:

- финансовые организации (за исключением юридических лиц, исключительным видом деятельности которых является организация обменных операций с иностранной валютой);
- акционерные общества (за исключением некоммерческих);
- организации-недропользователи (кроме организаций, добывающих общераспространенные полезные ископаемые);
- хлебоприемные предприятия и организации, в уставных капиталах которых имеется доля участия государства;
- государственные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения.



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В случае неудовлетворительного состояния бухгалтерского учета организация процесса восстановления бухгалтерского учета возлагается на руководство субъекта (п. 10 Правил ведения бухгалтерского учета).

Квалификационный справочник должностей является основой для установления квалификационных требований к работникам и применяется в организациях различных видов экономической деятельности независимо от организационно-правовых форм.

Так, в соответствии с главой 2 Квалификационного справочника должностей, главный бухгалтер должен знать:

- законодательные и иные нормативные правовые акты Республики Казахстан в области бухгалтерского учета, методические и другие материалы вышестоящих финансовых и контрольно-ревизионных органов по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, а также касающиеся хозяйственно-финансовой деятельности организации, гражданское право, финансовое, налоговое, административно-хозяйственное законодательство, основы законодательства о пенсионном обеспечении;
- структуру организации, стратегию и перспективы ее развития, положения и инструкции по организации

бухгалтерского учета в организации, правила его ведения, порядок оформления операций и организацию документооборота по участкам учета, формы и порядок финансовых расчетов;

– методы экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации, выявления внутрихозяйственных резервов;

– порядок приема, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;

– правила расчетов с дебиторами и кредиторами;

– условия налогообложения юридических и физических лиц;

– порядок списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь;

– правила проведения инвентаризаций денежных средств и товарно-материальных ценностей;

– порядок и сроки составления бухгалтерских балансов и отчетности;

– правила проведения проверок и документальных ревизий;

– современные средства вычислительной техники и возможности их применения для выполнения учетно-вычислительных работ и анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации, а именно прикладные программы налоговой отчетности и бухгалтерского учета;

– передовой отечественный и зарубежный опыт совершенствования организации бухгалтерского учета;

– международные, национальные стандарты финансовой отчетности;

– экономику, организацию производства, труда и управления, основы технологии производства, рыночные методы хозяйствования;

– законодательство о труде Республики Казахстан;

– правила безопасности и охраны труда.

Ответственность за нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности физическими и должностными лицами регламентирована статьей 238 Кодекса РК об административных правонарушениях (далее – КоАП). Так, **влечет штраф** неисполнение и (или) ненадлежащее исполнение физическими и должностными лицами обязанностей, предусмотренных законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, совершенное в виде:

1) уклонения от ведения бухгалтерского учета, не причинившего крупного ущерба;

2) составления искаженной финансовой отчетности, сокрытия данных, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, а равно уничтожения бухгалтерской документации, не причинивших крупного ущерба;

3) назначения на должность главного бухгалтера публичной организации лица, не имеющего сертификата профессионального бухгалтера.

2.2. СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

Организационная структура бухгалтерии может строиться по нескольким схемам:

1. Линейно организованная структура бухгалтерии. Данная структура является самой простой и используется в небольших организациях. Суть ее заключается в назначении главного бухгалтера, которому подчиняются все работники бухгалтерии.

2. Вертикально организованная структура бухгалтерии. Данная схема организации бухгалтерского учета представляет собой усложненную модель иерархии, которая может быть представлена следующим образом:

- главный бухгалтер – руководитель всего подразделения;
- заместители главного бухгалтера, в подчинении которых находятся организованные секторы;
- старшие бухгалтеры, также имеющие в подчинении работников секторов (отделов), занимающих различные должности в вертикальной бухгалтерии (старшие бухгалтеры могут находиться в подчинении как у руководителя подразделения, так и у его заместителей, в зависимости от важности решаемых задач).

Данная схема устройства бухучета на предприятии также носит название «линейно-штабной».

Бухгалтеры отделов несут ответственность:

- за невыполнение своих функциональных обязанностей;
- недостоверную информацию о состоянии выполнения полученных заданий и поручений, нарушение сроков их исполнения;
- невыполнение приказов, распоряжений директора предприятия, поручений и заданий главного бухгалтера.

3. Функционально организованная структура бухгалтерии. Такая организационная структура бухгалтерии подразумевает создание взаимозависимых участков работы, от совместной деятельности которых будет зависеть итоговый результат работы каждого из отделов. Функциональная схема предполагает делегирование прав главного бухгалтера на руководителей групп взаимозависимых структурных единиц.

Такая структура бухгалтерии встречается в очень крупных холдингах, где бухучет выведен практически в обособленное подразделение.

2.3. ПОРЯДОК ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ

В соответствии с пунктами 14–16 Правил ведения бухгалтерского учета, компании ведут бухгалтерский учет операций, связанных с наличием и движением активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета, принятым субъектом, не противоречащим Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному приказом министра финансов РК от 23 мая 2007 года № 185 (далее – Типовой план счетов).

Не допускается наличие отрицательных остатков на счетах бухгалтерского учета на конец отчетного периода.

К ведению бухгалтерской документации предъявляются требования: документальность, краткость и ясность записей, взаимный контроль записей.

Операции отражаются в бухгалтерской документации с подкреплением оригиналами первичных документов.

Согласно статье 7 Закона о бухгалтерском учете, бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику.

Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов.

Формы или требования к первичным документам, применяемым для оформления операций или событий, утверждаются уполномоченным органом и (или) Национальным Банком РК в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Первичные документы как на бумажных, так и на электронных носителях, формы которых или требования к которым не утверждены в соответствии с пунктом 2 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете, индивидуальные предприниматели и организации разрабатывают самостоятельно либо применяют формы или требования, утвержденные в соответствии с законодательством Республики Казахстан, которые должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа (формы);
- 2) дату составления;
- 3) наименование организации или фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, от имени которых составлен документ;
- 4) содержание операции или события;
- 5) единицы измерения операции или события (в количественном и стоимостном выражении);
- 6) наименование должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции (подтверждение события) и правильность ее (его) оформления;
- 7) идентификационный номер.

В зависимости от характера операции или события, требований нормативных правовых актов Республики Казахстан и способа обработки учетной информации, если это не противоречит законодательству Республики Казахстан, в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции или события либо непосредственно после их окончания.

При составлении первичных документов и регистров бухгалтерского учета на электронных носителях индивидуальные предприниматели и организации должны изготовить копии таких документов на бумажных носителях для других участников операций, а также по требованию государственных органов, которым такое право требования предоставлено в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Внесение исправлений в кассовые и банковские первичные документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

ПРИМЕР

ТОО «А» открыло новый цех по пошиву спецодежды.

На основании каких документов и какими актами должно производиться списание материалов на пошив спецодежды? Существуют ли какие-либо отраслевые нормативы, устанавливающие нормы на расход материалов и фурнитуры при пошиве одежды?

Анализ

Согласно пункту 30 Правил ведения бухгалтерского учета, для учета активов, подлежащих списанию, применяются акты на выбытие (списание), формы которых утверждены приказом министра финансов РК «Об утверждении форм первичных учетных документов» от 20 декабря 2012 года № 562 (далее – Приказ № 562). Акты на выбытие (списание) составляются в двух экземплярах: первый экземпляр акта направляется в бухгалтерскую службу, второй остается в подразделении субъекта.

Вышеназванным приказом утверждена форма акта списания запасов (ф. 3-6, приложение 30 к Приказу № 562). По акту списания запасов по форме 3-6 производится списание с учета товарно-материальных запасов, в том числе и материалов на пошив спецодежды.

Также ТОО может самостоятельно разработать форму акта по списанию материалов на пошив спецодежды. В РК нормы на расход материалов и фурнитуры при пошиве одежды, при производстве швейной продукции не установлены. Данные производственные нормы должны разрабатываться и утверждаться предприятием самостоятельно в учетной политике.

Учетная политика представляет собой конкретные принципы, основы, положения, правила и практику, принятые к применению индивидуальным предпринимателем или организацией для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, МСФО, МСФО для МСБ, НСФО, исходя из их потребностей и особенностей деятельности.

Следовательно, принцип учета и списания материалов на пошив спецодежды должен быть прописан в учетной политике организации. Также в принятой учетной политике компания должна утвердить документооборот по этапам производственного цикла, начиная от передачи материалов в цех и заканчивая материальным отчетом материально ответственного лица.

Как правило, после подписания акта приема-сдачи выполненных работ и происходит списание материалов с выставлением счета-фактуры по дате акта приема-сдачи выполненных работ.

До подписания акта приема-сдачи выполненных работ не производится списание материалов, так как признание выручки сопровождается признанием расходов, связанных с этой выручкой.

Движение первичных учетных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других субъектов, принятие к учету, обработка, передача в архив – документооборот) регламентируется графиком, утвержденным руководством субъекта.

Своевременное и качественное оформление первичных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Первичные документы составляются на государственном и (или) русском языках.

Согласно пунктам 73, 74 Правил ведения бухгалтерского учета, субъекты обеспечивают оперативное (в случаях необходимости пользования теми или иными материалами), временное (долговременное) и постоянное хранение документов. Меры по организации оперативного хранения документов определяются руководством субъекта и включают в себя установление лица (или лиц – по отдельным направлениям деятельности), ответственного (-ых) за формирование и полноту документов, подлежащих специальному учету и хранению.

Сохранность первичных документов, регистров бухгалтерского учета, отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер.

ПРИМЕР

ТОО «А», субъект малого предпринимательства, не имеет специально оборудованного помещения под архив. Бухгалтерская документация в государственный архив не сдавалась. Руководством ТОО было принято решение уничтожить документы с истекшим сроком свыше 5 лет.

Каким образом ТОО «А» должно организовать хранение бухгалтерской документации? Какие нужны документы, чтобы ТОО могло уничтожить документацию с истекшим сроком хранения свыше 5 лет?

Анализ

В соответствии с пунктом 77 Правил ведения бухгалтерского учета, 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 субъекта.

Таким образом, ТОО «А» должно организовать хранение бухгалтерской документации самостоятельно при наличии собственного специально оборудованного помещения или путем передачи документов на хранение в соответствующие архивные учреждения за счет средств субъекта. Так как в рассматриваемом случае у ТОО нет специально оборудованного помещения под архив, необходимо передать документы на хранение в соответствующие архивные учреждения.

В Правилах приема, хранения, учета и использования документов Национального архивного фонда и других архивных документов ведомственными и частными архивами, утвержденных приказом министра культуры и спорта РК от 22 декабря 2014 года № 146 (далее – Правила приема, хранения, учета и использования документов), определен порядок отбора к уничтожению документов, не представляющих исторической и практической ценности. Так, в соответствии с пунктом 10 данных правил, уничтожению документов с истекшими сроками хранения предшествует экспертиза их ценности. Для этого в каждой организации приказом первого руководителя создается экспертная комиссия из числа сотрудников предприятия, которая определяет сроки хранения документов.

Экспертная комиссия организации составляет акт о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению (приложение 11 к Правилам приема, хранения, учета и использования документов), и утверждает его у первого руководителя организации. Также составляются опись документов, подлежащих уничтожению, и протокол, где указываются количество документации, подлежащей уничтожению, метод уничтожения.

Таким образом, для того чтобы ТОО «А» могло уничтожить документацию с истекшим сроком свыше 5 лет, нужно создать экспертную комиссию, которая составит акт о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению, опись документов, подлежащих уничтожению, и протокол.

2.4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

С целью выявления фактического наличия внеоборотных активов, товарно-материальных запасов, денежных средств, прочих активов, а также пассивов, контроля за их сохранностью и уточнения данных учета на предприятиях должна проводиться инвентаризация.

Согласно пункту 61 Правил ведения бухгалтерского учета, инвентаризации подлежит все имущество независимо от его местонахождения, а также не принадлежащее субъекту, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованное согласно договору, полученное для переработки, принятое на комиссию), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам, и все виды обязательств.

Для проведения инвентаризации активов и обязательств создается инвентаризационная комиссия, состав которой утверждается приказом руководства субъекта.

Ценности, переданные в аренду, а также находящиеся на ответственном хранении и в переработке у иногородних компаний, подлежат инвентаризации в общем порядке. Это может быть та же комиссия, которая проводит инвентаризацию на самом предприятии, а может быть и специально созданная комиссия (и даже не одна, если ценности хранятся, напри-

мер, у нескольких хранителей, которые находятся в разных городах).

Таким образом, инвентаризация ценностей, переданных в аренду, а также находящихся на ответственном хранении и в переработке у иногородних компаний, проводится в общеустановленном порядке с назначением руководителем в приказе инвентаризационной комиссии.

До проведения инвентаризации члены комиссии:

1) знакомятся с материалами последней инвентаризации, проведенной по данным объектам, с мерами, принятыми по результатам последней инвентаризации;

2) пломбируют подсобные помещения, подвалы и другие места хранения имущества, имеющие отдельные входы и выходы;

3) проверяют исправность весоизмерительных приборов, используемых для работы комиссии в процессе проведения инвентаризации, и соблюдение установленных сроков их клеймения;

4) получают последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении имущества, подлежащего инвентаризации.

Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносятся в инвентаризационные описи.

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

ПРИМЕР

Во время проведения в ТОО «А» инвентаризации выяснилось, что часть имевшихся на начало инвентаризации документов, связанных с движением запасов, денежных средств, иного имущества и финансовых обязательств, не была передана материально ответственному лицу в бухгалтерию и поэтому не учтена при составлении остатков инвентаризируемых ценностей и обязательств по данным бухгалтерского учета.

Что необходимо сделать в данном случае?

Анализ

Если не все документы, связанные с движением запасов, денежных средств, иного имущества и финансовых обязательств, были переданы в бухгалтерию и, следовательно, не учтены при расчете, по данным бухгалтерского учета, остатков инвентаризируемых ценностей и обязательств, то бухгалтеру необходимо от виновных лиц потребовать письменные объяснения о причинах допущенных нарушений, а также тщательно проверить подлинность представленных документов.

Документы с приложенными к ним объяснительными приобщаются к материалам инвентаризации и учитываются при обосновании ее результатов на общих основаниях.

За подобные нарушения материально ответственных лиц санкций законодательством Республики Казахстан не установлено.

2.5. ПОНЯТИЕ И ХАРАКТЕРИСТИКА ЭЛЕМЕНТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Согласно статье 6 Закона о бухгалтерском учете, бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации об операциях и событиях индивидуальных предпринимателей и организаций, регламентированную законода-

тельством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, а также учетной политикой.

2.5.1. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Учетная политика представляет собой конкретные принципы, основы, положения, правила и практику, принятые к применению индивидуальным предпринимателем или организацией для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в

соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, МСФО, МСФО для МСБ, НСФО и Типовым планом счетов исходя из их потребностей и особенностей деятельности.

Операции и события отражаются в системе бухгалтерского учета, при этом должны обеспечиваться:

- 1) адекватное подкрепление бухгалтерских записей оригиналами первичных документов и отражение в бухгалтерских записях всех операций и событий;
- 2) хронологическая и своевременная регистрация операций и событий;
- 3) приведение в соответствие синтетического (итогового) учета аналитическим (детальным).

Операции и события отражаются на синтетических счетах способом двойной записи на основании Типового плана счетов организаций, соответствующего требованиям, установленным уполномоченным органом и (или) Национальным банком РК.

Порядок ведения аналитического учета операций и событий устанавливается индивидуальным предпринимателем или должностными лицами юридического лица (то есть руководством), которые в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан и учредительными документами осуществляют текущее руководство и ведение дел исходя из потребностей индивидуального предпринимателя или организации.

Выбор элементов учетной политики зависит от специфики организации, видов коммерческой деятельности, текущих и долгосрочных целей, особенностей управления.

В МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливаются критерии выбора и изменения учетной политики вместе с порядком учета и раскрытием информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и исправлениях ошибок.

Учетная политика – конкретные принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Изменение в бухгалтерской оценке – корректировка балансовой стоимости актива, или обязательства, или величины, отражающей потребление актива в периоде, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, следовательно, не являются исправлениями ошибок.

Руководство организации должно выбирать и применять учетную политику организации таким образом, чтобы финансовая отчетность соответствовала всем требованиям законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, МСФО, МСФО для МСБ, НСФО и Типовому плану счетов.

Разработанная и утвержденная учетная политика должна быть у компании в обязательном порядке. Иначе, в соответствии со статьей 276 КоАП, отсутствие у налогоплательщика учетной документации и (или) несоблюдение требований по составлению и хранению учетной документации, установленных законодательством Республики Казахстан, вле-

чет предупреждение. Данные действия, совершенные повторно в течение года после наложения административного взыскания, влекут штраф.

Также влечет предупреждение и штраф (при совершении повторно в течение года после наложения административного взыскания) неотражение в учетной документации операций по учету и реализации товаров (работ, услуг).

2.5.2. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Активы, обязательства и капитал являются элементами в бухгалтерском балансе, непосредственно связанными с оценкой финансового положения. Доходы и расходы являются элементами в отчете о совокупном доходе и измеряют результаты деятельности.

Активы

Активы являются ресурсами, контролируруемыми субъектом и возникшими в результате прошлых периодов, от которых субъект ожидает экономические выгоды в будущем.

Под будущей экономической выгодой, входящей в актив, понимается возможность поступления денежных средств и их эквивалентов. Эта возможность составляет часть операционной деятельности компании и может принимать форму обратимости в денежные средства или их эквиваленты или способности уменьшать отток денежных средств.

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

- 1) использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, реализуемых субъектом;
- 2) обмен на другие активы;
- 3) использован для погашения обязательства;
- 4) распределен собственнику.

Активы подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Под краткосрочными активами понимают денежную наличность и активы, которые в ближайшее время могут быть переведены в денежную форму или будут использованы в ближайшем будущем, если срок обращения по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы представляются как долгосрочные.

Обязательства

Обязательство представляет текущую задолженность субъекта, возникшую в результате событий прошлых периодов, урегулирование которых приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Основной характеристикой обязательства является обязанность. Под обязанностью понимается долг или ответственность действовать или выполнять что-либо определенным образом. Обязанности могут быть закреплены в правовом порядке как следствие юридически обязательного договора или законодательного требования, а также могут возникать из нормальной деловой практики. Суммы предполагаемых затрат в отношении реализованных товаров являются обязательствами.

Урегулирование существующего обязательства обычно связано с оттоком ресурсов, содержащих эко-

номическую выгоду, ради удовлетворения требований другой стороны.

Капитал

Капитал представляет остающуюся долю в активах субъекта после вычета всех ее обязательств (балансирующую сумму).

Капитал подразделяется на отдельные статьи в бухгалтерском балансе:

- уставный капитал (только для юридических лиц);
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (убыток).

Признание активов

Актив признается в том случае, когда вероятно, что субъект получит экономические выгоды, а актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надежно оценена.

Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, но маловероятно получение экономических выгод от таких расходов в текущем отчетном периоде. Результатом такой операции становится признание расхода в отчете о совокупном доходе.

Признание обязательств

Обязательство признается, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства и величина оттока может быть надежно оценена.

Признание дохода

Доход признается полученным, когда имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста актива (или уменьшения обязательства) и когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надежности.

Признание дохода происходит одновременно с признанием прироста активов (или уменьшения обязательств). Примерами могут служить: чистое увеличение активов, возникающее в результате продажи товаров (или услуг) или уменьшения обязательств в результате отказа от права долга.

Признание доходов ограничивается только теми, которые могут быть надежно измерены и характеризуются достаточной степенью определенности.

Признание расходов

Расходы признаются при уменьшении экономических выгод (выраженных уменьшением актива или увеличением обязательства) и при условии, когда величина такого сокращения может быть надежно оценена.

Признание расходов происходит вместе с признанием прироста обязательств или уменьшения активов (например, прирост обязательств при начислении заработной платы или уменьшение активов при начислении амортизации оборудования).

Расходы учитываются исходя из прямой связи понесенных затрат и полученных доходов. То есть должен работать принцип соответствия затрат и выручки, что предполагает одновременное признание выручки и расходов, которые являются прямым совместным результатом одних и тех же операций.

Различные компоненты расходов, включая себестоимость проданных товаров, отражаются в тот же момент, что и доход, полученный от продажи товаров. Применение принципа соответствия не допускает признания статей в бухгалтерском балансе, которые не отвечают определению активов или обязательств.

В тех случаях, когда экономические выгоды возникают в течение нескольких отчетных периодов и взаимосвязь доходов и расходов может быть определена только в широком плане, расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с систематическим (и пропорциональным) их распределением по отчетным периодам. Такой подход применяется при учете расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, гудвилл, патенты и торговые марки. Подобные расходы называются амортизационными. Схема распределения амортизационных расходов (начисления амортизации) соответствует схеме получения экономических выгод от использования актива.

Затраты, которые не приводят к поступлению экономических выгод, признаются в отчете о прибылях и убытках немедленно.

Расходы также признаются при возникновении обязательства без признания актива, например в случае возникновения обязательства по гарантийному обслуживанию проданных товаров.

ГЛАВА 3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

В предпринимательской деятельности любого предприятия деньги играют ключевую роль. Через денежные эквиваленты оцениваются активы и обязательства, выручка и расходы и, конечно, финансовый результат деятельности компании.

Поступление и расход денежных средств в компании могут осуществляться как наличным платежом, так и безналичным.

3.1. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С НАЛИЧНЫМИ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

На основании Правил ведения бухгалтерского учета, утвержденных приказом министра финансов РК от 31 марта 2015 года № 241 (далее – Правила ведения бухгалтерского учета), прием и выдача наличных средств из кассы предприятия производятся по приходному кассовому ордеру и расходному кассовому ордеру, формы которых утверждены приказом министра финансов РК «Об утверждении форм первичных учетных документов» от 20 декабря 2012 года № 562 (далее – Приказ № 562).

3.1.1. ВЫДАЧА НАЛИЧНЫХ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ИЗ КАССЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

Круг лиц, которые имеют право получать денежные средства из кассы компании для оплаты расходов предприятия, утверждается внутренним документом компании (приказом) в начале каждого года. Сотрудникам, указанным в данном документе, выдаются денежные средства из кассы в подотчет с последующим представлением авансового отчета, подтверждающего расход наличных денежных средств.

Лицам, не состоящим в списочном составе субъекта, выдача наличных денег производится по расходным ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров (п. 42 Правил ведения бухгалтерского учета).

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 (п. 43 Правил ведения бухгалтерского учета).

Выдача наличных средств физическим лицам, которые не являются работниками компании, может иметь место, когда речь идет об оплате товаров, работ, услуг, приобретенных у физических лиц по договорам гражданско-правового характера. Получить денежные средства из кассы компании также может доверенное лицо покупателя при возврате неизрасходованного аванса, ранее полученного от юридического лица, или при полном или частичном возврате товара покупателю.

Учредители, которые не являются работниками компании, не имеют права получать денежные средства из кассы предприятия.

3.1.2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И ХРАНЕНИЯ НАЛИЧНЫХ ДЕНЕГ

Согласно пункту 54 Правил ведения бухгалтерского учета, организация правильного и своевременного ведения кассовой книги возлагается на главного бухгалтера.

У субъектов малого предпринимательства с численностью работников не более десяти человек, не имеющих в штате кассира, его обязанности выполняет руководство субъекта либо главный бухгалтер по письменному распоряжению (приказу).

Все наличные деньги, бланки строгой отчетности, ценные бумаги и другие ценности, принадлежащие субъекту, 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 субъекта, которое сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к охране кассы до прибытия сотрудников полиции.

В этом случае руководство субъекта, 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 субъекта 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 субъекта назначается комиссия в составе не менее трех человек, которая по результатам инвентаризации составляет в двух экземплярах акт инвентаризации, форма которого утверждена Приказом № 562.

3.1.3. ОТРАЖЕНИЕ НЕДОСТАЧИ И ИЗЛИШКА В КАССЕ

При обнаружении в кассе недостачи или излишка в акте инвентаризации указываются сумма недостачи или излишка и обстоятельства их возникновения.

При определении вины материально ответственного лица недостача в кассе переносится на ответственного лица с последующим погашением виновным всей суммы недостачи. При этом дебетуется счет 1254 «Прочая краткосрочная задолженность работников (хищение, порча, материальный ущерб и др.)» и кредитуется счет 1010 «Денежные

средства в кассе». На счете 1254 «Прочая краткосрочная задолженность работников (хищение, порча, материальный ущерб и др.)» задолженность по факту хищения учитывается с момента установления хищения до полного возмещения (погашения) задолженности виновным лицом. Возмещение недостачи виновным лицом (работником) отражается проводкой по дебету счета 1010 «Денежные средства в кассе» (при внесении наличных средств в кассу) или 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» (при удержании суммы недостачи из заработной платы работника) и по кредиту счета 1254 «Прочая краткосрочная задолженность работников (хищение, порча, материальный ущерб

и др.)». В случае если установить виновное лицо в недостатке наличных денег не представляется возможным, счет кассы кредитруется на счет расходов, не относимых на вычеты при определении налогооблагаемого дохода.

При выявлении излишка по кассе счет кассы увеличивается напрямую за счет кредита через счет доходов 6280 «Прочие доходы».

3.1.4. ПРОВОДКИ ПО ОТРАЖЕНИЮ ДВИЖЕНИЯ НАЛИЧНЫХ ДЕНЕГ ПО КАССЕ

Рекомендуемая корреспонденция счетов, отражающая движение денежных средств по кассе компании:

Содержание операции	Д-т	К-т
Поступила оплата за реализованные товары, работы, услуги от покупателей	1010	1210
Поступил аванс в счет последующей реализации товаров, работ, услуг	1010	3510
Возвращены подотчетные суммы	1010	1251*
Поступили суммы материального ущерба, признанного работником	1010	1254
Возвращен работником ранее предоставленный компанией заем	1010	1253**
Предоставлен сотруднику заем	1253**	1010
Выдана заработная плата	3350	1010
Выданы денежные средства в подотчет	1251*	1010
Выплачены дивиденды	3030	1010

*1251 «Краткосрочная задолженность подотчетных лиц».

**1253 «Краткосрочная задолженность по предоставленным работникам займам».

3.1.5. ВЫДАЧА ДЕНЕГ В ПОДОТЧЕТ

Учет подотчетных сумм ведется в разрезе каждого сотрудника. Срок, в течение которого сотрудники, получившие денежные средства в подотчет из кассы предприятия, должны их вернуть, законодательно не установлен.

В учетной политике каждое предприятие самостоятельно устанавливает количество дней с момента выдачи денежных средств из кассы до момента представления подотчетным лицом авансового отчета по форме, утвержденной Приказом № 562. В учетной политике, приказе или распоряжении должен быть указан срок выполнения поручения. Например, в течение трех дней после возвращения из командировки работника организации.

3.1.6. ОПЛАТА КОМАНДИРОВОЧНЫХ РАСХОДОВ ПО ЗАРУБЕЖНЫМ КОМАНДИРОВКАМ

Если сотрудник, вернувшийся из командировки, предъявляет к возмещению расходы, которые были им понесены за пределами РК и оплачены в иностранной валюте (инвойсы на проживание, проезд и т. д.), то погашение задолженности перед таким работником производится в национальной валюте. Для этого стоимость всех произведенных расходов во время нахождения в командировке пересчитывается по курсу Национального Банка РК, определенному в последний рабочий день, предшествующий дате совершения оборота, указанного в документе, подтверждающем затраты, выраженные в иностранной валюте.

Согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 16 Закона РК «О валютном регулировании и валютном контроле» от 13 июня 2005 года № 57-III, по операциям при оплате расходов физического лица, связанных с его командировкой за пределы РК, в том числе представительских расходов, а также по операциям при погашении неизрасходованного аванса, выданного в связи с командировкой за пределы РК, допускается выдача из кассы предприятия наличных средств в иностранной валюте. Но при этом компания должна снять необходимую валюту с расчетного счета в валюте еще до отправки сотрудника в зарубежную командировку, а затем в течение десяти дней после его возвращения внести на расчетный счет неизрасходованный остаток валюты.

3.1.7. ДОГОВОР ЗАЙМА

Нередко компании в период нехватки оборотных наличных денежных средств привлекают заемные денежные средства, предоставленные учредителем на основании договора займа.

Данная операция регламентируется пунктом 1 статьи 715 Гражданского кодекса, согласно которому по договору займа одна сторона (заемодатель) передает, а в случаях, предусмотренных данным кодексом или договором, обязуется передать в собственность (хозяйственное ведение, оперативное управление) другой стороне (заемщику) деньги или вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется своевременно возратить заемодателю такую же сумму денег или равное количество вещей того же рода и качества.

Рекомендуемая корреспонденция счетов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Поступила финансовая помощь от учредителя	1010	3390, 3540
Возвращена финансовая помощь учредителю	3390, 3540	1010

3.1.8. ОГРАНИЧЕНИЯ ПО ОПЛАТЕ НАЛИЧНЫМИ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Законом РК «О платежах и платежных системах» (далее – Закон о платежах и платежных системах) от 26 июля 2016 года № 11-VI установлены ограничения по осуществлению наличных расчетов между юридическими лицами.

В соответствии с пунктом 9 статьи 25 Закона о платежах и платежных системах, между юридическими лицами по сделке, сумма которой превышает 1 000-кратный размер месячного расчетного показателя (МРП), установленного законом о республиканском бюджете и действующего на дату совершения платежа, расчеты осуществляются индивидуальными предпринимателями, состоящими на регистрационном учете в качестве плательщика НДС, или юридическими лицами в пользу другого индивидуального

предпринимателя, состоящего на регистрационном учете в качестве плательщика НДС, или юридического лица только в безналичном порядке.

Согласно статье 266 Кодекса РК об административных правонарушениях (далее – КоАП), осуществление индивидуальными предпринимателями, состоящими на регистрационном учете в качестве плательщика НДС, или юридическими лицами платежа в наличном порядке по гражданско-правовой сделке на сумму свыше 1 000 МРП в пользу другого индивидуального предпринимателя, состоящего на регистрационном учете в качестве плательщика НДС, или юридического лица влечет штраф на лиц, осуществлявших платеж, в размере 5 % от суммы платежа.

Данное ограничение распространяется на сделки между юридическими лицами (ТОО), а значит, не распространяется на сделки, одной стороной которых является физическое лицо.

ПРИМЕР

ТОО приобретает в собственность легковой автомобиль, владельцем которого является физическое лицо. Сумма договора составляет 10 000 000 тенге.

Имеет ли право ТОО производить частичную оплату физическому лицу наличным путем (через расходный кассовый ордер)?

Анализ

Ограничение по расчету за наличный расчет в размере не более 1 000 МРП законодательно установлено только по сделкам **между юридическими лицами**. ТОО, оплачивая наличными денежными средствами физическому лицу стоимость легкового автомобиля, не нарушает ограничение по взаиморасчетам, так как на расчеты между физическим лицом и юридическим данное ограничение не распространяется.

ПРИМЕР

ТОО в течение 2018 года приобретало у поставщика строительные материалы. Закуп материалов производился без договора за наличный расчет. Было приобретено материалов на общую сумму 10 000 000 тенге. Налоговый орган привлек ТОО к административной ответственности и наложил штраф.

Правомерны ли действия фискальных органов в том, что штраф наложен на покупателя, а не на продавца?

Анализ

Правомерны. Согласно статье 266 КоАП, осуществление юридическими лицами платежа в наличном порядке по гражданско-правовой сделке на сумму свыше 1 000 МРП в пользу другого юридического лица влечет штраф на юридическое лицо, осуществившее платеж, а не на юридическое лицо, принявшее платеж.

3.1.9. ПРИМЕНЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-КАССОВЫХ МАШИН

Согласно пункту 1 статьи 166 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» от 25 декабря 2017 года № 120-VI (далее – Налоговый кодекс), денежные расчеты на территории РК производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин (ККМ), если иное не установлено настоящей статьей (см. главу 1 «Регистрация предприятия» на стр. 16).

3.1.10. ОПЛАТА ЧЕРЕЗ POS-ТЕРМИНАЛ

В соответствии с пунктом 4 статьи 39 Закона о платежах и платежных системах, индивидуальные предприниматели и (или) юридические лица, осуществляющие отдельные виды деятельности и применяющие в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан общеустановленный порядок расчетов с бюджетом, за исключением находящихся в местах отсутствия сети телекоммуникаций общего пользования, обязаны обеспечить установку и применение в местах осуществления своей деятельности оборудования (устройства), предназначенного для

приема платежей с использованием платежных карточек, а также принимать платежи с использованием платежных карточек.

Перечень отдельных видов деятельности и применения оборудования (устройства), предназначенного для приема платежей с использованием платежных карточек, утвержден Постановлением Правительства РК от 21 октября 2016 года № 604 (см. главу 1 «Регистрация предприятия» на стр. 18).

Так как, на основании подпункта 1 статьи 165 Налогового кодекса, расчеты с использованием платежных карточек отнесены к денежным расчетам, которые должны отражаться через ККМ, **на все оплаты, произведенные через POS-терминал, пробивается фискальный чек, но приходно-кассовый ордер не оформляется.**

Торговые автоматы и терминалы оплаты услуг, осуществляющие денежные расчеты при торговых операциях или оказании услуг посредством наличных денег, оснащаются ККМ, модели которых включены в государственный реестр.

Для оформления поступления денежных средств, оплаченных при помощи POS-терминала, в обслужи-

вающем POS-терминал банке следует запрашивать транзитную выписку, где отражаются все операции, проведенные через POS-терминал, и комиссия, снятая банком при проведении таких операций. Полученная транзитная выписка сверяется с чеками POS-терминала. При этом в транзитной выписке отражаются поступления полной суммой и после зачисления на транзитный счет POS-терминала банк производит удержание комиссии. В программе «1С:Предприятие» отражается сумма поступлений выручки в полном объеме, а также списание комиссии банка на основании данной выписки банка.

В кассовой книге компания должна отражать сумму, проведенную по кассе нарастающим итогом, в том числе сумму, проведенную через POS-терминал.

В Z-отчете отдельными строками отражаются: суммы, проведенные при оплате наличными, и суммы, проведенные через POS-терминал. Сумма наличных должна совпадать с фактическим наличием денежных средств в кассе. Сумма, проведенная через POS-терминал, – с чеками POS-терминала, которые подписываются клиентами и остаются у кассира.

После пробивания суммы по чекам по POS-терминалу попадают в ККМ как «безнал», и в итоге они выходят в общей сумме оборота поступлений за день. Заполнение книги учета наличных денег проводится с учетом чеков по POS-терминалу. В программе «1С» суммы, оплаченные через POS-терминал, не отражаются в кассе, а отражаются при разноске выписки.

При этом сумма Z-отчета не будет совпадать с количеством наличных денег в кассе, так как состоит из двух сумм: наличных денег по пробитым фискальным чекам и сумм по чекам по POS-терминалу (безналичный расчет).

В форме книги учета наличных денег, утвержденной приказом министра финансов РК «О некоторых вопросах применения контрольно-кассовых машин» от 16 февраля 2018 года № 208, предусмотрены специальные графы для отражения операций по картам: 13, 16, 22, 26, 31. То есть суммы при расчете платежными картами подлежат отражению в книге учета наличных денег, а в кассовой книге – нет.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению операций по расчетам через платежные карты:

Содержание операции	Д-т	К-т
Произведена реализация товаров, работ, услуг	1210	6010
Поступила сумма денежных средств, оплаченных через POS-терминал, на текущий расчетный счет	1030	1210
Комиссия банка отражена в выписке банка, обслуживающего POS-терминал	3310	1030
Отнесена на расходы комиссия банка	7210	3310

3.2. УЧЕТ БЕЗНАЛИЧНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Учет и организация безналичных расчетов осуществляется в соответствии с Законом о платежах и платежных системах, который регулирует общественные отношения, возникающие в сфере организации и функционирования платежных систем, регулирования платежных систем и надзора (оверсайта) за ними, регулирования рынка платежных услуг и контроля над ним, а также регулирует осуществление платежей и (или) переводов денег в РК.

Правила открытия, ведения и закрытия банковских счетов клиентов (далее – Правила) утверждены постановлением Правления Национального Банка РК от 31 августа 2016 года № 207.

Согласно Правилам, банковские счета подразделяются на текущие, сберегательные и корреспондентские счета, открываются и ведутся как в тенге, так и в иностранной валюте.

Единая структура номера банковского счета клиента банка имеет фиксированную длину в двадцать разрядов – KZCCBBBXXXXXXXXXXXXX, где:

1) первый и второй разряды – код РК. Используется международный код – KZ;

2) третий и четвертый разряды – контрольный разряд, предназначенный для контроля, обеспечения достоверности номера банковского счета клиента банка и правильности его указания в платежных и иных документах банка;

3) пятый, шестой и седьмой разряды – код банка. Код банка присваивается Национальным Банком РК;

4) разряды с восьмого по двадцатый – внутрибанковский номер банковского счета клиента банка, который является уникальным в информационной (операционной и иной) системе одного банка и обеспечивает однозначную идентификацию клиента банка.

Казахстанская компания может иметь расчетные текущие счета как в тенге, так и в валюте, при этом ограничения по количеству открытых тенговых и валютных счетов законодательно не предусмотрены.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по типовым операциям безналичных денежных средств:

Содержание операции	Д-т	К-т
1	2	3
Поступила оплата от покупателей	1030	1210
Поступил аванс от покупателей	1030	3510
Поступила государственная субсидия (либо поступили страховые выплаты от страховых компаний)	1030	1280
Поступили вознаграждения по депозиту	1030	1270
Поступили заемные средства от банков или микрокредитных организаций	1030	3010, 4010
Поступили заемные средства от небанковских организаций		3020, 3050
Оплачено поставщикам за товары и оказанные услуги	3310	1030
Оплачен аванс поставщикам	1610	1030

1	2	3
Оплачены налоги и обязательные платежи в бюджет	3110, 3120, 3130, 3140, 3150, 3160, 3170, 3180, 3190, 3210, 3220	1030
Выплачена заработная плата	3350	1030
Оплачены проценты по депозиту	3380	1030
Возвращены займы	3010, 4010, 3020, 3050	1030
Предоставлены займы	1110	1030
Оплачены финансовые инструменты (акции, доли участия)	2210	1030
Оплачены штрафы, пени, неустойки	3392*	1030

*3392 «Задолженность по присужденным штрафам, пеням, неустойкам».

На основании статьи 1 Закона о платежах и платежных системах:

– **текущий счет** – банковский счет, открываемый банком или организацией, осуществляющей отдельные виды банковских операций, на основании договора банковского счета;

– **банковский счет** – способ отражения и учета движения денег клиента в банке или организации, осуществляющей отдельные виды банковских операций, а также договорных отношений между клиентом и банком или организацией, осуществляющей отдельные виды банковских операций, по банковскому обслуживанию клиента.

В статье 12 Закона о платежах и платежных системах содержится перечень платежных услуг, которые может получить клиент по договору, заключенному с банком:

1) услуги по приему и осуществлению платежей и (или) переводов денег с использованием банковского счета;

2) услуги по приему наличных денег для зачисления на банковские счета, в том числе третьих лиц;

3) услуги по приему наличных денег для осуществления платежа без открытия банковского счета отправителя денег;

4) услуги по осуществлению переводов денег без открытия банковского счета;

5) услуги по выпуску и погашению электронных денег;

6) услуги по выпуску платежных карточек;

7) услуги по реализации (распространению) электронных денег и платежных карточек;

8) услуги по приему и обработке платежей, совершаемых с использованием электронных денег;

9) услуги по обработке платежей, инициированных клиентом в электронной форме, и передаче необходимой информации банку, организации, осуществляющей отдельные виды банковских операций, для осуществления платежа и (или) перевода либо принятия денег по данным платежам.

Не относятся к платежным услугам:

1) услуги по передаче наличных денег лицом, осуществляющим платеж (плательщиком), лицу (лицам), перед которым (которыми) плательщик имеет обязательства, осуществляемые без участия поставщика платежных услуг;

2) услуги по инкассации банкнот, монет и ценностей;

3) услуги по сбору и передаче денег в целях благотворительной или некоммерческой деятельности;

4) услуги по осуществлению обменных операций с наличной иностранной валютой без открытия банковского счета;

5) услуги, обеспечивающие технологическую поддержку оказания платежных услуг, в том числе связанные с обработкой и хранением данных, аутентификацией получателей платежных услуг, а также передачей в пользование и технологической поддержкой электронных терминалов и оборудования, используемого при оказании платежных услуг;

6) услуги, связанные с выпуском и использованием средств электронного платежа, предназначенных для приобретения товаров или услуг, предоставляемых эмитентом средств электронного платежа либо в его помещениях, или для приобретения определенного вида товара или услуги на основании договора, заключенного с поставщиком (поставщиками) данного вида товара или услуги;

7) услуги, обеспечивающие информационное и технологическое взаимодействие между бенефициаром – индивидуальным предпринимателем, юридическим лицом и поставщиком платежных услуг при осуществлении последним переводов денег в пользу бенефициара по принятым от плательщиков платежам без участия третьих лиц.

3.2.1. КОНВЕРТАЦИЯ ВАЛЮТ

Согласно пункту 21 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», при первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте по текущему обменному курсу иностранной валюты, определенному на дату операции.

При покупке валюты у компании возникают суммовые разницы, которые учитываются на счетах 6280 «Прочие доходы» и 7470 «Прочие расходы».

В компании при обмене (конвертации) валюты используется транзитный счет 1020 «Денежные средства в пути».

При конвертации валюты возникает суммовая разница от обмена валюты в результате того, что курс покупки (продажи) иностранной валюты (учетный курс банка второго уровня), установленный обслуживающим банком, отличается от рыночного курса на дату совершения покупки (продажи) иностранной валюты.

Покупка и продажа иностранной валюты производится на основании заявок на покупку и продажу иностранной валюты.

В программе «1С» формируется платежный ордер на списание денежных средств с расчетного счета в тенге и с расчетного счета в иностранной валюте соответственно, с указанием в платежном ордере корреспондирующих счетов 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» по субсчету «Денежные средства в тенге» и 1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах» по субсчету

«Денежные средства в валюте» и 1022 «Конвертация валюты».

Любой банк второго уровня каждый день устанавливает два курса. Один – курс покупки, который всегда ниже рыночного курса Национального Банка РК, и второй – курс продажи, который всегда ниже рыночного курса Национального Банка РК, установленного на этот день.

ПРИМЕР

ТОО для оплаты иностранному поставщику необходимо купить 10 000 долл. США. Рыночный курс Национального Банка РК на этот день составляет 330 тенге за один доллар США. Внутренние курсы банка второго уровня:

– покупка – 329 тенге за доллар США;

– продажа – 331 тенге за доллар США.

Какие проводки необходимо составить?

Анализ

Рекомендуемая корреспонденция счетов при покупке валюты:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Переведены деньги с текущего счета в тенге для покупки валюты по внутреннему курсу банка (10 000 долл. США × 331 тенге)	1022	1030 (в тенге)	3 310 000
Куплена валюта по рыночному курсу Национального Банка РК (10 000 долл. США × 330 тенге)	1030 (в долл. США)	1022	3 300 000
Начислена отрицательная суммовая разница (разница между рыночным курсом и курсом банка, по которому конвертирована валюта) (10 000 долл. США × (331 тенге – 330 тенге))	7470	1022	10 000

ПРИМЕР

ТОО поступила плата от нерезидента в размере 10 000 долл. США. Валютная сумма будет переведена на расчетный счет в тенге. Рыночный курс Национального Банка РК на этот день составляет 330 тенге за один доллар США. Внутренние курсы банка второго уровня:

– покупка – 329 тенге за доллар США;

– продажа – 331 тенге за доллар США.

Какие проводки необходимо составить?

Анализ

Рекомендуемая корреспонденция счетов при продаже валюты:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Поступила плата от покупателя-нерезидента (10 000 долл. США)	1030 (в долл. США)	1210	3 300 000
Переведены деньги с валютного счета для продажи валюты по внутреннему курсу банка (10 000 долл. США × 329 тенге)	1022	1030 (в долл. США)	3 290 000
Зачислена сумма на тенговый счет по рыночному курсу Национального Банка РК (10 000 долл. США × 330 тенге)	1030 (в тенге)	1022	3 300 000
Начислена положительная суммовая разница (разница между рыночным курсом и курсом банка, по которому конвертирована валюта) (10 000 долл. США × (329 тенге – 330 тенге))	1022	6280	10 000

3.2.2. ПЕРЕЧИСЛЕНИЕ ГОЛОВНОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА НУЖДЫ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА

Пунктом 3 статьи 43 Гражданского кодекса установлено, что филиалы и представительства не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Поэтому представительство нерезидента в Казахстане не является отдельным юридическим лицом, а регистри-

руется в качестве постоянного учреждения нерезидента в РК. Финансирование представительства иностранной компании осуществляется для того, чтобы у постоянного учреждения нерезидента имелись оборотные средства для осуществления деятельности. Поэтому полученные денежные средства представительством от головного офиса являются внутренней кредиторской задолженностью.

В зависимости от внутреннего ведения учета иностранной компанией и ее представительства при от-

ражении поступления денежных средств на расходы представителя могут быть использованы счета 3340 «Краткосрочная кредиторская задолженность филиалам и структурным подразделениям», 4140 «Долгосрочная кредиторская задолженность филиалов и структурных подразделений».

Если полученные денежные средства не подлежат обратному возврату головной компании, то дан-

ная сумма будет являться доходом представителя по внутренним операциям и может отражаться по счету 6280 «Прочие доходы», но такой доход не включается в совокупный годовой доход для исчисления КПН.

То есть зачисление денежных средств от головной компании представительством может быть отражено проводками:

Содержание операции	Д-т	К-т
Получены денежные средства от головной компании	1030	3340, 4140

3.3. КУРСОВАЯ РАЗНИЦА

Согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», неотъемлемой характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязанность предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц.

Неотъемлемой характеристикой немонетарной статьи является отсутствие права получить (или обязанность предоставить) фиксированное или измеримое количество валютных единиц, например, суммы авансовых платежей за товары и услуги, в том числе предоплата за товар.

Приобретение товаров, цены на которые установлены в иностранной валюте, относится к операциям в иностранной валюте (п. 20 МСФО (IAS) 21).

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте по текущему обменному курсу иностранной валюты, определенному на дату операции.

При этом курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при пересчете монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были пересчитаны при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в составе прибыли или убытка за период, в котором они возникли.

Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс из-

меняется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница.

Курсовая разница возникает при расчете по монетарной статье (дебиторская и кредиторская задолженность), если обменный курс валют изменялся между датой проведения операции (реализации или покупки товаров (работ, услуг)) и датой проведения расчетов, совершенных в одном отчетном периоде.

На каждую отчетную дату монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия.

Курсовая разница, признаваемая в каждом из учетных периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов, то есть:

– между датой совершения операции в иностранной валюте и отчетной датой – в учетном периоде, в котором совершена операция в иностранной валюте;

– между отчетной датой предыдущего учетного периода и датой расчета – в учетном периоде, в котором осуществлен расчет по совершенной операции.

Кроме того, курсовые разницы возникают при переводе монетарных статей (остатки денежных средств по валютным счетам) по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение учетного периода или в предыдущей финансовой отчетности.

Немонетарные статьи, в соответствии с пунктом 23 МСФО (IAS) 21, отражаются по обменному курсу валют на дату операции.

ПРИМЕР

Компанией 7 апреля 2018 года была приобретена валюта – 170 000 российских рублей по внутреннему курсу банка 5,1 тенге за рубль и оплачен 100%-ный аванс поставщику также 7 апреля 2018 года. Рыночный курс Национального Банка РК на эту дату был равен 5,02 тенге за рубль. Поставка товара осуществлена 15 апреля 2018 года, рыночный курс Национального Банка РК на эту дату составил 5,06 тенге за рубль. Какими проводками отразить данные операции?

Анализ

Рекомендуемая корреспонденция счетов:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Переведена сумма в тенге для покупки российских рублей по внутреннему курсу банка (170 000 × 5,10)	1022	1030	867 000
Куплена валюта по рыночному курсу Национального Банка РК (170 000 × 5,02)	1030	1022	853 400
Начислена отрицательная суммовая разница (между рыночным курсом Национального Банка РК и курсом банка, по которому конвертирована валюта) (170 000 × (5,1 – 5,02))	7470	1022	13 600
Переведен аванс (170 000 × 5,02)	1610 (немонетарная статья)	1030	853 400

Поставка товара 15 апреля 2018 года по рыночному курсу 5,06 тенге за рубль:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Оприходован товар на сумму 170 000 рублей по курсу 100%-ной предоплаты 5,02 тенге за рубль (отражается в учете на дату перехода права собственности на товар и в соответствии с договором)	1330	3310	853 400
Закрыты счета на сумму 853 400 тенге, или 170 000 рублей	3310	1610 (немонетарная статья)	853 400
Начислена отрицательная курсовая разница (170 000 × (5,06 – 5,02))	7430	3310	6 800

Порядок определения и применения рыночного курса обмена валют

Рыночный курс обмена валюты – курс тенге к иностранной валюте, определенный в порядке, определенном Национальным Банком РК совместно с уполномоченным государственным органом, осуществляющим регулирование деятельности в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности (пп. 11 п. 1 ст. 1 Налогового кодекса).

Совместным постановлением Правления Национального Банка РК от 26 февраля 2018 года № 38 и приказом министра финансов РК от 7 марта 2018 года № 343 были внесены изменения в постановление Правления Национального Банка РК от 25 января 2013 года № 15 (далее – Постановление) и приказ министра финансов РК «Об установлении порядка определения и применения рыночного курса обмена валют» (далее – Приказ) от 22 февраля 2013 года № 99.

Так, с 16 апреля 2018 года рыночные курсы по обменным валютам, не указанным в приложении к Постановлению по официальным курсам, определяются организациями самостоятельно в порядке, установленном настоящим пунктом. Допускается использование курса иностранной валюты к доллару США, опубликованного в газете Financial Times или на его интернет-ресурсе, а также на информационных порталах Bloomberg или Reuters, в день установления рыночного курса доллара США по отношению к тенге

Рыночный курс обмена валют определяется ежедневно в рабочие дни, в которые акционерное общество «Казахстанская фондовая биржа» проводит торги по иностранным валютам, в следующем порядке:

1) по доллару США рыночный курс обмена валюты определяется как средневзвешенный биржевой курс тенге к доллару США, сложившийся по состоянию на 15.30 астанинского времени по итогам двух сессий фондовой биржи: утренней (основной) и дневной (дополнительной);

2) по другим иностранным валютам рыночный курс обмена валют по отношению к тенге определяется как кросс-курс, рассчитанный с использованием рыночного курса доллара США по отношению к тенге и курсов данных валют к доллару США, сложившихся по состоянию на 16.00 астанинского времени в соответствии с котировками спроса, полученными по каналам информационных агентств.

Определенный в вышеуказанном порядке рыночный курс обмена валют следует применять в рабочий день, следующий за днем проведения торгов на сессии.

В нерабочие дни действуют курсы, определенные в рабочий день, предшествующий нерабочему дню.

Среднеарифметический рыночный курс обмена валюты за период определяется по следующей формуле:

$$R = (R_1 + R_2 + \dots + R_n) / N,$$

где:

R – среднеарифметический рыночный курс обмена валюты за период;

R_1, R_2, R_n – ежедневный рыночный курс обмена соответствующей валюты, определенный в последний рабочий день, предшествующий каждому дню периода в течение периода;

N – количество календарных дней в периоде.

3.4. ОТРАЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ОТЧЕТЕ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Отчет о движении денежных средств обеспечивает информацию, дающую пользователям возможность оценить:

- изменения чистых активов;
- изменения финансовой структуры (в том числе ликвидность и платежеспособность);
- способность влиять на объем и время возникновения денежных потоков.

Движение денежных средств от операций в иностранной валюте отражается в валюте РК с применением рыночного курса обмена, устанавливаемого Национальным Банком РК на дату совершения операции.

Информация о движении денежных средств за предыдущие периоды часто используется в качестве основы для формирования представлений о размерах, сроках и определенности денежных потоков в будущем. Она также полезна при проверке точности составления прогнозов о будущих потоках денежных средств и при анализе связей между рентабельностью, чистыми денежными потоками и ценовыми изменениями.

Отчет о движении денежных средств должен содержать информацию о потоках денежных средств и их эквивалентов.

Денежные средства – наличные средства и депозитные вклады, выдаваемые по требованию.

Эквиваленты денежных средств – краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, которые легко могут быть конвертированы в определенную сумму денежных средств и подвергаются незначительному риску изменения ценности.

Потоки денежных средств – притоки (поступления) и оттоки (выплаты) денежных средств и их эквивалентов.

Эквиваленты денежных средств в большей степени предназначены для погашения краткосрочных обязательств, нежели для инвестирования. Обычно инве-

стиции относятся к эквивалентам денежных средств только в том случае, если срок их погашения не превышает трех месяцев с момента их приобретения.

При этом инвестиции в собственный капитал других компаний не относятся к категории эквивалентов денежных средств, если только они не являются таковыми по своей сущности, например в случае приобретения привилегированных акций с коротким сроком погашения (и с установленной датой выкупа).

Потоки денежных средств не включают движение между статьями, классифицируемыми как денежные средства или эквиваленты денежных средств, поскольку указанные потоки в большей степени связаны с управлением денежными средствами, нежели с операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью. Контроль и управление денежными операциями включает инвестирование свободных денежных средств в эквиваленты денежных средств. Например, операции зачисления наличных денежных

средств на расчетный счет организации или операции оплаты денежными средствами эквивалентов денежных средств не будут отражены в отчете о движении денежных средств.

Какие потоки денежных средств относятся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в соответствии с МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»?

Составление отчета о движении денежных средств заключается в распределении всех поступлений (притоков) денежных средств и их расходов (оттоков) по видам деятельности. Этот процесс может потребовать разделения одной операции на несколько видов деятельности. Например, при погашении кредита и процентов по нему выплата суммы долга может относиться к операционной деятельности, а проценты – к финансовой.

Классификация денежных потоков по видам деятельности:

Операционная деятельность	Инвестиционная деятельность	Финансовая деятельность
Полученные проценты и дивиденды (приток). Уплаченные проценты по займам и кредитам. Вся остальная (основная) деятельность	Покупка, продажа долгосрочных активов. Займы от внебанковских организаций	Движение собственного капитала (взнос в уставный капитал). Выплата дивидендов (отток). Полученные займы от банка

В нижеприведенной таблице показано, к какому виду деятельности относится то или иное движение денежных средств:

Движение денежных средств	Операционная деятельность	Инвестиционная деятельность	Финансовая деятельность
Поступления от реализации основных средств		x	
Покупка нематериальных активов		x	
Оплата поставщикам	x		
Выдача ссуды работнику компании	x		
Отрицательная суммовая разница	x		
Получение займа от учредителя		x	
Оплата учредителями взноса в уставный капитал			x
Перечисление обязательных пенсионных взносов и социальных отчислений	x		
Получение авансов от клиентов	x		
Оплата банку вознаграждения за предоставленный кредит	x		
Оплата авансов поставщикам	x		
Покупка акций		x	
Выплата страховой премии	x		
Получение кредита от банка			x
Выплата дивидендов учредителям			x
Реализация нематериальных активов		x	
Возврат основного долга банку			x
Возврат ранее предоставленной ссуды работником компании	x		
Положительная суммовая разница	x		
Возврат займа учредителю		x	
Получение дивидендов от владения доли в уставном капитале другой компании		x	
Возврат обязательных пенсионных взносов и социальных отчислений	x		
Выдача денежных средств в подотчет работникам	x		
Положительная курсовая разница	x		
Возврат займа учредителю		x	
Выплата заработной платы	x		
Оплата налогов	x		

Каким образом отражаются потоки денежных средств по операционной деятельности?

Компания должна составлять отчет о движении денежных средств в части предоставления денежных по-

токов по операционной деятельности, используя один из методов: прямой или косвенный.

Использование прямого и косвенного методов для предоставления денежных потоков по операционной деятельности:

Прямой метод	Косвенный метод
Метод, при котором раскрывается информация об основных классах валовых поступлений и валовых выплат. Информацию по основным классам валовых поступлений и валовых выплат можно получить двумя способами: 1) непосредственно из учетных регистров; 2) путем корректировки показателей выручки, себестоимости продаж, а также прочих статей в отчете о прибылях и убытках с учетом: – изменений показателей запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности; – прочих неденежных статей; – прочих статей, движение которых связано с инвестиционной или финансовой деятельностью	Метод, в соответствии с которым чистая прибыль корректируется с учетом: 1) влияния неденежных операций (например, таких как амортизация, резервы, отложенные налоги, нереализованная курсовая разница, нераспределенная прибыль ассоциированных компаний и доля меньшинства); 2) отложенных (или начисленных) сумм по прошлым (или будущим) поступлениям денежных средств по операционной деятельности (например, корректировки, связанные с изменением запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по операционной деятельности); 3) статей дохода (или расхода), связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности

МСФО (IAS) 7 поощряется использование компаниями прямого метода для предоставления денежных потоков по операционной деятельности, поскольку информация, предоставленная данным методом, позволяет оценить будущие потоки денежных средств, в отличие от косвенного метода. Однако в зарубежной практике использование косвенного метода широко распространено.

Суть **косвенного метода** состоит в установлении несоответствий между **показателем чистой прибыли (убытка) отчетного периода**, сформированного по методу начисления и представленного в отчете о прибылях и убытках, и **показателем чистых денежных средств по операционной деятельности** (приращение денежных средств и их эквивалентов за период), рассчитанным по кассовому методу и легко рассчитываемым по данным бухгалтерского баланса (разница между денежными средствами на конец и начало отчетного периода).

Для того чтобы составить отчет о движении денежных средств косвенным методом, необходимы показатели сравнительного бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного периода, а также некоторые данные отчета о прибылях и убытках.

Применение **прямого метода**, как правило, требует более полной и детализированной учетной информации, необходимой для расчета сумм основных валовых поступлений и выплат.

Каким образом отражаются потоки денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности?

Компания должна представлять валовые поступления и выплаты денежных средств отдельно по инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением потоков денежных средств, отражаемых свернуто.

Таким образом, данные разделы отчета о движении денежных средств представляются исключительно **прямым методом**.

Приобретения и продажи дочерних компаний показываются отдельно в инвестиционной деятельности за вычетом денежных средств, принадлежащих дочерним компаниям.

Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, отражаются в отчете о движении денежных средств только в виде денежных потоков между инвестором и объектом инвестирования.

Выплаты налогов относятся к потокам по операционной деятельности, кроме случаев, когда такие потоки не могут однозначно быть отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.

Таким образом, при предоставлении информации по операционной деятельности, формируемой как косвенным, так и прямым методом, компания должна представить суммы оттока денежных средств по уплате КПП с **валовой позицией** (данная позиция заключается в том, что объектом обложения КПП служит валовой доход предприятия, за исключением фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, совершенных с целью получения доходов).

Работа по составлению отчета о движении денежных средств не будет окончена без раскрытия дополнительной информации в примечаниях. В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать:

- положения учетной политики, относящиеся к составлению отчета о движении денежных средств;
- состав денежных средств и их эквивалентов;
- сверку сумм в отчете о движении денежных средств с эквивалентными статьями в балансе;
- сумму значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющих у компании, но не доступных для использования;
- расшифровку информации о приобретениях и продажах дочерних компаний и других структурных единиц;
- информацию о существенных инвестиционных и финансовых операциях, не требующих использования денежных средств.

ГЛАВА 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов ведется в соответствии с принятой учетной политикой, которая определяет критерии признания активов в качестве основных средств, первоначальную стоимость основных средств, группы основных средств, срок полезной службы и метод амортизации, ликвидационную стоимость, последующие затраты (текущий и капитальный ремонт), а также метод последующего учета основных средств после первоначального признания.

Учет основных средств осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», разделом 17 МСФО (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса (МСФО для МСБ) и параграфом 2 раздела 2 «Учет основных средств и нематериальных активов» Национального стандарта финансовой отчетности (НСФО).

Учет нематериальных активов осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», разделом 18 МСФО для МСБ и параграфом 2 раздела 2 «Учет основных средств и нематериальных активов» НСФО.

4.1. ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

4.1.1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Основные отличия в оценке и учете основных средств по вышеназванным стандартам заключаются в следующем: последующий учет основных средств по НСФО предполагает, что после первоначального признания основные средства учитываются по их себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации, в то время как МСФО предполагает, что после первоначального признания объекты основных средств могут учитываться:

- по фактическим затратам за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;
- переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Также отличие касается и методов начисления амортизации, например, НСФО предусматривает прямолинейный метод амортизации, а МСФО и МСФО для МСБ предлагают три метода: линейный метод, метод уменьшающегося остатка, метод единиц производства продукции.

Обесценение основных средств в НСФО не учитывается, в то время как по МСФО объекты основных средств тестируются на предмет возможного обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с правилами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

4.1.2. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

Основные отличия в оценке и учете нематериальных активов, в соответствии со стандартами, заключаются в следующем: последующий учет основных

средств по НСФО предполагает, что после первоначального признания нематериальные активы учитываются по их себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации, в то время как МСФО предполагает, что после первоначального признания объекты основных средств могут учитываться:

- по фактическим затратам за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;
- переоцененной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Отличие касается и методов начисления амортизации, например, НСФО предусматривает прямолинейный метод амортизации, а МСФО предлагает три метода:

- линейный метод;
- метод уменьшающегося остатка;
- метод единиц производства продукции.

В то время как МСФО для МСБ предлагает предприятию избрать такой метод амортизации, который отражает характер ожидаемого потребления будущих экономических выгод от нематериального актива. В случае если предприятие не может надежно определить характер ожидаемого потребления, предприятие должно использовать прямолинейный метод.

Обесценение нематериальных активов в НСФО не учитывается, тогда как по МСФО объекты нематериальных активов тестируются на предмет возможного обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с правилами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». По МСФО для МСБ на каждую отчетную дату должно оцениваться наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива в соответствии с положениями раздела 27 «Обесценение активов».

4.2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Учет основных средств является одним из важных и сложных разделов бухгалтерского учета.

Первоначальная стоимость – стоимость, состоящая из фактической суммы затрат на постройку и приобретение основных средств, расходов по их доставке на место назначения и монтажу, включая невозмещаемые налоги и сборы, любые другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

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

Первоначальная стоимость основных средств может быть изменена только при переоборудовании объекта (расширенная достройка, модернизация, реконструкция, произведенная в порядке капиталовло-

жения), частичной ликвидации объекта, а также при переоценке основных средств, произведенной в установленном порядке.

Текущая стоимость – стоимость основных средств по рыночным ценам на определенную дату.

Балансовая стоимость – первоначальная стоимость или текущая стоимость основных средств за вычетом суммы накопленного износа, по которой актив отражается в финансовой отчетности.

Стоимость реализации – стоимость, по которой возможен обмен основных средств между осведомленными и готовыми к сделке сторонами.

Ликвидационная стоимость – стоимость запасных частей, лома и других ценных материалов, возникших при ликвидации основных средств в конце срока полезной службы за вычетом произведенных затрат по выбытию.

Основные средства – материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях; и
- предполагаются к использованию в течение более чем одного периода.

Основные средства признаются в качестве актива, если:

- существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, связанные с активом, поступят субъекту;
- себестоимость актива может быть надежно измерена;
- актив приобретается не для последующей продажи в ходе обычной деятельности.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету поступления основных средств:

Содержание операции	Д-т	К-т
Приобретены основные средства у поставщиков:		
– на договорную стоимость;	2410	3310
– сумму НДС	1420	3310
Поступили основные средства в качестве вклада в уставный капитал	2410	5110
Безвозмездное поступление основных средств	2410	6220
Оприходованы неучтенные основные средства, выявленные при инвентаризации	2410	6280

Основные средства, подлежащие признанию в качестве актива, первоначально измеряются по себестоимости, которая включает в себя фактическую стоимость приобретения.

Себестоимость основного средства состоит из покупной цены актива, импортных пошлин и налогов (кроме возмещаемых) за вычетом торговых скидок.

Затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации, в том числе затраты на выплату вознаграждений работникам, непосредственно связанные со строительством или приобретением актива, не включаются в себестоимость актива и признаются расходами того периода, в котором понесены.

ПРИМЕР

ТОО «А» является субъектом малого предпринимательства, плательщик НДС. В декабре 2017 года ТОО «А» приобрело производственное оборудование. Данное оборудование отвечает критериям призна-ния основного средства.

Затраты, связанные с приобретением оборудования, составили (тенге):

- покупная стоимость оборудования – 1 000 000;
- НДС от покупной стоимости – 120 000;
- стоимость доставки оборудования – 100 000;
- стоимость установки оборудования – 50 000;
- проверка (запуск) работы оборудования – 5 000.

Анализ

ТОО «А» в данном случае в первоначальную стоимость оборудования включит покупную стоимость оборудования без НДС, то есть 1 000 000 тенге.

НДС не подлежит включению в себестоимость оборудования, так как является возмещаемым налогом через отнесение его в зачет.

Все другие затраты, связанные с приобретением оборудования: стоимость установки, доставки оборудования и проверка работы оборудования, не включаются в себестоимость оборудования и признаются расходами того периода, в котором они понесены.

Первоначальная оценка самостоятельно созданных основных средств, срок производства, строительства которых составляет менее одного года, определяется на основе тех же принципов, что и при покупке, и включает покупную цену сырья и материалов, затраченных на производство основных средств, импортные пошлины, налоги (кроме возмещаемых).

Когда основные средства приобретают в обмен на другой актив, фактическая стоимость полученного объекта принимается равной балансовой сто-

имости переданного актива, скорректированной на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов.

Последующие затраты по основным средствам, направленные на улучшение качественных характеристик состояния данных объектов, например для продления срока полезной службы, повышения производительности, приводящие к увеличению будущих экономических выгод, увеличивают их балансовую стоимость.

ПРИМЕР

ТОО «В» модернизировало старое оборудование, в результате чего его производительность повысилась на 25 %. Сумма затрат по модернизации оборудования составила 160 000 тенге.

Анализ

Затраты на модернизацию оборудования в данном случае приводят к увеличению будущих экономических выгод, так как повышается его производительность, и тем самым будут капитализированы путем увеличения балансовой стоимости оборудования.

Последующие затраты, производимые в целях сохранения и поддержания технического состояния основных средств, в том числе затраты на текущий ремонт и восстановление, первоначальную стоимость не увеличивают, а признаются как текущие расходы в момент их возникновения.

После первоначального признания основные средства учитываются по их себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации.

Стоимость основных средств систематически списывается на расходы на протяжении срока их полезной службы посредством амортизационных отчислений.

Срок полезного использования актива – это:

– период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или

– количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

Амортизируемые отчисления за каждый период признаются в качестве расхода.

Для систематического распределения стоимости актива на протяжении срока его полезного использования применяют прямолинейный метод начисления амортизации, который приводит к постоянным начислениям на протяжении срока полезного использования актива.

Амортизация основных средств, нематериальных активов начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором актив становится доступен для использования, и продолжает начисляться до его выбытия и в случае, если актив в течение определенного времени не был задействован.

ПРИМЕР

ТОО «А» оприходовало купленное оборудование в декабре 2017 года. Амортизация по данному оборудованию начисляется с 1 января 2018 года. Первоначальная стоимость оборудования, купленного в декабре, составляет 1 000 000 тенге. Срок полезного использования – 5 лет (60 месяцев).

Анализ

Амортизируемая величина основного средства составляет 1 000 000 тенге. Ежемесячная сумма амортизации – 16 666,67 тенге ($1\,000\,000 / 60$ мес.).

Или второй вариант расчета:

– годовая норма амортизации составляет 20 % ($100\% / 5$ лет);

– ежемесячная сумма амортизации – 16 666,67 тенге ($1\,000\,000 \times 20\% / 12$ мес.).

В целях соблюдения достоверности учета срок полезного использования активов на предприятии периодически пересматривается. В случае если

последующие расчеты существенно отличаются от предыдущих, амортизационные начисления за текущий и будущие периоды корректируются.

ПРИМЕР

ТОО «А» имеет на балансе старое оборудование, первоначальная стоимость которого составляет 2 000 000 тенге. Предполагалось, что данное оборудование будет использоваться в производстве 5 лет.

Но через 4 года использования было решено, что актив прослужит еще 4 года, всего – 8 лет.

Анализ

Сумма накопленной амортизации за первые 4 года использования основного средства составит 1 600 000 тенге ($2\,000\,000 / 5$ лет $\times 4$ года).

Балансовая стоимость основного средства на конец 4-го года использования – 400 000 тенге ($2\,000\,000 - 1\,600\,000$).

Годовая сумма амортизации после пересмотра срока полезного использования – 100 000 тенге ($400\,000 / 4$ года), ежемесячная сумма амортизации равна 8 333,33 тенге ($100\,000 / 12$ мес.).

Признание основного средства, нематериального актива подлежит прекращению при его выбытии или когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо экономических выгод. Прибыль или убыток, возникающие при списании актива, определяются как разница между поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стои-

мостью актива и отражаются в отчете о прибылях и убытках в том отчетном периоде, в котором произошло выбытие.

Рекомендуемая корреспонденция счетов при списании основных средств в случае, когда от их использования не ожидается никаких будущих экономических выгод:

Содержание операции	Д-т	К-т
Списаны основные средства в случае, когда от их использования не ожидается никаких будущих экономических выгод:		
– на балансовую стоимость;	7410	2410
– сумму накопленной амортизации	2420	2410
Учтены затраты, связанные со списанием основных средств	7410	3310, 3390
Оприходованы запасные части, материалы, лом и т. д. при списании основных средств (по оценочной стоимости)	1310, 1350	6210

Списание основных средств оформляется актом на выбытие (списание) долгосрочных активов (ф. ДА-3, приложение 18 к приказу министра финансов РК от

20 декабря 2012 года № 562). Выбытие основных средств вследствие их продажи отражается следующей корреспонденцией счетов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Выбытие основных средств вследствие их продажи:		
– на балансовую стоимость;	7410	2410
– сумму накопленной амортизации;	2420	2410
– сумму начисленного дохода от продажи основных средств;	1210	6210
– сумму НДС	1210	3130
Погашена дебиторская задолженность покупателем	1010, 1030	1210

ПРИМЕР

ТОО «А» приняло решение о списании старого оборудования вследствие его поломки, которая не может быть устранена. По данному оборудованию имеется следующая информация:

- первоначальная стоимость – 800 000 тенге;
- сумма накопленной амортизации – 640 000 тенге;
- по факту списания были оприходованы запасные части оценочной стоимостью 45 000 тенге.

Анализ

В данном случае балансовая стоимость оборудования в сумме 160 000 тенге (800 000 – 640 000) будет списана на прочие расходы. Оценочная стоимость запасных частей, оприходованных от списания основного средства, в сумме 45 000 тенге будет включена в состав прочих доходов. Общий результат от списания оборудования будет отрицательным и составит 115 000 тенге (45 000 – 160 000).

Далее рассмотрим переходные положения на МСФО с НСФО по учету основных средств. Вопрос пе-

рехода с одного стандарта на другой всегда подразумевает ряд вопросов. Рассмотрим ситуации на примерах.

ПРИМЕР

ТОО «А», резидент РК, ведет учет по НСФО. В декабре 2017 года было принято решение о переходе на МСФО с 1 января 2018 года. На балансе ТОО имеется оборудование. Как следует отражать информацию по оборудованию в бухгалтерском учете с января 2018 года при условии использования модели учета по переоцененной стоимости?

Анализ

Применяя НСФО, ТОО «А» не может отражать переоценку основных средств в бухгалтерском учете, так как данным стандартом модель учета по переоцененной стоимости не предусмотрена.

Согласно пункту 23 «Учет основных средств и нематериальных активов» НСФО, после первоначального признания основные средства учитываются по их себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации. То есть по НСФО предусмотрена только одна модель учета основных средств – по себестоимости, переоценки основного средства по НСФО быть не может.

Следовательно, переоценка основных средств в целях бухгалтерского учета осуществляется, только если организация применяет МСФО и ее учетной политикой выбрана модель учета по переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Согласно переходным положениям МСФО (IAS) 16 «Основные средства», ТОО «А» должно применять настоящий стандарт при учете основных средств перспективно.

При этом необходимо применять данную поправку в отношении всех переоценок, признанных в годовых периодах, начинающихся на дату первоначального применения этой поправки или после нее, а также в непосредственно предшествующем годовом периоде. Организация также вправе, но не обязана предоставить скорректированную сравнительную информацию для более ранних, представленных в отчетности периодов. Если организация представляет нескорректированную информацию за более ранние периоды, она должна четко идентифицировать информацию, которая не была скорректирована, указать, что она была представлена на другой основе, и объяснить эту основу.

В соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», перспективное применение изменения в учетной политике и признания влияния изменения в бухгалтерских оценках – это:

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

– признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением. Согласно МСФО (IAS) 8, изменения в расчетных оценках – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства или сумма периодического потребления актива, возникающего в связи с оценкой текущего статуса или ожидаемых будущих выгод и обязательств, связанных с активами или обязательствами. Пересмотр расчетных оценок является следствием появления новой информации, большего опыта или накопления опыта, соответственно, не является исправлением ошибки, а значит, в связи с этим корректировка затронет лишь текущие и будущие периоды.

Таким образом, информация по оборудованию в бухгалтерском учете ТОО «А» с января 2018 года при изменении метода на модель учета по переоцененной стоимости будет отражаться следующим образом:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена сумма увеличения оборудования	2410	5420
Произведена корректировка накопленной амортизации оборудования	5420	2420
Начислено отложенное налоговое обязательство от суммы дооценки основных средств	5420	4310

4.2.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЕСЦЕНЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Обесценение актива для расчета балансовой стоимости для модели по фактическим затратам и модели по переоцененной стоимости отражается в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Данный стандарт определяет порядок, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму. Актив учитывается на балансе по стоимости, превышающей его возмещаемую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В таком случае считается, что актив обесценился, и стандарт предписывает, чтобы организация отразила убыток от обесценения. Стандарт также определяет, когда организация должна восстанавливать убыток от обесценения, и предписывает порядок раскрытия информации.

Балансовая стоимость основных средств признается по первоначальной стоимости минус накопленная амортизация и начисленные убытки от обесценения.

Затем на эту же дату определяется сумма возмещения актива, за которую принимается наибольшая из величин: справедливая стоимость за минусом затрат на продажу или эксплуатационная ценность основных средств.

Если сумма возмещения получится меньше, чем балансовая, то убыток от обесценения необходимо признать немедленно путем уменьшения балансовой стоимости до возмещаемой. При этом создается резерв под обесценение за счет нераспределенной прибыли. Если сумма возмещения получается больше, чем балансовая, то обесценение не производится.

Актив считается обесценившимся, когда его возмещаемая стоимость меньше балансовой, а для определения такого факта компания обязана ежегодно выявлять наличие признаков возможного обесценения путем тестирования, при установлении которых необходимо оценить возмещаемую стоимость актива и провести корректировки в учете.

После проведения переоценки накопленная амортизация учитывается любым из следующих методов, в результате которого балансовая стоимость становится равной его переоцененной:

– накопленная сумма амортизации переоценивается пропорционально изменению балансовой стоимости методом остаточной восстановительной стоимости;

– накопленная сумма амортизации элиминируется (списывается) и включается в справедливую стоимость, а балансовая стоимость пересчитывается до переоцененной.

ПРИМЕР

1. Метод восстановительной стоимости

ТОО «В» владеет автомобилем стоимостью 5 000 000 тенге, накопленная амортизация на момент переоценки – 1 000 000 тенге. После переоценки стоимость автомобиля должна составить 9 000 000 тенге.

Анализ

Для того чтобы отразить переоценку по восстановительной стоимости, необходимо найти коэффициент дооценки стоимости актива, который определяется по формуле:

$$\text{Коэффициент дооценки стоимости актива} = \frac{\text{Справедливая стоимость}}{\text{Балансовая стоимость}}$$

и будет равен 2,25 (9 000 000 / 4 000 000).

Затем применим данный коэффициент к сумме накопленной амортизации до переоценки и получим сумму накопленной амортизации, которая должна быть после переоценки, – 2 250 000 тенге (1 000 000 (накопленная амортизация до переоценки) × 2,25 (коэффициент дооценки)).

Также применяем данный коэффициент к первоначальной стоимости актива до переоценки и находим стоимость актива, которая должна быть после переоценки, – 11 250 000 тенге (5 000 000 (стоимость актива до переоценки) × 2,25 (коэффициент дооценки)).

В результате сумма требуемой дооценки накопленной амортизации составит 1 250 000 тенге (2 250 000 (после переоценки) – 1 000 000 (до переоценки)), а сумма требуемой дооценки стоимости актива – 6 250 000 тенге (11 250 000 (после переоценки) – 5 000 000 (до переоценки)).

Результаты переоценки будут отражены следующей бухгалтерской записью:

Д-т	2410 «Основные средства»	5 000 000
К-т	2420 «Амортизация основных средств»	1 000 000
К-т	5420 «Резерв по переоценке основных средств»	6 000 000

После переоценки сумма на счете 2410 по первоначальной стоимости автомобиля будет равна 11 250 000 тенге, на счете 2420 – 2 250 000 тенге.

Балансовая стоимость транспорта на отчетную дату составит 9 000 000 тенге (равна его справедливой стоимости).

ПРИМЕР

2. Метод списания амортизируемой стоимости

Предположим, что первоначальная стоимость оборудования ТОО «В» – 300 000 тенге, срок его использования – 8 лет, ликвидационная стоимость равна нулю. После 6 лет его эксплуатации была определена справедливая стоимость в размере 100 000 тенге.

Накопленная амортизация на дату переоценки составила 225 000 тенге ($300\,000 / 8 \text{ лет} \times 6 \text{ лет}$).

Анализ

Рассмотрим бухгалтерские записи, которые делают при переоценке актива до его справедливой стоимости.

Из первоначальной стоимости исключается накопленная амортизация – 225 000 тенге:

Д-т	2420 «Амортизация основных средств»	225 000
К-т	2410 «Основные средства»	225 000

Балансовая стоимость – 75 000 тенге ($300\,000 - 225\,000$) переоценивается до 100 000:

Д-т	2410 «Основные средства»	25 000
К-т	5420 «Резерв по переоценке основных средств»	25 000

После переоценки сумма на счете 2410 по первоначальной стоимости оборудования составит 100 000 тенге, по счету 2420 – 0.

Балансовая стоимость оборудования на отчетную дату составит 100 000 тенге (равна его справедливой стоимости).

4.3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

К нематериальным активам относятся: лицензионные соглашения; компьютерное программное обеспечение; патенты; авторские права; приобретенные со стороны товарные знаки, знаки обслуживания, фирменные наименования; затраты на опытно-конструкторские работы, удовлетворяющие критериям признания нематериальных активов, и другие.

Нематериальные активы признаются в качестве актива, если:

- существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, связанные с активом, поступят субъекту;
- себестоимость актива может быть надежно измерена;
- актив приобретается не для последующей продажи в ходе обычной деятельности.

В соответствии с МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», согласно определению нематериального актива, такой актив должен быть идентифицируемым, с тем чтобы его можно было отличить от гудвилла. Признанный при объединении бизнесов гудвилл является активом, представляющим будущие экономические выгоды, возникающие от прочих приобретаемых при объединении бизнесов активов, которые

не поддаются индивидуальной идентификации и отдельному признанию.

Будущие экономические выгоды могут возникнуть в результате синергии между приобретенными идентифицируемыми активами или проистекать от активов, которые по отдельности не удовлетворяют критериям для признания в финансовой отчетности.

Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

- является отделимым, то есть может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или

- возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

Поступление нематериальных активов оформляется актом приема-передачи долгосрочных активов по форме ДА-1 (приложение 16 к приказу министра финансов РК от 20 декабря 2012 года № 562).

Рекомендуемая корреспонденция счетов при поступлении нематериальных активов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Приобретены нематериальные активы у юридических лиц:		
– на покупную стоимость;	2730	3310
– сумму НДС	1420	3310
Приобретены нематериальные активы у физических лиц	2730	3390
Поступили нематериальные активы от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	2730	5110
Поступили безвозмездно нематериальные активы от физических лиц и организаций	2730	6220, 6230

4.3.1. ОЦЕНКА ПРИ ПЕРВОНАЧАЛЬНОМ ПРИЗНАНИИ

Нематериальные активы, подлежащие признанию в качестве актива, первоначально измеряются по себестоимости, которая включает в себя фактическую стоимость приобретения.

Себестоимость нематериального актива состоит из покупной цены актива, импортных пошлин и

налогов (кроме возмещаемых) за вычетом торговых скидок.

Затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации, в том числе затраты на выплату вознаграждений работникам, непосредственно связанные с приобретением актива, не включаются в себестоимость актива и признаются расходами того периода, в котором понесены.

ПРИМЕР

ТОО «С» является субъектом малого предпринимательства, плательщик НДС. В декабре 2017 года ТОО «С» приобрело программное обеспечение «1С:Предприятие».

Затраты по приобретению программного обеспечения составили (тенге):

– стоимость ПО – 135 000;

– НДС (относимый в зачет, то есть возмещаемый) от покупной стоимости – 16 200;

– установка ПО – 15 000.

Какова себестоимость нематериального актива?

Анализ

В первоначальную стоимость программного обеспечения «1С:Предприятие» будет включена его покупная стоимость без НДС, то есть 135 000 тенге. НДС не подлежит включению в себестоимость программного обеспечения, поскольку в данном случае является возмещаемым налогом через отнесение его в зачет. Стоимость установки в себестоимость программного обеспечения не входит и признается расходом того периода, в котором он понесен.

Нематериальные активы могут создаваться на самом предприятии. Имеются трудности в оценке соответствия внутренне созданного нематериального актива критериям признания. Обычно трудно установить, имеет ли место и момент времени появления идентифицируемого актива, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды, и надежно определить себестоимость актива. В некоторых случаях себестоимость внутренне создаваемого нематериального актива нельзя отличить от себестоимости поддержания или увеличения внутренне создаваемой деловой репутации или ведения повседневных операций.

4.3.2. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ

Стоимость нематериальных активов систематически списывается на расходы на протяжении срока их полезной службы посредством амортизационных отчислений.

Определение суммы амортизации за отчетный период зависит:

- от себестоимости (фактической или исторической стоимости) нематериального актива;
- ликвидационной стоимости;
- предполагаемого срока полезного использования.

В силу своих характеристик нематериальные активы редко имеют ликвидационную стоимость. Ликвидационная стоимость нематериального актива – это расчетная сумма, которую компания получила бы на текущий момент времени 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.

Ликвидационная стоимость нематериального актива с определенным сроком службы считается равной нулю, если:

- нет соглашения с третьей стороной о его покупке в конце срока полезной службы; или
- не существует активного рынка для данного нематериального актива, в связи с чем:

- ликвидационная стоимость актива не может быть достоверно определена со ссылкой на данный рынок;
- нет вероятности того, что подобный рынок будет существовать в конце срока полезной службы актива.

Ликвидационная стоимость не равна нулю, если компания ожидает выбытия нематериального актива до конца установленного им срока полезной службы или имеется вероятность реализации актива в конце срока службы.

Амортизируемые отчисления за каждый период признаются в качестве расхода.

Для систематического распределения стоимости актива на протяжении срока его полезного использования применяют прямолинейный метод начисления амортизации, который приводит к постоянным начислениям на протяжении срока полезного использования актива.

Амортизация нематериальных активов начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором актив становится доступен для использования, и продолжает начисляться до его выбытия, и в случае, если актив в течение определенного времени не был задействован.

Срок полезного использования активов периодически пересматривается. В случае если последующие расчеты существенно отличаются от предыдущих расчетов, то амортизационные начисления за текущий и будущие периоды корректируются.

Амортизация на нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не начисляется.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету амортизации нематериальных активов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражено начисление амортизации по нематериальным активам, относимой:		
– на административные расходы;	7110	2740
– производственные расходы;	8410	2740
– расходы по реализации продукции (работ, услуг);	7110	2740
– стоимость незавершенного строительства	2930	2740
Отражено списание амортизации по выбывшим нематериальным активам	2740	2730

ПРИМЕР

ТОО «В» приобрело промышленные образцы за 3 360 000 тенге (включая НДС).

Срок полезного использования установлен в 5 лет, остаточная стоимость – 0.

Следует рассчитать амортизацию по прямолинейному методу.

Анализ

Амортизируемая стоимость нематериального актива равна его себестоимости, то есть 3 000 000 тенге, так как остаточная стоимость равна нулю.

Годовая норма амортизации составляет 20 % (100 % / 5 лет) от амортизируемой стоимости.

Следовательно, годовая сумма амортизации составит 600 000 тенге (3 000 000 × 20 %), а ежемесячная сумма – 50 000 тенге (600 000 тенге / 12 мес.).

Расчет амортизации нематериального актива методом равномерного списания стоимости:

тенге

Год	Себестоимость	Амортизационные расходы за год	Накопленная амортизация на конец года	Балансовая стоимость на конец года
1-й	3 000 000	600 000	600 000	2 400 000
2-й	3 000 000	600 000	1 200 000	1 800 000
3-й	3 000 000	600 000	1 800 000	1 200 000
4-й	3 000 000	600 000	2 400 000	600 000
5-й	3 000 000	600 000	3 000 000	0

Рекомендуемая корреспонденция счетов по приобретению и ежемесячному начислению амортизации на промышленные образцы:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Отражено поступление нематериального актива:			
– на покупную стоимость;	2730	3310	3 000 000 (3 360 000 / 1,12)
– сумму НДС	1420	3310	360 000 (3 360 000 – 3 000 000)
Отражена оплата счета за приобретенный нематериальный актив	3310	1030	3 360 000
Отражено начисление амортизации за месяц	8410	2740	50 000

4.3.3. ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

Признание нематериального актива подлежит прекращению при его выбытии или когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо экономических выгод. Прибыль или убыток, возникающие при списании актива, определяются как разница меж-

ду поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью актива и отражаются в отчете о прибылях и убытках в том отчетном периоде, в котором произошло выбытие.

Рекомендуемая корреспонденция счетов при списании нематериальных активов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражено списание накопленной амортизации	2740	2730
Отражено списание балансовой стоимости	7410	2730
Отражено начисление дохода в случае реализации нематериального актива	1210	6210
Отражено начисление НДС от реализации нематериального актива	1210	3130

Списание нематериальных активов оформляется актом на выбытие (списание) долгосрочных активов по форме ДА-3.

ПРИМЕР

В июле 2014 года ТОО «В» приобрело технологию на изготовление продукции, себестоимость которой составляет 1 500 000 тенге. Срок полезного использования – 5 лет. Остаточная стоимость равна

нулю. При начислении амортизации используется прямолинейный метод. В ноябре 2017 года руководство ТОО «В» вынесло решение, что данная технология устарела и подлежит списанию.

Анализ

1. Сумма накопленной амортизации (с 1 августа 2014 года до 1 декабря 2017 года) составит 1 000 000 тенге ($1\,500\,000 / 60 \text{ мес.} \times 40 \text{ мес.}$).
2. Балансовая стоимость на момент списания будет равна 500 000 тенге ($1\,500\,000 - 1\,000\,000$).

Рекомендуемая корреспонденция счетов:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Списана сумма накопленной амортизации	2740	2730	1 000 000
Списана балансовая стоимость нематериального актива	7410	2730	500 000
Исключен НДС из зачета	7410	1420	60 000 ($500\,000 \times 12\%$)

Что касается переходных положений с НСФО на МСФО, то, применяя НСФО, компании не могут отражать переоценку основных средств в бухгалтерском учете, так как данным стандартом модель учета по переоцененной стоимости не предусмотрена.

Согласно пункту 23 «Учет основных средств и нематериальных активов» НСФО, после первоначального признания основные средства и нематериальные активы учитываются по их себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации.

То есть по НСФО предусмотрена только одна модель учета основных средств – по себестоимости, переоценки нематериального актива по НСФО быть не может.

Следовательно, переоценка нематериальных активов в целях бухгалтерского учета осуществляется, только если организация применяет МСФО и ее учетной политикой выбрана модель учета по переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Согласно переходным положениям МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», организация должна применять настоящий стандарт при учете нематериальных активов перспективно. При этом организация не должна вносить корректировки в балансовую стоимость нематериальных активов, признанных на указанную дату. Однако организация должна на указанную дату применить настоящий стандарт для пересмотра оценки срока полезного использования таких нематериальных активов. Если в результате такого пересмотра оценки организация меняет свою оценку срока полезного использования актива, это изме-

нение должно учитываться как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

В соответствии с пунктом 75 МСФО (IAS) 38, после первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. В целях переоценки, предусмотренной настоящим стандартом, справедливая стоимость должна оцениваться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, чтобы не допустить существенного отличия балансовой стоимости на дату окончания отчетного периода от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости по состоянию на дату окончания отчетного периода.

Модель учета по переоцененной стоимости не разрешает:

- проводить переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов; или
- производить первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от первоначальной стоимости.

Таким образом, информация о нематериальных активах в бухгалтерском учете при изменении метода на модель учета по переоцененной стоимости будет отражаться следующим образом:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена сумма увеличения нематериального актива	2730	5430
Отражена корректировка накопленной амортизации нематериального актива	5430	2740
Отражено начисление отложенного налогового обязательства от суммы дооценки нематериального актива	5430	4310

В соответствии с пунктом 74 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», в бухгалтерском учете при условии использования модели учета по фактическим затратам после первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

4.3.4. ОБЕСЦЕНЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Как уже было замечено в начале раздела, обесценение нематериальных активов в НСФО не учитыва-

ется, в то время как по МСФО объекты нематериальных активов тестируются на предмет возможного обесценения на каждую отчетную дату в соответствии с правилами МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

То есть для проверки нематериального актива на предмет обесценения предприятие применяет МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», если ведет бухгалтерский учет по МСФО. Данный стандарт определяет порядок, который организация должна применять при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую сумму. Актив учитывается на балансе по стоимости, превышающей его возмеща-

емую сумму, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. В таком случае считается, что актив обесценился, и стандарт предписывает, чтобы организация отразила убыток от

обесценения. Стандарт также определяет, когда организация должна восстанавливать убыток от обесценения, и предписывает порядок раскрытия информации.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету обесценения нематериальных активов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражены расходы от обесценения нематериальных активов	7420	2750
Списано обесценение за счет резерва переоценки (при применении модели по переоцененной стоимости)	5430	2750

После учета обесценения скорректированная балансовая стоимость актива амортизируется в течение оставшегося срока полезной службы.

Восстановление ранее начисленного убытка от обесценения нематериальных активов отражается проводкой:

Д-т	2750	«Убыток от обесценения прочих нематериальных активов»,
К-т	6240	«Доходы от восстановления убытка от обесценения».

При учете нематериальных активов по переоцененной стоимости возврат убытка от обесценения кредитруется непосредственно на счете 5430 «Резерв на переоценку нематериальных активов».

4.4. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

В финансовой отчетности для основных средств и нематериальных активов должна раскрываться следующая информация:

- сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;
- применяемые методы амортизации;
- совокупная балансовая стоимость и накопленная амортизация на начало и конец периода;
- статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация;
- сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающая:
 - поступления с отдельным указанием тех активов, которые были созданы в результате проведения разработок внутри организации и которые были приобретены через объединение организаций;
 - активы, классифицированные как удерживаемые для продажи или включенные в группу выбытия, классифицируемую как удерживаемую для продажи, и прочие выбытия;
 - увеличение или уменьшение балансовой стоимости активов за период, возникающие в результате переоценок или убытков от обесценения, отраженных на счете собственного капитала согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;
 - убытки от обесценения, признанные в отчете о прибылях и убытках в течение периода согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (если таковые имеются);
 - убытки от обесценения, восстановленные в течение периода в отчете о прибылях и убытках согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (если таковые имеются);
 - амортизацию, начисленную в течение периода;
 - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности иностранной организации;
 - другие изменения в балансовой стоимости нематериальных активов в течение периода.

4.5. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ФИКСИРОВАННЫХ АКТИВОВ

Согласно статье 266 Налогового кодекса, к фиксированным активам относятся:

1) основные средства, инвестиции в недвижимость, нематериальные и биологические активы, учтенные при поступлении в бухгалтерском учете налогоплательщика в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности и предназначенные для использования в деятельности, направленной на получение дохода в отчетном и (или) будущих периодах, за исключением активов, указанных в подпункте 2 настоящего пункта;

2) активы сроком службы более одного года, переданные концедентом во владение и пользование концессионеру (правопреемнику или юридическому лицу, специально созданному исключительно концессионером для реализации договора концессии) в рамках договора концессии;

3) активы сроком службы более одного года, которые предназначены для использования в течение более одного года в деятельности, направленной на получение дохода, полученные доверительным управлением в доверительное управление;

4) последующие расходы, понесенные в отношении имущества, полученного по договору имущественного найма (аренды), кроме договора лизинга, и признанные в бухгалтерском учете в качестве долгосрочного актива;

5) у арендодателя – имущество, переданное по договору имущественного найма (аренды), не учитываемое в бухгалтерском учете после передачи по такому договору в качестве основных средств, инвестиций в недвижимость, нематериальных или биологических активов, кроме имущества, переданного по договору лизинга.

Учет фиксированных активов осуществляется по группам, формируемым в соответствии с классификацией, установленной уполномоченным государственным органом по техническому регулированию и метрологии, в порядке, предусмотренном статьей 267 Налогового кодекса.

Поступившие фиксированные активы увеличивают соответствующие балансы подгрупп (по I группе), групп (по остальным группам) на стоимость, определяемую в соответствии со статьей 268 Налогового кодекса.

Выбывшие фиксированные активы уменьшают соответствующие балансы подгрупп (по I группе), групп (по остальным группам) на стоимость, определяемую в соответствии со статьей 270 Налогового кодекса.

Стоимость фиксированных активов относится на вычеты посредством исчисления амортизационных отчислений в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом.

Согласно пункту 2 статьи 271 Налогового кодекса, амортизационные отчисления по каждой подгруппе, группе определяются путем применения указан-

ных в налоговом регистре по определению стоимостных балансов групп (подгрупп) фиксированных активов и последующих расходов по фиксированным активам норм амортизации, которые не должны превышать предельные нормы, установленные настоящим пунктом, к стоимостному балансу подгруппы, группы на конец налогового периода:

№ п/п	№ группы	Наименование фиксированных активов	Предельная норма амортизации (%)
1	I	Здания, сооружения, за исключением нефтяных, газовых скважин и передаточных устройств	10
2	II	Машины и оборудование, за исключением машин и оборудования нефтегазодобычи, а также компьютеров и оборудования для обработки информации	25
3	III	Компьютеры, программное обеспечение и оборудование для обработки информации	40
4	IV	Фиксированные активы, не включенные в другие группы, в том числе нефтяные, газовые скважины, передаточные устройства, машины и оборудование нефтегазодобычи	15

После выбытия, за исключением безвозмездной передачи, фиксированного актива подгруппы (по I группе) сумма в размере стоимостного баланса подгруппы на конец налогового периода признается убытком от выбытия фиксированных активов I группы. Стоимостный баланс данной подгруппы приравнивается к нулю и не подлежит вычету. После выбытия всех фиксированных активов группы (по II, III и IV группам) стоимостный баланс соответствующей группы на конец налогового периода подлежит вычету, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Согласно подпункту 9 пункта 2 статьи 225 Налогового кодекса, в качестве дохода не рассматривается доход, возникающий в связи с изменением стоимости активов и (или) обязательств, признаваемый доходом в бухгалтерском учете в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, кроме подлежащего получению (полученного) от другого лица.

Также, согласно пункту 5 статьи 242 Налогового кодекса, в качестве затрат в целях налогообложения не рассматриваются затраты, возникающие в бухгалтерском учете в связи с изменением стоимости активов и (или) обязательств при применении международных стандартов финансовой отчетности и законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, кроме подлежащих выплате (выплаченных).

В соответствии с положениями статей 266–273 Налогового кодекса, при поступлении или выбытии фиксированных активов или в целях исчисления КППН при начислении амортизационных отчислений не участвует проводимая по бухгалтерскому учету переоценка основных средств. В соответствии со статьей 268 Налогового кодекса, в целях налогообложения включение поступивших активов в состав фиксированных активов производится по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. В связи с тем, что, согласно статье 271 Налогового кодекса, амортизационные отчисления производятся путем применения ставки, предусмотренной налоговой учетной политикой в пределах установленных Налоговым кодексом норм к стоимостному балансу подгруппы, группы на конец налогового периода, то в указанной ситуации нет возможности на примере определить амортизационные отчисления по налоговому учету. То есть в налоговом учете амортизационные отчисления производятся посредством применения ставки к стоимости фиксированных активов на конец налогового периода, учитываемых в налоговом учете без учета сумм переоценки.

Таким образом, результаты переоценки активов, произведенные в бухгалтерском учете, в целях налогообложения при исчислении амортизации не учитываются, но влияют на налоговую базу при исчислении налогоплательщиками налога на имущество.

ГЛАВА 5. УЧЕТ АРЕНДЫ

Арендные отношения в РК регулируются главой 29 Гражданского кодекса (Особенная часть) «Имущественный наем (аренда)». В соответствии со статьей 540 Гражданского кодекса, наймодатель (арендодатель) обязуется предоставить нанимателю (арендатору) имущество за плату во временное владение и пользование.

Объекты аренды приведены в статье 541 Гражданского кодекса. В имущественный наем могут быть переданы предприятия и другие имущественные комплексы, земельные участки, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Для заключения договора аренды необходимо достижение соглашения между арендодателем и арендатором по всем существенным условиям договора. Согласно статье 542 Гражданского кодекса, к таким существенным условиям относятся данные, позволяющие установить имущество, подлежащее передаче нанимателю в качестве объекта имущественного найма. К примеру:

- в договорах аренды нежилых помещений могут быть указаны: адрес, площадь передаваемого помещения, дано его описание;

- при аренде транспортных средств указывается марка автомобиля, год выпуска, имеющийся пробег, государственный номер и другие сведения, приведенные в свидетельстве о регистрации транспортного средства.

При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в имущественный наем, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор – незаключенным.

Другим обязательным условием заключения договора аренды является его заключение в письменной форме. Пункт 1 статьи 544 Гражданского кодекса определяет, что договор имущественного найма на срок более одного года, если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

Договор имущественного найма, предусматривающий переход в последующем права собственности на имущество к нанимателю, заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества.

МСФО (IFRS) 16 «Аренда» устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде. Целью стандарта является обеспечение порядка раскрытия арендаторами и арендодателями уместной информации, правдиво представляющей эти операции. Данная информация является основой, используемой пользователями финансовой отчетности для оценки влияния аренды на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки компании.

Но МСФО (IFRS) 16 вступает в силу для отчетных периодов, начинающихся **1 января 2019 года** или после этой даты. Допускается досрочное применение для компаний, которые применяют МСФО (IFRS) 15

«Выручка по договорам с покупателями», на дату первоначального применения настоящего стандарта или до нее. Если компания применит настоящий стандарт в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт (п. С1 МСФО (IFRS) 16).

В настоящий момент МСФО (IAS) 17 «Аренда» определяет надлежащую учетную политику и состав информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей.

5.1. ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ

Аренда – предоставление арендодателем арендатору имущества во временное пользование за плату. Сущность сделки определяет форму аренды. Аренда квалифицируется в зависимости от степени риска и вознаграждения, связанных с правом пользования арендованным имуществом, переходящим к арендатору или остающимся у арендодателя.

Дата начала арендных отношений – более ранняя из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату:

- аренда классифицируется как операционная или финансовая; и

- в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Начало срока аренды – дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды. Это дата первоначального признания аренды (т. е. признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).

Срок аренды – не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор об аренде актива, а также дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью полагать, что арендатор реализует такое право.

Минимальные арендные платежи – платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, затрат на обслуживание и налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему вместе со следующим:

- применительно к арендатору – суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором; или

- применительно к арендодателю – ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю арендатором; стороной, связанной с арендатором; или третьим лицом, не связанным с арендодателем, которое в финансовом отношении способно выполнить обязанности по гарантии.

Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату ре-

ализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать реализации этого права, минимальные арендные платежи включают минимальные платежи, которые должны быть выплачены на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации этого права на покупку, и платеж, который требуется совершить для реализации этого права.

Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Срок экономического использования – это:

- период времени, в течение которого предполагается использование актива в экономических целях одним или более пользователями; либо

- количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое предполагается получить от использования актива одним или более пользователями.

Срок полезного использования – расчетный, оставшийся с начала срока аренды период, не ограниченный сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды от использования актива.

Гарантированная ликвидационная стоимость:

- для арендатора – часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или стороной, связанной с арендатором (при этом сумма гарантии является максимальной суммой, причитающейся к выплате);

- для арендодателя – часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или третьим лицом, не связанным с арендодателем, арендатором, способным в финансовом отношении выполнить свои обязанности по гарантии.

Негарантированная ликвидационная стоимость – часть ликвидационной стоимости актива, являющегося предметом аренды, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только связанной с арендодателем стороной.

Первоначальные прямые затраты – дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к согласованию и заключению договора аренды, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, – ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений агрегированная приведенная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости становится равна сумме справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором – ставка процента, который арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды, или, если такую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.

Условная арендная плата – часть арендных платежей, не зафиксированная в виде определенной сум-

мы, а основанная на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, размер будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).

5.2. ВИДЫ АРЕНДЫ

Аренда, согласно МСФО (IAS) 17, делится на финансовую и операционную.

Финансовая аренда – аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда – аренда, отличная от финансовой аренды.

При работе с договорами аренды первый вопрос, который следует определить, – это вопрос о классификации аренды. От решения данного вопроса зависит способ отражения данных операций в финансовой отчетности по МСФО.

Как при финансовой, так и при операционной аренде за установленное вознаграждение осуществляется передача прав пользования активом от одной стороны другой.

Отличие между финансовой и операционной арендой заключается в распределении рисков и выгод.

Получение убытков вследствие простоя, устаревания, изменения физического состояния актива, а также потери по причине внешних и внутренних факторов являются рисками.

Экономическими выгодами или вознаграждениями могут быть представлены ожидания прибыли:

- в течение срока экономической службы актива;
- от повышения стоимости или реализации его остаточной стоимости.

Руководствоваться договором аренды и практикой взаимоотношений между сторонами следует в целях правильной классификации аренды. Для этого необходимо выяснить, кем (арендатором или арендодателем) контролируются основные экономические выгоды от объекта на протяжении оставшегося срока его полезного использования, а также – на ком ответственность за основные расходы и риски, связанные с использованием объекта.

5.3. ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Финансовая аренда

Аренда классифицируется как финансовая, если:

- право владения активом к концу срока аренды переходит к арендатору, так же как риски и выгоды. Это обусловлено тем, что имущество весь свой срок полезной службы будет находиться у арендатора;

- арендатор вправе приобрести актив по цене, значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права. По окончании срока аренды право собственности на актив должен перейти к арендатору, несмотря на то что это не обусловлено обязательством сторон договора;

- срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается. Но если арендатор

будет использовать объект большую часть срока его полезной службы, то он извлечет основную часть экономических выгод;

– дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей на дату начала арендных отношений составляет существенную долю всей справедливой

стоимости арендуемого актива (чаще показатель равен 90 %). Фактически арендатор покупает объект с рассрочкой платежа;

– арендованные активы имеют специфический характер и только арендатор без существенных изменений может пользоваться ими.

ПРИМЕР

Срок службы оборудования – 6 лет. Рыночная цена – 3 000 000 тенге. Оборудование арендовано на 4 года с арендной платой 75 000 тенге в месяц, с возможностью выкупа за 100 000 тенге в конце аренды. В данном случае вид аренды – финансовая аренда, так как арендатор получает возможность выкупа имущества по цене, значительно ниже рыночной, также срок службы превышает срок аренды. Выполняются условия пунктов 2 и 3 МСФО (IAS) 17.

ПРИМЕР

Компания «А» и компания «В» заключили договор об аренде, по которому компания «А» с 1 января 2018 года предоставляет в аренду компании «С» оборудование.

Договор об аренде предусматривает следующие сроки и условия:

- срок аренды – 4 года. Отмена аренды не предусматривается. Арендные платежи должны поступать равными частями авансом в начале каждого года;
- рыночная стоимость оборудования в начале аренды – 1 000 000 тенге;
- предполагаемый срок эксплуатации – 4 года;
- ликвидационной стоимости нет;
- в конце срока аренды оборудование переходит обратно в собственность компании «А»;
- предусмотренная процентная ставка в год – 10 %.

Анализ

Так как в данном случае срок аренды равен сроку эксплуатации – 4 года, данная аренда признается финансовой (п. 3 МСФО (IAS) 17). Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей:

$$PV = PMT (1 + 2,4869^*) = 1\,000\,000 \text{ тенге (рыночная стоимость из условия),}$$

для: n – число периодов = $(4 - 1)$;

I – процент = 10 %.

Арендная плата вносится в начале года, поэтому коэффициент аннуитета равен 3,4869 ($1 + 2,4869$, при $n = 3$; $I = 10\%$).

Периодический арендный платеж составит 286 788 тенге ($1\,000\,000 / 3,4869$).

Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей – 1 147 152 тенге ($286\,788 \text{ тенге} \times 4 \text{ года}$). Выполняется пункт 4 условий МСФО (IAS) 17, когда в начале аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей (1 147 152) покрывает практически всю справедливую (рыночную) стоимость актива (1 000 000).

В соответствии с пунктом 42 Национального стандарта финансовой отчетности (НСФО), утвержденного приказом министра финансов РК от 31 января 2013 года № 50, аренда подразделяется на два основных вида:

– финансовый лизинг в соответствии с требованиями Закона РК «О финансовом лизинге» от 5 июля 2000 года № 78-II;

– операционная (текущая) аренда.

Следовательно, НСФО не классифицирует понятие финансовой аренды.

Арендодатели представляют в балансе активы, переданные в операционную аренду, в соответствии с характером таких активов. Доход от операционной аренды отражается в составе доходов на прямолинейной основе на протяжении срока аренды.

Финансовый доход и финансовый расход для арендодателя и арендатора, соответственно, составляют проценты по финансовой аренде, представляющие разницу между валовыми и чистыми инвестициями в аренду. Валовые инвестиции в аренду – это общая сумма платежей арендатора арендодателю, то есть

сумма справедливой стоимости арендованного актива и процентов по аренде. При этом чистые инвестиции в аренду соответствуют справедливой стоимости арендованного объекта.

Арендодатели должны признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду. Таким образом, при заключении договора аренды у арендодателя переданные активы отражаются по справедливой стоимости или в сумме приведенной стоимости минимальных арендных платежей, если она меньше.

Первоначальные прямые затраты часто ложатся на арендодателей и включают такие суммы, как коммиссионные, выплаты за услуги юристов и внутренние затраты, представляющие собой дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к согласованию и заключению договора аренды. Они не включают общие накладные расходы, такие как расходы, понесенные отделами продаж или маркетинга.

* Таблица дисконтирования (см. журнал «Главбух» № 7–8, июль–август, 2018 год, а также на www.vitaminka.kz).

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению финансовой аренды в учете арендодателя:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена передача в финансовую аренду имущества (списание имущества с баланса арендодателя):		
– на сумму ранее начисленной амортизации;	2420	2410
– балансовую стоимость передаваемого в финансовую аренду имущества;	7410	2410
– договорную стоимость (справедливая стоимость) переданного в аренду имущества	1260, 2160	6130
Начислена плата за финансирование (арендный процент) к получению:		
– за первый год аренды;	1270	3520
– ежемесячно на сумму заработанного дохода	3520	6110
Отражено получение арендной платы	1010, 1030	1260, 1270
Выделена текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности арендодателя по финансовой аренде актива	1260	2160

При финансовой аренде, где арендодатели не являются производителями или дилерами, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в дебиторскую задолженность по финансовой аренде; необходимость их отдельного включения отсутствует.

Затраты на согласование и заключение договора аренды, понесенные арендодателями, являющимися производителями или дилерами, исключаются из состава первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из состава чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов при признании прибыли от продаж, что в случае финансовой аренды обычно происходит в начале срока аренды.

Разница между чистыми и валовыми инвестициями в аренду или проценты могут распределяться между периодами с применением одного из методов: мето-

да эффективной ставки процента (актуарного метода) или метода суммы чисел (кумулятивного).

Метод эффективной ставки процента (актуарный метод)

Постоянная ставка определяется с начала платежного срока. Процентом за период является произведение данной ставки на остаток непогашенного обязательства. Формула расчета:

Процентный расход отчетного периода = (обязательство по финансовой аренде на начало периода – арендный платеж на начало периода) × процентная ставка, подразумеваемая в договоре финансовой аренды.

Ставка неизменна на протяжении всего платежного срока. Данный метод обеспечивает поддержание пропорционального соотношения между величиной процентов за период и величиной непогашенного обязательства. Общая сумма процентов в балансе признается не сразу, а проценты начисляются каждый период.

ПРИМЕР

Компания сдает в аренду производственное оборудование справедливой стоимостью 3 500 000 тенге сроком на 3 года. Арендный процент – 12 %. График платежей с использованием метода эффективной ставки процента следующий (см. таблицу).

Ежегодная арендная плата составит 1 457 240 тенге (3 500 000 / 2,4018*).

тенге

Период	Арендные обязательства на начало	Поступления (ежегодная арендная плата)	Расход по % (гр. 1 × 12 %)	Уменьшение основного обязательства (гр. 2 – гр. 3)	Арендные обязательства на конец (гр. 1 – гр. 4)
	1	2	3	4	5
1-й год	3 500 000	1 457 240	420 000	1 037 240	2 462 760
2-й год	2 462 760	1 457 240	295 531	1 161 709	1 301 051
3-й год	1 301 051	1 457 240	156 189**	1 301 051	–
Итого:	–	4 371 720	871 720	3 500 000	–

Кумулятивный метод (метод суммы чисел)

Алгоритм расчета при кумулятивном методе:

- определяется общий процентный расход за весь период аренды;
- рассчитывается сумма чисел периодов, на которые распространяется процентный расход:

$$S = n \times (n + 1) / 2,$$

где:

- n – число периодов, на которые распространяется процентный расход;
- распределяется процентный расход по периодам с использованием пропорции.

* Таблица дисконтирования (см. журнал «Главбух» № 7–8, июль–август, 2018 год, а также на www.vitaminka.kz).

** Арифметическая погрешность, сложившаяся за счет округления.

ПРИМЕР

1. Общий процентный расход за весь срок аренды – 871 720 тенге (4 371 720 – 3 500 000). Данные из предыдущего примера, общая сумма расходов по процентам.

2. Сумма чисел периодов, на которые распространяется процентный расход:

$$S = n \times (n + 1) / 2 = 3 \times (3 + 1) / 2 = 6.$$

3. Распределение процентного расхода по периодам с использованием пропорции (тенге):

$$1\text{-й год} - 871\,720 \times 3 / 6 = 435\,860;$$

$$2\text{-й год} - 871\,720 \times 2 / 6 = 290\,573;$$

$$3\text{-й год} - 871\,720 \times 1 / 6 = 145\,287.$$

тенге

Период	Арендные обязательства на начало	Поступления	Расход по %	Уменьшение основного обязательства	Арендные обязательства на конец
1-й год	3 500 000	1 457 240	435 860	1 021 380	2 478 620
2-й год	2 478 620	1 457 240	290 573	1 166 667	1 311 953
3-й год	1 311 953	1 457 240	145 287	1 311 953	–
Итого:	–	4 371 720	871 720	3 500 000	–

Производители и дилеры часто предоставляют клиентам право выбора между покупкой и арендой актива. Предоставление актива в финансовую аренду арендодателем, также действующим в качестве производителя или дилера, приводит к возникновению двух видов дохода:

- прибыли или убытка, эквивалентных прибыли или убытку от прямой продажи актива, ставшего предметом аренды, по обычным ценам продажи с учетом применимых оптовых или торговых скидок; и
- финансового дохода на протяжении срока аренды.

Выручка от продаж, признанная на начало срока аренды арендодателем, являющимся производителем или дилером, представляет собой наименьшее из двух значений – справедливой стоимости актива или приведенной стоимости минимальных арендных платежей, начисляемых арендодателю, рассчитанной с использованием рыночной процентной ставки.

Себестоимость продаж, признанная на начало срока аренды, представляет собой первоначальную стоимость или балансовую стоимость (если она отличается от первоначальной стоимости) имущества, являющегося предметом аренды, за вычетом приведенного значения негарантированной ликвидационной стоимости.

Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж составляет прибыль от продаж, которая признается в соответствии с учетной политикой организации в отношении прямых продаж.

Согласно МСФО (IAS) 17, на дату начала срока аренды арендаторы должны признать финансовую аренду в своем отчете о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости арендованного имущества, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений.

Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой процентную ставку, заложенную в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств арендатором. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.

Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со спецификой арендной деятельности, такой как согласование условий и обеспечение исполнения договоров аренды. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором в связи с финансовой арендой, прибавляются к стоимости арендуемого актива.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению финансовой аренды в учете арендатора:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена стоимость объектов, поступивших в финансовую аренду	2410	3360, 4150
Начислена амортизация по взятым в аренду объектам	7110, 7210, 8410	2420
Начислена плата за финансирование (арендный процент) к уплате	7320	3380
Перечислены денежные средства в погашение арендных обязательств по финансовой аренде	3360, 3380	1010, 1030
Выделена текущая часть долгосрочной кредиторской задолженности арендатора по финансовой аренде актива	4150	3360

Операционная аренда

При невыполнении ни одного из следующих условий аренда считается операционной:

- право собственности на имущество переходит к арендатору в конце срока аренды;
- срок аренды является большей частью срока службы актива;

– арендатор вправе выкупить имущество по льготной цене, то есть по цене, меньше справедливой стоимости на дату реализации;

– на начало срока аренды приведенная стоимость минимальных арендных платежей покрывает практически полную справедливую стоимость актива.

ПРИМЕР

Срок службы оборудования – 5 лет. Рыночная цена – 3 000 000 тенге. Оборудование арендовано на 3 года с арендной платой 50 000 тенге в месяц и должно быть возвращено. Это операционная аренда, так как не выполняется ни одно из четырех условий.

Преимущества операционной аренды:

– для арендодателя – имущество продолжает числиться на балансе и стоимость актива не списывается, остаются права и обязанности собственника, амортизация ежегодно списывается на расход, поступают арендные платежи, а в конце арендного срока имущество возвращается;

– для арендатора – дополнительное обязательство в балансе отсутствует, в учете стоимость актива не отражается, переходит право владения на арендный период, ответственность за страховку и ремонт у арендодателя, а в конце аренды договор может быть расторгнут.

Доход от операционной аренды подлежит признанию в составе доходов линейным методом на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования переданного в аренду актива.

Затраты, включая затраты на амортизацию, понесенные при получении дохода от аренды, признаются в качестве расходов. Доход от аренды актива (за исключением поступлений от оказания услуг, таких как страхование и техническое обслуживание) признается линейным методом на протяжении срока аренды, даже если поступления возникают не на этой основе, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от использования, переданного в аренду актива.

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем при согласовании и заключении договора операционной аренды, прибавляются к балансовой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды с использованием тех же принципов, которые применяются к доходу от аренды.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению операционной аренды в учете арендодателя:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена передача в операционную аренду имущества	2410 (субсчет «В аренде»)	2410 (субсчет «В собственном пользовании»)
Начислена арендная плата (на основании счета-фактуры):		
– на договорную стоимость (без НДС);	1260	6260
– сумму НДС	1260	3130
Отражено поступление платежей от арендаторов	1010, 1030	1260
Получена арендная плата авансом за будущие отчетные периоды	1010, 1030	3510, 4410
При наступлении отчетного периода:		
– на договорную стоимость (без НДС);	3510	6260
– сумму НДС	3510	3130
Начислена амортизация по сданному в аренду имуществу	7470	2410 (субсчет «В аренде»)
Возвращено имущество по окончании срока аренды	2410 (субсчет «В собственном пользовании»)	2410 (субсчет «В аренде»)

ПРИМЕР

ТОО «А» приобрело в декабре 2018 года для сдачи в аренду производственное оборудование. Предполагаемый срок службы оборудования – 10 лет. Стоимость оборудования – 16 000 000 тенге. Метод начисления амортизации – линейный. Оборудование введено в эксплуатацию и сдано в аренду на 18 месяцев за 220 000 тенге в месяц в январе. Арендатор обязан внести гарантийный депозит за последний, 18-й месяц в начале аренды. В последний месяц арендная плата не вносится.

Анализ

Амортизация оборудования в месяц – 133 333 тенге (16 000 000 / 10 лет / 12 мес.).

Амортизация оборудования за период аренды – 2 399 994 тенге (133 333 × 18 мес.).

Балансовая стоимость оборудования – 13 600 006 (16 000 000 – 2 399 994).

Сумма гарантийного депозита – 800 000 (13 600 006 / 17 мес.).

В январе 2019 года компания отразит получение гарантийного депозита и квартального авансового платежа:

Д-т	1030	«Денежные средства на текущих банковских счетах»	800 000
К-т	3510	«Краткосрочные авансы полученные»	580 000
К-т	4410	«Долгосрочные авансы полученные»	220 000

Ежемесячное отражение начисленной амортизации оборудования:

Д-т	7470	«Прочие расходы» (субсчет «Расходы по амортизации имущества, сданного в аренду»)	
К-т	2420	«Амортизация основных средств»	133 333

Доходы по аренде:

Д-т	3510	«Краткосрочные авансы полученные»	220 000
К-т	6260	«Доход от операционной аренды»	196 429
К-т	3130	«Налог на добавленную стоимость»	23 571

5.4. РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЯХ

В отношении **финансовой аренды** арендаторы обязаны раскрывать в отчетности следующую информацию:

– по каждой группе активов – чистую балансовую стоимость по состоянию на отчетную дату;

– выверку между общей суммой минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату и их текущей стоимостью. Помимо этого организация обязана раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей по состоянию на отчетную дату, а также их текущую стоимость по каждому из следующих периодов:

- до одного года;
- в период между одним годом и пятью годами;
- по истечении пяти лет;

– условную арендную плату, отражаемую как расход в отчетном периоде;

– общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды, по состоянию на отчетную дату;

– общее описание существенных положений договора аренды, в том числе:

• основания для определения пропорциональной арендной платы;

• возможность и условия возобновления аренды или возможности приобретения арендуемого объекта в собственность, а также положения, регламентирующие повышение арендной платы;

• ограничения, установленные договором аренды, в частности, в отношении дивидендов, дополнительной задолженности и продления срока аренды.

В отношении **операционной аренды** арендаторы обязаны раскрывать следующую информацию:

– общую сумму будущих минимальных арендных платежей в рамках нерасторжимой операционной аренды по каждому из следующих периодов:

- до одного года;
- в период между одним годом и пятью годами;
- по истечении пяти лет;

– общую сумму будущих минимальных платежей по субаренде, которые предполагается получить в рамках нерасторжимой субаренды по состоянию на отчетную дату;

– платежи по аренде и субаренде, признанные как расход в отчетном периоде, обособленно указывая суммы по минимальным арендным платежам, пропорциональные арендной плате и платежам по субаренде;

– общее описание существенных положений договора аренды, в том числе:

• основания для определения условной арендной платы;

• возможность и условия возобновления аренды или возможности приобретения арендуемого объекта в собственность, а также положения, регламентирующие повышение арендной платы;

• ограничения, установленные договором аренды, в частности, в отношении дивидендов, дополнительной задолженности и продления периода аренды.

ГЛАВА 6. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ

Учет запасов зависит от учетной политики, где компании определяют учет активов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности, или в процессе производства для продажи, или в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе, или при предоставлении услуг.

Для правильного отражения в бухгалтерском учете движения запасов необходимо руководствоваться положениями учетной политики, которая разрабатывается в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы», Национальным стандартом финансовой отчетности (далее – НСФО) (§ 3 «Учет запасов»), МСФО (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса (далее – МСФО для МСБ). В настоящих стандартах отражается порядок учета запасов, а именно определение суммы затрат, которая признается в качестве актива, также содержится указание по определению первоначальной стоимости и ее последующему признанию в качестве расходов.

6.1. ОСНОВНЫЕ ОТЛИЧИЯ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ЗАПАСОВ

Методы оценки себестоимости в условиях НСФО не предусмотрены, в то время как в условиях МСФО используется метод учета по нормативным затратам и метод учета по розничным ценам, а в условиях МСФО для МСБ помимо двух вышеперечисленных методов используется еще метод учета по цене последней покупки. Также при выборе учета запасов по НСФО необходимо помнить, что в финансовой отчетности запасы отражаются по себестоимости, обесценение запасов не отражается и оценка себестоимости запасов по НСФО не рассматривает метод специфической идентификации затрат.

В соответствии с пунктом 5 статьи 192 Налогового кодекса, учет запасов осуществляется в соответствии с МСФО и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. При этом в целях налогообложения стоимость запасов определяется без учета изменения стоимости запасов путем ее списания до чистой возможной цены продажи и восстановления в отношении ранее проведенного списания запасов, вызванного увеличением чистой возможной цены продажи.

Согласно МСФО (IAS) 2, запасы – это активы:

- для продажи в ходе обычной деятельности;
- находящиеся в процессе производства для такой продажи; или в виде сырья или материалов, ко-

торые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг. То есть к запасам относятся не только товары для продажи, но и сырье, полуфабрикаты (незавершенное производство), готовая продукция.

6.1.1. УЧЕТ ЗАПАСОВ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета (далее – Типовой план счетов), утвержденным приказом министра финансов РК от 23 мая 2007 года № 185, запасы учитываются на счетах раздела 1 «Краткосрочные активы», в подразделе 1300 «Запасы». Подраздел 1300 «Запасы» предназначен для учета активов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности, или в процессе производства для продажи, или в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг. Подраздел 1300 включает следующие группы счетов:

- 1310 «Сырье и материалы», где учитываются сырье и материалы, в том числе сельскохозяйственные, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе;
- 1320 «Готовая продукция», где учитывается готовая продукция, в том числе сельскохозяйственная продукция;
- 1330 «Товары», где отражаются операции, связанные с движением товаров, в том числе сельскохозяйственных, закупленных и хранящихся для перепродажи;
- 1340 «Незавершенное производство», где учитываются затраты по незавершенному производству;
- 1350 «Прочие запасы», где учитываются прочие запасы, не указанные в предыдущих группах.

Запасы, как и любой другой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания:

- при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;
- при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

Для каждого счета могут быть открыты субсчета, так как в соответствии с Типовым планом счетов четвертая цифра счета определяется организацией самостоятельно.

Рекомендуемая корреспонденция счетов при приобретении запасов:

Содержание операции	Д-т	К-т
1	2	3
Оприходованы запасы на сумму, указанную в документах поставщика	1310	3310
На сумму НДС (на основании счета-фактуры)	1410	3310
Включены в стоимость запасов:		
– стоимость услуг сторонних организаций по транспортировке, экспедированию запасов от поставщика (места перехода права собственности) до места их хранения;	1310	3310
– стоимость услуг по страхованию запасов в период их транспортировки от поставщика к месту хранения;	1310	3310
– комиссионное вознаграждение снабженческим и посредническим организациям на стоимость услуг погрузки, разгрузки	1310	3310

Окончание таблицы

1	2	3
Включены в стоимость запасов сборы и пошлины на ввоз, прочие услуги по оформлению импорта запасов	1310	3310
Включены прочие расходы, прямо связанные с приобретением запасов	1310	3310, 3390
Определена стоимость готовой продукции, переведенной в состав запасов	1310	1320
Оприходованы запасы, стоимость которых оплачена:		
– из кассы;	1310	1010
– подотчетных сумм;	1310	1250
– на сумму НДС (на основании счета-фактуры)	1420	3310
Отражены запасы, поступившие безвозмездно:		
– от юридических и физических лиц;	1310	6220
– исполнительных органов власти в виде субсидий	1310	6230
Оприходованы излишки запасов, выявленные при инвентаризации	1310	6280
Стоимость запасов, изготовленных вспомогательными производствами	1310	8310
Отражено поступление запасов в счет оплаты (приобретения) акций (долей) участия	1310	5010
Отражен доход по стоимости запасов, полученных при ликвидации (демонтаже) основных средств	1310	6210
Отражен доход от стоимости запасов, полученных безвозмездно	1310	6280
Отражена стоимость запасов – возвратных отходов производства	1310	8110, 8310

6.1.2. ОЦЕНКА ЗАПАСОВ

В соответствии с МСФО (IAS) 2, запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой цене продажи.

Чистая цена продажи – это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом рас-

четных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Себестоимость запасов включает затраты на приобретение, переработку и прочие, необходимые для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.

ПРИМЕР

ТОО «А» является субъектом малого предпринимательства, учет ведет в соответствии с НСФО, плательщик НДС. В 2017 году ТОО «А» приобрело товары. Затраты по приобретению составили:

- покупная стоимость товаров – 560 000 тенге;
- НДС от покупной стоимости – 67 200 тенге;
- транспортные расходы (доставка товаров до склада) – 70 000 тенге;
- расходы по погрузке-разгрузке товаров – 15 000 тенге.

Анализ

Себестоимость товаров при первоначальном признании у ТОО «А» составит 560 000 тенге.

НДС в сумме 67 200 тенге не подлежит включению в себестоимость товаров, так как является возмещаемым налогом через отнесение его в зачет.

Расходы, связанные с транспортировкой товаров до склада, и расходы по погрузке-разгрузке товаров не включаются в их себестоимость и признаются расходами того периода, в котором понесены.

6.2. СПОСОБЫ РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ

Метод специфической идентификации применяется к запасам, которые произведены или выделены для конкретных проектов. Он означает, что конкретные затраты относятся на идентифицированные статьи запасов. Способ специфической идентификации применяется, если количество товаров невелико, а стоимость единицы значительна. На практике его применяют организации, занимающиеся продажей дорогостоящих штучных изделий (реализация автомобилей, мебели, дорогих ювелирных изделий и т. д.). Преимущество этого метода в том, что он обеспечивает наиболее точное определение себестоимости каждой единицы запаса.

Метод ФИФО – это метод, при котором списание запасов на расходы отражается компанией по ценам первых покупок. Запасы списываются (реализуются) компанией в следующем порядке: первым приобретен – первым списан.

При ФИФО предполагается, что в первую очередь реализуются запасы, приобретенные первыми.

Стоимость запасов на конец периода определяется стоимостью (ценой) последних поступлений. Плюс этого способа – в максимальном «приближении» потока стоимости к физическому потоку запасов. В результате стоимость последних запасов будет максимально приближена к их текущей стоимости.

Метод средневзвешенной стоимости основан на предположении, что каждая единица запаса данного вида имеет одинаковую среднюю стоимость, которая определяется за период. Среднее значение может рассчитываться как за расчетный период в целом, так и при получении каждой новой партии. В этом случае метод средневзвешенной стоимости рассматривается как метод «скользящей средней» и используется при применении постоянной системы учета запасов. А при периодическом учете запасов используется метод средневзвешенной стоимости с определением себестоимости за период. Преимущество метода состоит в «сглаживании» себестоимости запасов в случае, если имели место крупные скачки цен при их приобретении.

ПРИМЕР

Рассчитаем стоимость запасов методом средневзвешенной стоимости:

Движение запаса	Кол-во, шт.	Стоимость 1 единицы, тенге	Всего стоимость, тенге
Остаток на 01.12.2017 г.	500	50,00	25 000,0
02.12.2017 г. Поступили запасы (стоимость на основании документов)	250	60,00	15 000,0
05.12.2017 г. Отпущены запасы в производство	80	53,33 $((25\ 000 + 15\ 000) / (500 + 250))$	4 266,4 $(53,33 \times 80)$
09.12.2017 г. Отпущены запасы в производство	130	53,33	6 932,9
20.12.2017 г. Поступили запасы (стоимость на основании документов)	20	55,00	1 100,0
Остаток на 01.01.2018 г.	560 $(500 + 250 - 80 - 130 + 20)$	53,39 $(29\ 900,7 / 560)$	29 900,7 $(25\ 000 + 15\ 000 - 4\ 266,4 - 6\ 932,9 + 1\ 100)$

ПРИМЕР

Рассчитаем стоимость запасов методом ФИФО:

Дата совершения операции	Приобретено			Списано			Остатки		
	кол-во (шт.)	цена, тенге	сумма, тенге	кол-во (шт.)	цена, тенге	сумма, тенге	кол-во (шт.)	цена, тенге	сумма, тенге
Приобретено 03.12.2017 г.	200	150	30 000						
Приобретено 05.12.2017 г.	100	100	10 000						
Приобретено 07.12.2017 г.	250	200	50 000						
Списано 10.12.2017 г.	—			250		35 000			
				в т. ч.:					
				200	150	30 000			
Списано 15.12.2017 г.				50	100	5 000			
				200		35 000			
				в т. ч.:					
Остаток на 01.01.2018 г.				50	100	5 000			
				150	200	30 000			
Итого:			90 000			70 000	100*	200**	20 000

* $100 = (200 + 100 + 250) - (250 + 200)$.

** $200 = (90\ 000 - 70\ 000) / 100$ – цена запасов по приобретению от 7 декабря 2017 года.

Значение показателей оборачиваемости запасов, рентабельности будет зависеть от применяемого способа оценки запасов в компании.

Достоинством выбора средней стоимости оценки запасов является определенное «сглаживание» показателя себестоимости реализованной продукции (товаров) в тех случаях, когда имеют место резкие скачки покупных цен, а также отсутствует необходимость попартионного учета закупочных цен на реализуемые товары. Вместе с тем при системе постоянного списания затрат расчет средней стоимости для каждой часто случающихся фактов реализации продукции является довольно трудоемкой процедурой.

Использование же метода ФИФО максимально приближает поток стоимостей к потоку физических единиц. Результатом его применения является то, что стоимость конечных запасов приближена к их текущей рыночной стоимости, а себестоимость реализованных (использованных) запасов занижается, что приводит к максимальному значению чистой прибыли. Это за-

метно в периоды роста цен, когда этот способ расчета дает наиболее высокий из возможных уровень чистой прибыли.

Недостатком способа расчета себестоимости методом ФИФО является то, что он увеличивает влияние цикла экономического развития на показатель дохода. Компании стремятся повысить цены реализации при росте текущих цен, хотя материальные запасы были приобретены до момента роста цен, то есть высокий уровень чистого дохода. Соответственно, в период снижения цен – обратный процесс. Обычно ФИФО применяется при стабильных ценах и высокой скорости оборачиваемости запасов за один операционный производственный цикл.

6.2.1. УЧЕТ ПРИ ПОСТУПЛЕНИИ ТОВАРА ОТ ИНОСТРАННОГО ПОСТАВЩИКА

Датой признания в учете компании запасов, приобретенных или полученных безвозмездно на территории РК или по внешнеторговым контрактам, яв-

ляется дата перехода к компании большинства рисков и выгод (преимуществ), связанных с правом собственности на эти запасы. Это право определяется условиями поставки в соответствии с международными правилами толкования торговых терминов Инкотермс-2010. Инкотермс – международные правила в формате словаря, обеспечивающие од-

нозначные толкования наиболее широко используемых торговых терминов в области внешней торговли частного характера. Основным документом, подтверждающим приобретение запасов по импорту, который служит основанием для отражения операций в бухгалтерском учете, является товаросопроводительная документация.

ПРИМЕР

ТОО «А» по инвойсу и грузовой таможенной декларации (далее – ГТД) от 22 декабря 2017 года (дата выпуска в свободное обращение) приобрело в РФ на условиях **CIP** запасы на сумму 2 000 долларов США. Курс на указанную дату составлял 334,92 тенге за 1 доллар США. Отгрузка запасов на транспортное средство произведена 15 декабря 2017 года (штамп об отгрузке, указанный в товарно-сопроводительных документах).

Анализ

CIP (перевозка и страхование оплачены до определенного пункта назначения) – право собственности переходит в момент отгрузки. Поставщик обязуется оплатить расходы по перевозке и страхованию до определенного пункта назначения.

Стоимость приобретенных запасов будет признана в учете ТОО «А» на дату перехода значительных рисков и выгод, то есть 15 декабря 2017 года, и составит 669 840 тенге ($334,92 \times 2\,000$).

Согласно пункту 23 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют», на конец каждого отчетного периода:

- монетарные статьи в иностранной валюте пересчитываются по курсу на отчетную дату;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валю-

те, пересчитываются по обменному курсу на дату операции; и

- немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, пересчитываются по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости.

ПРИМЕР

ТОО «А» осуществляет поставки товара из РФ. Обычно оплата происходит после поставки товара, но бывает и предоплата. По выплаченным в иностранной валюте авансам бухгалтер начисляет курсовую разницу, а на конец отчетного периода эти авансы пересчитывает по курсу закрытия.

Анализ

По уплаченным авансам курсовая разница не возникнет, так как в соответствии с НСФО авансы являются немонетарными статьями, в отношении которых курсовые разницы не признаются. Следовательно, у ТОО «А» в данном случае по выплаченным в иностранной валюте авансам курсовая разница не возникает. Рекомендуемая корреспонденция счетов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Перечислен аванс поставщику	1610	1030
Оприходован товар на дату перехода рисков и выгод в соответствии с условием поставки по договору	1330	3310
Зачтен ранее выданный аванс	3310	1610
Оплачена кредиторская задолженность поставщику	3310	1030
Отражена переоценка кредиторской задолженности и признание курсовой разницы:		
– на сумму положительной курсовой разницы;	3310	6250
– сумму отрицательной курсовой разницы	7430	3310

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

6.3. ПРИЗНАНИЕ В КАЧЕСТВЕ РАСХОДА

При продаже запасов балансовая стоимость этих запасов признается в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка.

Запасы, использованные в качестве компонента основных средств, созданных собственными силами,

признаются в качестве расходов на протяжении срока полезного использования соответствующего актива.

Компанией могут быть реализованы излишки запасов – запасы, не используемые в производстве. Основанием для реализации запасов является договор, заключенный компанией со сторонней организацией, документ, подтверждающий переход права собственности на запасы от компании к покупателю, оформлен-

ный должным образом (накладная, акт приемки-передачи, счет-фактура, спецификация и т. п.).

Рекомендуемая корреспонденция счетов при реализации запасов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена реализация запасов по фактической себестоимости	7010	1310, 1350
Отражены запасы, реализованные на сторону	1210	6010
Отражена сумма НДС, начисленного на реализованную продукцию	1210	3130
Отражена оплата покупателем, заказчиком	1010, 1030	1210

Запасы в пути – это запасы, отгруженные компанией покупателю, но к которому не перешла значительная часть рисков и выгод, а также право собственности согласно условиям договоров. Данные запасы

после отгрузки отражаются в составе запасов компании до даты перехода рисков и выгод к покупателю.

Рекомендуемая корреспонденция счетов для отражения запасов в пути:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена отгрузка запасов по условиям договоров	1310 (субсчет «Запасы в пути»), 1350 (субсчет «Запасы в пути»)	1310, 1350
Отражена себестоимость реализованных запасов на дату перехода рисков и выгод к покупателю	7010	1310 (субсчет «Запасы в пути»), 1350 (субсчет «Запасы в пути»)
Отражен доход от реализации на дату перехода рисков и выгод к покупателю	1210	6010
Отражена сумма НДС, начисленного на реализованную продукцию	1210	3130
Отражена оплата покупателем, заказчиком	1010, 1030	1210

6.4. УЧЕТ ОТГРУЖЕННОЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОТГРУЖЕННЫХ ТОВАРОВ

На складе производится подборка наименований и количества готовой продукции или товаров на отгрузку. Складским работником готовится расходная накладная (в трех-четырех экземплярах). Данная накладная является внутренним документом и разрабатывается компанией самостоятельно. При вывозе готовой продукции или товаров покупателем самостоятельно компания получает от покупателя доверенность по форме Д-1 (приложение 6 к Приказу министра финансов РК от 20 декабря 2012 года № 562 (далее – Приказ № 562), которая применяется для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного субъекта при получении материальных цен-

ностей (в т. ч. запасов). Доверенность выдается работнику на срок не более 10 дней. Срок определяется компанией в индивидуальном порядке, но не более 10 дней. Готовая продукция собственного производства или товары считаются отгруженными при наличии подготовленных отгрузочных документов и подписей ответственных лиц в них: накладной, ГТД (оригинал или заверенная копия), железнодорожные накладные (оригиналы или копии), отгрузочная накладная, сертификаты качества и др.

Отгрузка готовой продукции на реализацию может учитываться по одному из методов: средневзвешенной стоимости, ФИФО (данные методы рассмотрены выше).

Рекомендуемая корреспонденция счетов при отгрузке компанией готовой продукции или товаров на реализацию:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отгружена готовая продукция или товары по себестоимости	7010	1320, 1330
Выставлен счет на реализацию. Отражен доход от реализации продукции	1210	6010
Начислен НДС на отгруженную готовую продукцию или товары	1210	3130

6.5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ЗАПАСОВ

В соответствии с пунктом 60 Правил ведения бухгалтерского учета, утвержденных приказом министра финансов РК от 31 марта 2015 года № 241 (далее – Правила ведения бухгалтерского учета), в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности проводится инвентаризация активов и обязательств не менее одного раза в год.

Субъекты малого предпринимательства с численностью работников не более десяти человек самостоятельно определяют период проведения инвентаризации.

Количество плановых инвентаризаций в отчетном периоде, даты их проведения, перечень активов и обя-

зательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются в учетной политике руководством субъекта.

Периодичность инвентаризации устанавливается руководителем предприятия, кроме случаев, когда она должна быть обязательна. Так, согласно пункту 62 Правил ведения бухгалтерского учета, независимо от принадлежности к различным субъектам предпринимательства инвентаризация проводится:

1) при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

2) при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи имущества;

3) в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

4) при реорганизации субъекта перед составлением разделительного бухгалтерского баланса.

Таким образом, периодичность проведения и ограничения по сроку проведения устанавливается руководством в учетной политике компании и может проводиться ежемесячно или ежеквартально, однако максимальная периодичность проведения инвентаризации согласно законодательству Республики Казахстан составляет один год.

Отсюда следует, что инвентаризация активов и обязательств проводится не менее одного раза в год. При этом, если у компании возникает необходимость проводить инвентаризацию ежемесячно, то это не запрещается.

Таким образом, периодичность проведения и ограничения по сроку проведения инвентаризации активов и обязательств законодательством не предусмотрена.

Количество инвентаризаций, срок и даты их проведения в отчетном периоде устанавливаются руководством в учетной политике компании.

До проведения инвентаризации члены комиссии:

1) знакомятся с материалами последней инвентаризации, проведенной по данным объектам, с мерами, принятыми по результатам последней инвентаризации;

2) пломбируют подсобные помещения, подвалы и другие места хранения имущества, имеющие отдельные входы и выходы;

3) проверяют исправность весоизмерительных приборов, используемых для работы комиссии в процессе проведения инвентаризации, и соблюдение установленных сроков их клеймения;

4) получают последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении имущества, подлежащего инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета признаются:

– излишки – доходом и подлежат оприходованию как доход от неосновной деятельности;

– недостачи – расходом, в том числе:

- недостача запасов и их порча в пределах норм естественной убыли (если для запаса существуют официально утвержденные нормы естественной убыли) относится на расходы;

- недостача запасов и их порча сверх норм естественной убыли списывается на виновных лиц, определенных компанией.

На время инвентаризации все операции с инвентаризуемыми запасами прекращаются, и посторонние лица в помещение, где проводится инвентаризация, не допускаются.

Комиссией оформляется инвентаризационная опись запасов по форме Инв-10 (приложение 41 к Приказу № 562).

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях, и только с письменного разрешения руководства компании, в процессе инвентаризации могут отпускаться запасы в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти запасы заносятся в отдельную инвентаризационную опись под наименованием «Запасы, отпущенные во время инвентаризации». Оформляться эта опись должна по аналогии с документами на поступившие запасы во время инвентаризации. В расходных документах делается от-

метка за подписью председателя инвентаризационной комиссии. После ее заполнения передается в бухгалтерию для оформления сличительной ведомости.

В специальных случаях используются отдельные инвентаризационные ведомости:

- *акт инвентаризации отгруженных запасов* по форме Инв-3 (приложение 34 к Приказу № 562) – применяется при инвентаризации стоимости отгруженных запасов. На запасы отгруженные, срок оплаты которых не наступил, и запасы отгруженные, но не оплаченные покупателем в срок, составляются отдельные акты. Акт инвентаризации отгруженных запасов составляется в одном экземпляре, подписывается комиссией и передается в бухгалтерию;

- *инвентаризационная опись запасов, принятых (сданных) на ответственное хранение* по форме Инв-7 (приложение 38 к Приказу № 562), – применяется при инвентаризации запасов, принятых (сданных) на ответственное хранение. Опись составляется в одном экземпляре и подписывается ответственными лицами комиссии и материально ответственным лицом или группой лиц (в случае принятия запасов на хранение). После оформления в установленном порядке опись передается в бухгалтерию. До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, материально ответственных за сохранность основных средств, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы. При инвентаризации запасов, принятых на ответственное хранение, записи в опись производятся инвентаризационной комиссией на основании проверки и пересчета запасов в натуре;

- *акт инвентаризации запасов, находящихся в пути* по форме Инв-1 (приложение 32 к Приказу № 562).

Запасы, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственным лицом в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приносятся после инвентаризации. Эти запасы отражаются в отдельной описи под наименованием «Запасы, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которой отражены эти запасы.

Запасы в инвентаризационных описях отражаются по каждому отдельному наименованию с указанием номенклатурного номера, вида, группы, артикула, сорта и количества. При установлении фактов неоприходования поступивших запасов компанией запрашиваются объяснения от лиц, получивших запасы.

В описях запасов, отгруженных и не оплаченных в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся: наименование покупателя, наименование запасов, дата отгрузки, дата выписки, номер и сумма по счету-фактуре.

Запасы, находящиеся в эксплуатации (автомобили, аккумуляторы, спецодежда, мелкий инструмент и т. п.), инвентаризируются по месту их нахождения и лицам, на ответственном хранении которых они находятся.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета оформляются компанией в *сличительной ведомости результатов инвентаризации запасов* по форме Инв-18 (приложение 49 к Приказу № 562).

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению результатов инвентаризации запасов:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена недостача запасов	1280	1310, 1350
На сумму НДС (исключение из зачета)	1280	1420
Списана недостача запасов в подотчет материально ответственному лицу (работнику предприятия)	1250	1280
Погашена недостача основных средств виновным (материально ответственным) лицом, работником предприятия	1010, 1030, 3350	1250
Списаны недостачи за счет чистой прибыли предприятия	7470 (не идущие на вычет)	1250
Списаны недостачи в случае, если виновные лица не установлены	7470 (не идущие на вычет)	1280
Взыскан ущерб по рыночным ценам, если виновные лица установлены	1280	6280
Отражено погашение ущерба	1010, 1030	1280
Если виновный не установлен или судом отказано во взыскании ущерба с виновного лица	7470 (не идущие на вычет)	1280

6.6. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При составлении финансовой отчетности в части учета запасов компания раскрывает следующую информацию:

- принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемую формулу расчета себестоимости;

- общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данной организацией;

- балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом затрат на их продажу;

- величину запасов, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода.

ГЛАВА 7. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО УЧЕТА

Производственный учет – это система формирования информации о затратах, понесенных в ходе производственного процесса, для оценки себестоимости произведенной продукции и остатков незавершенного производства в целях составления отчетности. Процесс производства, направленный на выпуск продукции, которая образует основную деятельность согласно учредительным документам хозяйствующего субъекта, называется основным производством.

7.1. УЧЕТ ЗАТРАТ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Задача калькулирования заключается в том, чтобы рассчитать такую себестоимость, которая в условиях работы на рынке могла бы обеспечить предприятию прибыль. Данные о себестоимости продукции (работ, услуг) – основа для принятия решений по управлению производством продукции.

Объектами калькулирования себестоимости являются отдельные виды продукции, работ, услуг, продукция (работы, услуги) отдельного подразделения предприятия, вся товарная продукция предприятия.

Производственный процесс по изготовлению готовой продукции состоит из нескольких этапов:

- передача товарно-материальных запасов в производство;
- выпуск готовой продукции и производственных услуг по плановой себестоимости;
- расчет фактической себестоимости.

Себестоимость продукции – это затраты предприятия на ее производство и реализацию, выраженные в денежной форме.

Для производства продукции необходимы три основных компонента:

- основные производственные материалы;
- труд производственных рабочих;
- общепроизводственные накладные расходы.

В понятие «материалы» включаются как основные производственные материалы, так и вспомогательные. Основными производственными материалами считается сырье, которое непосредственно используется для производства продукции, обеспечения нормального технологического процесса. В связи с тем, что основные производственные материалы физически входят в состав готовой продукции, стоимость использованных основных материалов должна быть включена в себестоимость готовой продукции как одна из трех составляющих производственной себестоимости.

Учет затрат основных производственных материалов в производстве продукции отражается:

- Д-т** 8110 «Основное производство»,
- К-т** 1310 «Сырье и материалы».

Вспомогательными производственными материалами считаются сырье или материалы, не входящие

физически в состав производимой продукции, но необходимые для успешного осуществления производственного процесса.

Учет затрат вспомогательных производственных материалов в производстве продукции отражается:

- Д-т** 8310 «Вспомогательные производства»,
- К-т** 1310 «Сырье и материалы».

Под трудом производственных рабочих считается труд работников, занятых в производстве готовой продукции из основных производственных материалов.

Учет затрат труда основных производственных работников на производство продукции отражается:

- Д-т** 8110 «Основное производство»,
- К-т** 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

Трудом вспомогательных рабочих считается труд работников, участвующих в процессе производства, но не занятых в производстве готовой продукции из основных производственных материалов.

Учет затрат труда вспомогательных рабочих отражается:

- Д-т** 8310 «Вспомогательные производства»,
- К-т** 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда».

В общепроизводственные накладные расходы входят все статьи, необходимые для производства продукции, за исключением основных производственных материалов и труда производственных рабочих. Несмотря на то, что статьи, отнесенные к общепроизводственным накладным расходам, необходимы для производства продукции, невозможно определить их конкретное наличие в каждом произведенном изделии.

К общепроизводственным накладным расходам относятся, например, вспомогательные производственные материалы и труд вспомогательных рабочих, ремонт и материально-техническое обеспечение, амортизационные отчисления на машины и оборудование, стоимость коммунальных услуг (тепло-, энерго-, электро- и водоснабжение), арендная плата и т. д.

Хотя в состав общепроизводственных расходов включается значительное число расходов различных видов, все они рассматриваются как одна составная часть и включаются в общую сумму общепроизводственных накладных расходов за отчетный период, которые отражаются (накапливаются) на счете 8410 «Накладные расходы» (за исключением основных и вспомогательных производственных материалов и труда основных и вспомогательных рабочих):

- Д-т** 8410 «Накладные расходы»,
- К-т** 1310 «Сырье и материалы»,
- К-т** 2420 «Амортизация основных средств»,
- К-т** 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

В конце отчетного периода все счета производственного счета – 8110 «Основное производство», 8310 «Вспомогательные производства», 8410 «Накладные

расходы» – должны быть закрыты на счете 1340 «Незавершенное производство».

По завершении процесса производства продукции необходимо признать выпуск готовой продукции. Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Организации, осуществляющие промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность, ведут учет готовой продукции на счете 1320 «Готовая продукция».

Признание готовой продукции найдет отражение в следующей корреспонденции счетов:

Д-т 1320 «Готовая продукция»,
К-т 1340 «Незавершенное производство».

7.1.1. ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Существуют следующие способы оценки готовой продукции:

- по фактической производственной себестоимости;
- нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Если готовая продукция учитывается по фактической производственной себестоимости, то в конце отчетного периода все счета производственного учета в сумме фактически понесенных затрат закрываются на дебет счета 1340 «Незавершенное производство», с которого затем признается поступление готовой продукции на склад в сумме фактических затрат на единицу изготовленной продукции. Фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на производство продукции, как прямые, так и косвенные. Поэтому при использовании этого метода практически невозможно определить себестоимость продукции по мере ее выпуска и передачи на склад готовой продукции, что создает дополнительные неудобства, в случае если продукция, изготовленная в течение месяца, реализуется в этом же периоде. При этом способе учета себестоимости, по которой принята к учету продукция одного и того же вида, изготовленная в разное время, может быть различной.

Согласно МСФО (IAS) 2 «Запасы» (п. 23–27), себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться по себестоимости каждой единицы с использованием специфической идентификации конкретных затрат.

Специфическая идентификация затрат означает, что конкретные затраты относятся на идентифицированные статьи запасов. Метод себестоимости каждой единицы предполагает, что понесенные затраты относятся на установленные единицы запасов. Этот порядок учета подходит для единиц, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были они куплены или же произведены. Тем не менее расчет себестоимости каждой единицы неприемлем в случаях, когда существует большое количество статей запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения predetermined величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций, которые остаются в запасах.

Себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 23 МСФО (IAS) 2, должна определяться с использованием метода «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) или метода средневзвешенной стоимости. Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости.

Например, запасы, используемые в одном сегменте бизнеса, могут использоваться предприятием иначе, чем аналогичные запасы в другом сегменте бизнеса. Тем не менее различие в географическом местонахождении запасов (или в применимых налоговых правилах) само по себе не является достаточным основанием для использования разных способов расчета себестоимости.

Метод ФИФО исходит из допущения того, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними.

Согласно методу средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности предприятия.

Рассмотрим подробнее указанные методы на примере.

ПРИМЕР

ООО «А» имеет следующую информацию о движении запасов компании за декабрь:

Показатели	Количество, шт.	Цена за единицу, тенге	Сумма, тенге
Остаток на начало периода	20	1 600	32 000
Поступило за период запасов:	120	–	235 500
01.12.2017 г.	20	1 800	36 000
15.12.2017 г.	85	1 900	161 500
23.12.2017 г.	15	2 500	37 500
Всего с учетом остатка на начало периода	140	–	267 500
Реализовано	120	–	–
Остаток на конец периода	20	–	–

Метод средневзвешенной стоимости

Для определения себестоимости реализованных запасов способом средневзвешенной оценки необходимо рассчитать сначала среднюю себестоимость. Средняя себестоимость запасов равна 1 910,71 тенге (267 500 тг / 140 ед.).

Себестоимость реализованных запасов будет равна 229 285 тенге (120 ед. × 1 910,71 тг/ед.), а себестоимость оставшихся запасов на конец месяца составит 38 214 тенге (20 ед. × 1 910,71 тг/ед.).

Метод ФИФО

Себестоимость реализованных запасов составляет 220 000 тенге (20 ед. × 1 600 тг/ед. + 20 ед. × 1 800 тг/ед. + 80 ед. × 1 900 тг/ед.).

Себестоимость конечного остатка в 20 единиц будет определяться по цене последней поступившей партии и составит 50 000 тенге (20 ед. × 2 500 тг/ед.).

Метод специфической идентификации

Предположим, что в течение месяца запасы были реализованы:

- 20 единиц из остатка на начало месяца;
- 20 единиц из первой партии;
- 35 единиц из второй партии;
- 15 единиц из третьей партии.

Таким образом, себестоимость реализованных запасов составит 172 000 тенге (20 ед. × 1 600 тг/ед. + 20 ед. × 1 800 тг/ед. + 35 ед. × 1 900 тг/ед. + 15 ед. × 2 500 тг/ед.), а остаток запасов – 95 000 тенге (50 ед. × 1 900 тг/ед. (вторая партия)).

7.1.2. ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПО НОРМАТИВНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Если учет готовой продукции осуществляется по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то в организации устанавливаются нормативные (плановые) цены на продукцию, которые сохраняются постоянными в течение достаточно долгого времени и по которым в течение месяца продукция приходуется на склад и списывается со склада при ее реализации или ином выбытии.

Данный метод больше всего подходит компании, чья деятельность состоит из ряда одинаковых или повторяющихся операций, что в первую очередь характерно для промышленности, где операции часто имеют циклический характер. Используется он также на тех предприятиях, где речь идет о массовом производстве однотипной продукции или, во всяком случае, об относительно больших ее объемах. В противном случае нормативный метод может оказаться слишком дорогостоящим. Именно вероятность того, что процесс разработки нормативов может оказаться довольно дорогим, и является основным недостатком этого метода.

Преимущества нормативного метода – это возможность использования разработанных нормативов затрат в процессе планирования при составлении смет, для оценки запасов в балансе, контроля за уровнем затрат и др.

Что же такое норматив? В широком смысле – это определенный уровень соответствия желаемому или возможному. В учете под нормативами понимают затраты на единицу продукции. Нормативы устанавливаются для всех элементов затрат: на основные материалы, оплату труда основных производственных рабочих и производственных накладных расходов, что в сумме дает нормативную себестоимость единицы продукции. Они могут быть установлены на основе фактически достигнутых результатов или на основе исследований.

Нормативы, основанные на фактически достигнутых результатах, таят в себе опасность включения прошлых ошибок или неэффективных действий в планы на будущее. Несмотря на это, они широко используются на практике, так как этот способ не требует боль-

ших затрат и обходится гораздо дешевле, чем применение исследований.

Нормативы, установленные вторым способом, основываются на пристальных наблюдениях, детальных исследованиях всего процесса и каждой операции отдельно.

При разработке норматива по материалам исследуется потребность в количестве материала каждого вида на одно изделие исходя из требований технологического процесса, требуемых методов обработки, возможных отходов или потерь, возможности замены одного материала другим и т. п. Таким образом, устанавливается необходимое количество материалов по каждой операции для получения готового изделия. Затем проводятся исследования рынка этих материалов и прогнозирование цен для установления нормативной цены за единицу материала.

И только после этого устанавливается норматив затрат на основные материалы на единицу продукции умножением норматива расхода материала на нормативную цену этого материала, например, 5 кг/ед. × 500 тг/кг = 2 500 тенге – норматив на одно изделие.

Для установления норматива затрат на оплату труда проводится хронометраж рабочего времени, основная цель которого – выявить лишние или нежелательные действия, исключить их и определить наиболее эффективный метод обработки. На основании данных хронометража и квалификации работников, которые имеются на предприятии и смогут выполнять данную операцию, устанавливается норматив времени обработки единицы, который учитывает и неизбежные простои вследствие техобслуживания оборудования, так называемые нормативные простои. Тарифные ставки устанавливаются обычно самим предприятием исходя из условий контрактов или договоров. Для получения норматива затрат на оплату основного труда норматив времени обработки умножается на нормативную тарифную ставку, например, 2 ч/ед. × 500 тг/ч = 1 000 тенге – норматив труда на единицу продукции.

Один из самых трудоемких процессов нормативного метода – разработка нормативов производственных накладных расходов на единицу продукции, потому что ставка распределения накладных расходов

сама по себе расчетная величина (накладные расходы, деленные на объем базы распределения), кроме этого, накладные расходы обязательно представлены расходами двух видов:

– переменными накладными расходами, величина которых меняется прямо пропорционально изменению объема (например, электроэнергия, потребляемая оборудованием, смазочные средства и др.);

– постоянными накладными расходами, величина которых в определенном периоде времени неизменна (аренда помещений/оборудования, амортизация, коммунальные услуги и т. п.), как бы ни менялся объем.

Если затраты на основные материалы и оплату основного труда довольно просто проследить до каждого изделия и, соответственно, установить норматив затрат на единицу, то накладные расходы практически невозможно измерить на единицу продукции, так как нет прямой связи между суммой накладных расходов и произведенным объемом конкретных изделий.

Нормативная ставка переменных накладных расходов в этом случае определяется делением прогнозируемых затрат, например, на электроэнергию (причем необходимо оценить не только объем потреблен-

ных киловатт-часов, но и ожидаемые тарифы на электроэнергию), на прогнозируемый объем базы распределения (например, машино-часы). Затем норма затрат базы распределения на единицу продукции (нормативное время обработки единицы на станках) умножается на нормативную ставку накладных расходов, и в итоге устанавливается норматив переменных накладных расходов на единицу продукции.

Тем более невозможно проследить связь между постоянными накладными расходами и конкретными изделиями, например, аренда производственного помещения неизбежна в определенном периоде времени, независимо от того, какой объем каждого вида продукции будет произведен. Подходящей основой распределения постоянных накладных расходов могут быть: время работы оборудования, время труда основных рабочих, затраты на основные материалы, сумма прямых затрат, отпускная цена и другие, наиболее полно отображающие связь величины накладных расходов и выбранной основы распределения для каждого конкретного производства. Нормативы постоянных накладных расходов на единицу устанавливаются по схеме, аналогичной переменным накладным.

ПРИМЕР

ТОО «А» накладные расходы распределяет на изделия пропорционально времени труда основных рабочих, которое составляет 2 часа на единицу. Ставка распределения составляет 150 тенге в час. Норматив по накладным расходам составит $2 \text{ ч/ед.} \times 150 \text{ тг/ч} = 300 \text{ тенге}$ – норматив накладных расходов на единицу.

Анализ

Всего норматив затрат на выпуск единицы продукции составил 3 800 тенге:

– норматив затрат на основные материалы – 2 500 тенге ($5 \text{ кг/ед.} \times 500 \text{ тг}$);

– норматив затрат на оплату основного труда – 1 000 тенге ($2 \text{ ч/ед.} \times 500 \text{ тг/ч}$);

– норматив по накладным расходам – 300 тенге.

Далее, используя рассчитанный норматив затрат на единицу продукции, в работу было запущено 200 единиц вышеуказанных изделий с нормативной себестоимостью 3 800 тенге на единицу, для производства которых со склада было затребовано 400 кг материала, учитываемого по фактическим затратам на приобретение, составляющим 1 200 тенге за килограмм.

С кредита счета материалов на складе будет списано фактически отпущенное количество материалов, оцененное по фактическим затратам на его приобретение, а по дебету счета производственного учета 8110 «Основное производство» будут признаны фактические затраты на производство 200 изделий в сумме 180 000 тенге.

Признание отпущенных в производство материалов ($400 \text{ кг} \times 1 200 \text{ тг/кг}$):

Д-т	8110	«Основное производство»	480 000
-----	------	-------------------------	---------

К-т	1310	«Сырье и материалы»	480 000
-----	------	---------------------	---------

Далее по кредиту счета 8110 «Основное производство» будут списаны и отнесены на счет 1340 «Незавершенное производство» нормативные расходы в сумме 500 000 тенге ($5 \text{ кг} \times 200 \text{ ед.} \times 500 \text{ тг/кг}$):

Д-т	1340	«Незавершенное производство»	500 000
-----	------	------------------------------	---------

К-т	8110	«Основное производство»	500 000
-----	------	-------------------------	---------

Остаток по кредиту счета 8110 «Основное производство» в сумме 20 000 тенге будет представлять собой благоприятное отклонение в виде экономии основных материалов.

Продолжение примера

ТОО «А» на производство 200 изделий было затрачено 400 часов рабочего времени при часовом тарифе 600 тенге, а фактические производственные накладные расходы составили за период 65 000 тенге.

Признание фактических затрат на оплату труда: ($400 \text{ ч} \times 600 \text{ тг}$):

Д-т	8110	«Основное производство»	240 000
-----	------	-------------------------	---------

К-т	3350	«Краткосрочная задолженность по оплате труда»	240 000
-----	------	---	---------

Признание нормативных затрат на оплату труда ($2 \text{ ч} \times 200 \text{ ед.} \times 500 \text{ тг}$):

Д-т	1340	«Незавершенное производство»	200 000
-----	------	------------------------------	---------

К-т	8110	«Основное производство»	200 000
-----	------	-------------------------	---------

Остаток по дебету счета 8110 «Основное производство» в сумме 40 000 тенге будет представлять собой неблагоприятное отклонение в виде перерасхода затрат на оплату труда.

Накопившуюся сумму фактических накладных расходов на счете 8410 «Накладные расходы» необходи-

мо распределить и отнести на счет 1340 «Незавершенное производство» следующим образом (2 ч × 200 ед. × 150 тг/ч):

Д-т	1340	«Незавершенное производство»	60 000
К-т	8410	«Накладные расходы»	60 000

Остаток по дебету счета 8410 «Накладные расходы» в сумме 5 000 тенге будет представлять собой неблагоприятное отклонение в виде перерасхода накладных расходов.

Признание готовой продукции (500 000 + 200 0000 + 60 000) или (200 ед. × 3 800):

Д-т	1320	«Готовая продукция»	760 000
К-т	1340	«Незавершенное производство»	760 000

Отгрузка готовой продукции:

Д-т	7010	«Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»	760 000
К-т	1320	«Готовая продукция»	760 000

Понесенные производственные затраты признаются в учете по дебету калькуляционного счета 1340 «Незавершенное производство» только в пределах норматива. Соответственно, и готовая продукция списывается со счета «Незавершенное производство», приходится на счет 1320 «Готовая продукция», а затем, при отгрузке, относится на себестоимость реализованной продукции в отчете о прибыли и убытках по нормативной себестоимости. Таким образом, в течение отчетного периода и запасы, и себестоимость продажи учитываются по нормативным затратам.

И только в конце года временные счета отклонений закрываются и в полном объеме списываются на себестоимость реализованной продукции, если нормативы реальны и отражают сложившиеся условия данного отчетного периода:

Д-т	7010	«Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг»	25 000
Д-т	8110	«Основное производство» (отклонение по материалам)	20 000
К-т	8100	«Основное производство» (отклонение по затратам на оплату труда)	40 000
К-т	8400	«Накладные расходы» (отклонение по накладным расходам)	5 000

Незавершенное производство и готовая продукция при этом оцениваются в балансе по нормативным затратам. И если в течение отчетного периода себестоимость реализации признавалась в учете по нормативным затратам, то после этой проводки в целом за год мы получаем фактическую себестоимость реализации: 760 000 + 45 000 = 805 000 тенге, которая и будет отражена в отчете о прибыли и убытках.

Если же нормативы не лучшим образом отражают условия, в которых функционирует предприятие, то отклонения распределяются между запасами и себестоимостью реализации. Незавершенное производство и готовая продукция при этом оцениваются в балансе по фактическим затратам.

Таким образом, применение нормативного метода калькулирования позволяет экономить время и затраты на обработку информации благодаря отсутствию необходимости отслеживать фактическую себестоимость реализованной продукции и запасов. Кроме того, он дает возможность усилить контрольную функцию, так как отражение отклонений на счетах в момент их возникновения позволяет вовремя выявить причину перерасхода или экономии и принять решение о ликвидации причин перерасхода или, возможно, усиления действия благоприятных факторов.

7.2. УЧЕТ И ОЦЕНКА ЗАПАСОВ ПО МСФО

Одним из важнейших вопросов учета запасов является их оценка. Сопоставление и сведение в еди-

ном отчете разных объектов учета возможно с помощью такого метода бухгалтерского учета, как оценка. Оценка – это процесс определения денежных сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и включаться в отчет о финансовом положении и в отчет о совокупном доходе.

Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов.

Затраты на приобретение

Затраты на приобретение включаются в себестоимость запасов, представленных в виде товаров, сырья и материалов. К этой группе затрат относятся: цена покупки (по счету-фактуре или инвойсу поставщика), импортные пошлины (пошлины на ввоз), налоги (кроме тех, которые возмещаются компании налоговыми органами), транспортно-заготовительные расходы (расходы на транспортировку, обработку и другие, включая расходы по страхованию грузов) и прочие расходы, прямо связанные с приобретением запасов.

ПРИМЕР

ТОО «А» приобрело материал – 12 м³ стоимостью 35 000 тенге (включая НДС 12 %) за 1 м³. Поставщиком выставлен счет-фактура на сумму 420 000 тенге.

Анализ

В бухгалтерском учете будут произведены следующие бухгалтерские записи:

1. На фактическую себестоимость приобретенного материала (стоимость без НДС) на основании счета-фактуры поставщика:

Д-т	1310	«Сырье и материалы»	375 000
К-т	3310	«Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»	375 000

2. На сумму НДС:

Д-т	1420	«Налог на добавленную стоимость»	45 000
К-т	3310	«Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»	45 000
3. Оплачен счет поставщика на поставленный материал:			
Д-т	3310	«Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»	420 000
К-т	1030	«Денежные средства на текущих банковских счетах»	420 000

Затраты на переработку

Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно связанные с процессом производства. К этой группе затрат относятся:

- прямые производственные затраты (в том числе затраты на оплату труда и отчисления);
- производственные накладные расходы (постоянные и переменные);
- прочие затраты на переработку.

Особенностью прямых производственных затрат является то, что их можно отнести непосредственно на определенный продукт. К прямым затратам обычно относят затраты на оплату труда производственного персонала и затраты сырья и основных материалов.

Производственные накладные расходы – это косвенные производственные расходы, понесенные при переработке сырья и материалов в готовую продукцию. Они представляют собой совокупность различных затрат, связанных с производством, которые не могут быть непосредственно отнесены на конкретные виды готовой продукции. К таким расходам относятся:

- вспомогательные материалы;
- косвенные расходы на оплату труда (зарботная плата вспомогательных рабочих с отчислениями, оплата сверхурочной работы и пр.);
- другие косвенные производственные расходы (затраты на содержание цеховых зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, амортизация оборудования, коммунальные услуги, арендная плата).

В свою очередь, производственные накладные расходы по отношению к объему продукции делятся на постоянные и переменные.

Постоянные производственные накладные расходы – косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, но в расчете на единицу продукции изменяются в зависимости от изменения уровня производства. К таким расходам относятся: амортизация, обслуживание зданий и оборудования, затраты по аренде, расходы по административному управлению и другие.

Распределение постоянных производственных накладных расходов на затраты по переработке осуществляется с учетом нормальной загрузки производственных мощностей. Нормальная загрузка – это объ-

ем производства, достижение которого ожидается в среднем за несколько периодов или сезонов работы в обычных условиях, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Фактический уровень производства может использоваться в том случае, когда он приближенно соответствует нормальной загрузке.

МСФО (IAS) 2 отражает общий подход, принятый в международных стандартах, в соответствии с которым выделяют две базовые категории издержек – затраты на продукт и расходы периода.

Сумма постоянных накладных расходов, относимая на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или простаивающего оборудования. То есть низкий уровень или остановка производства не принимаются во внимание при определении нормы распределения постоянных накладных производственных расходов. В результате чего образуются отклонения между затратами, отнесенными на продукцию, и затратами, учтенными в отчетном периоде. Нераспределенные накладные расходы признаются как расход в периоде их возникновения. Отклонения неиспользуемой производственной мощности должны включаться в состав себестоимости реализованной продукции. Когда компания работает при полной (теоретической) производственной мощности, эти расходы должны включаться в стоимость запасов и впоследствии признаваться в составе реализованной продукции.

В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимая на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались сверх себестоимости.

Переменные производственные накладные расходы – те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объемов производства, а в расчете на единицу продукции представляют собой постоянную величину. К этим затратам относят косвенные расходы на оплату труда, косвенные расходы сырья и материалов. Переменные производственные накладные расходы, так же как и постоянные производственные накладные расходы, подлежат систематическому распределению и относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

ПРИМЕР

Производственные накладные расходы ТОО «А» включают в себя:

- *заработную плату руководителя производства – 250 000 тенге;*
- *прочие накладные расходы – 150 000 тенге.*

Итого – 400 000 тенге.

Расходы на оплату труда производственного персонала (прямые расходы) составляют 1 800 000 тенге. Производственная мощность используется на 80 %.

Анализ

Рассчитаем ту часть производственных накладных расходов, которая признается в себестоимости запасов:

– соотношение накладных и прямых расходов = накладные расходы / прямые расходы = $(250\,000 + 150\,000) / 1\,800\,000 = 0,22$;

– сумма расходов, включаемых в остаток запасов = прямые расходы × соотношение накладных и прямых расходов × норма использования производственных мощностей = $1\,800\,000 \times 0,22 \times 80\% = 316\,800$ тенге.

Оставшаяся сумма в размере 83 200 тенге ($400\,000 - 316\,800$) признается расходом в отчете о совокупном доходе. В бухгалтерском учете производят запись:

Д-т	1310	«Сырье и материалы»	316 800
Д-т	7470	«Прочие расходы»	83 200
К-т	8410	«Накладные расходы»	400 000

В результате производственного процесса одновременно может производиться более чем один продукт. Если при изготовлении совместно производимых или побочных продуктов затраты на переработку каждого продукта не могут быть определены отдельно, то такие затраты должны быть распределены между продуктами в соответствии с каким-либо обоснованным критерием (на рациональной и последовательной основе). Например, его количеством или продажной стоимостью каждого продукта на том этапе производственного процесса, когда продукты становятся идентифицируемыми, или по завершении производственного процесса.

Большинство побочных продуктов по своей природе незначительны. В случаях, когда побочные продукты незначительны, субъект должен измерять такие продукты по цене возможной продажи за вычетом затрат на завершение и продажу и вычитать получившуюся сумму из стоимости основного продукта. В результате балансовая стоимость основного продукта незначительно отличается от его себестоимости.

Прочие затраты

Прочие затраты включают затраты, понесенные при транспортировке к месту расположения запасов в настоящее время или в процессе приведения их в надлежащее состояние (транспортировка запасов готовой продукции на склад, затраты на конструирование товара по индивидуальным заказам и др.). Прочие затраты включаются в себестоимость запасов только в той степени, в которой они связаны с доведением их до современного местоположения и состояния.

Затраты на оплату процентов по заемным средствам, связанным с приобретением запасов, включаются в себестоимость запасов лишь в том случае, если подготовка запасов к использованию требует длительного времени, в противном случае оплата процентов по заемным средствам включается в расходы текущего периода.

В себестоимость запасов не включаются определенные группы затрат. Они относятся к отчетному периоду, в котором возникли, и списываются на уменьшение прибыли. Расходами периода признаются следующие затраты:

- сверхнормативные (по оптимальным нормам расхода, установленным на предприятии) потери сырья и материалов, затраченного труда и прочие не планируемые производственные затраты;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу, то есть если хранение не предусмотрено технологическим процессом;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и соответствующего состояния;
- затраты, связанные с реализацией (сбытовые расходы).

Учет операций по переработке давальческого сырья

Рассмотрим на примере операции по договору переработки давальческого сырья, когда заказчик обязуется поставить принадлежащее ему на праве собственности сырье, а переработчик обязуется принять сырье и выполнить работу по его переработке.

ПРИМЕР

ТОО «А» приобрело металл из Российской Федерации и далее на территории Республики Казахстан передало ТОО «В» данный металл для сплава и изготовления готового изделия. Полученное изделие ТОО «А» планирует реализовать заказчику – ТОО «С».

Анализ

В данном случае имеет место передача в переработку собственного (давальческого) сырья стороннему контрагенту для получения готового изделия. Так как ТОО «А» передает сырье в переработку стороннему контрагенту, а затем планирует реализовать готовую продукцию, полученную вследствие данной переработки, то такая деятельность считается производственной. А значит, материалы, которые переданы в переработку на сторону, и затраты, связанные с данной переработкой, учитываются на балансовых счетах организации. Затраты, связанные с переработкой на стороне сырья, аккумулируются на производственных счетах организации вместе с прочими затратами, связанными с производством данного вида продукции.

Для детального отражения операций с давальческим сырьем, возможно, следует открыть субсчет 1351 «Материалы, переданные в переработку».

Рекомендуемая корреспонденция счетов по передаче сырья в переработку и получение готовой продукции от стороннего контрагента из переработки:

Содержание операции	Д-т	К-т
Приобретено сырье и материалы (металл)	1310	3310
Произведена передача сырья (металла) в переработку ТОО «В»	1351	1310
Отражена операция по оприходованию готовой продукции, полученной вследствие переработки переданного сырья	1320	8110
Отнесены на затраты услуги по переработке	8110	3310
Отнесена в зачет сумма НДС	1420	3310
Произведена оплата за услуги по переработке	3310	1010, 1030
Списано сырье, переданное на переработку для изготовления готовой продукции	8110	1351
Отражен возврат оставшегося сырья из переработки	1310	1351
Отражена реализация готовой продукции ТОО «С»	1210	6010
Себестоимость готовой продукции	7010	1320

7.3. УЧЕТ И ОЦЕНКА ЗАПАСОВ ПО НСФО

Для исчисления себестоимости продукции нужно руководствоваться пунктами 36 и 37 § 3 раздела 2 «Учет запасов» НСФО.

Согласно пункту 36 НСФО, себестоимость самостоятельно произведенных запасов состоит из покупной цены сырья и материалов, затраченных на их производство, импортных пошлин, налогов (кроме возмещаемых).

На основании пункта 37 НСФО, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные для того, чтобы обеспечить текущее местонахождение и состояние запасов, признаются расходами в том периоде, в котором они понесены.

Таким образом, себестоимость продукции предприятия должна включать только затраты на сырье и материалы. Остальные производственные затраты, связанные с переработкой сырья и материалов в готовую продукцию, и прочие затраты, такие как заработная плата производственных работников, амортизация производственного оборудования, аренда производственного помещения и т. д., признаются расходами периода.

7.4. ДОКУМЕНТООБОРОТ

На производственных предприятиях рекомендуется использовать специфические первичные документы, закрепленные в учетной политике предприятия:

- спецификация заказа – документ, содержащий подробное описание конкретной партии изделий (количество, модель, размер);

- заявка на отпуск материалов – документ, в котором указаны требования к запрашиваемым материалам (количество, вес, цвет, артикул и т. д.). По факту перемещения материалов со склада в цех оформляется соответствующая накладная на внутреннее перемещение материалов;

- заказ-наряд либо технический отчет – документ, в котором описывается подробный перечень используемых материалов, дополнительно понесенные затраты на изготовление;

- карточка учета рабочего времени – документ, в котором указываются на каждый заказ в отдельности: производственный участок, квалификация работников,

количество рабочих часов, часов простоя и другие показатели в зависимости от специфики производства;

- карточка технического обслуживания – документ, в котором отражаются все проведенные наладки оборудования, техническое обслуживание, ремонтные работы и аналогичные работы, связанные с выполнением конкретного заказа;

- калькуляция себестоимости заказа – сводный документ, содержащий информацию обо всех затратах, связанных с выполнением конкретного заказа.

Перечисленный перечень документов не является полным и обязательным для производственных предприятий.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 7 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III (далее – Закон о бухгалтерском учете), бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов. Формы или требования к первичным документам, применяемым для оформления операций или событий, утверждают уполномоченным органом и (или) Национальным Банком РК в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Приказом министра финансов РК от 20 декабря 2012 года № 562 (далее – Приказ № 562) утверждены формы первичных учетных документов.

Согласно Правилам ведения бухгалтерского учета, утвержденным приказом министра финансов РК от 31 марта 2015 года № 241, для учета движения активов между подразделениями субъекта применяются накладные на внутреннее перемещение по форме ДА-4 (приложение 19 к Приказу № 562).

Для оформления приемки-передачи активов из ремонта, реконструкции (модернизации) применяется акт приемки-передачи отремонтированных, реконструированных (модернизированных) активов по форме А-5 (приложение 15 к Приказу № 562).

Для учета реализации запасов применяется накладная на отпуск запасов на сторону по форме 3-2 (приложение 26 к Приказу № 562).

Также предприятие может самостоятельно разработать форму документов с учетом требований пункта 3 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете.

Таким образом, производственные документы, используемые предприятием на ежедневной основе, а также порядок составления, ведения таких документов устанавливаются руководством предприятия и закрепляются в учетной политике.

ГЛАВА 8. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

Оплата труда – система отношений, связанных с обеспечением работодателем обязательной выплаты работнику вознаграждения за его труд в соответствии с Трудовым кодексом Республики Казахстан от 23 ноября 2015 года № 414-V (далее – Трудовой кодекс) и иными нормативными правовыми актами Республики Казахстан, а также соглашениями, трудовым, коллективным договорами и актами работодателя (приказы, распоряжения, инструкции, правила, положения, графики сменности, графики вахт, графики отпусков, издаваемые работодателем, и т. д.).

Условия оплаты труда, определенные соглашениями, трудовым, коллективным договорами и актами работодателя, **не могут быть ухудшены** по сравнению с условиями, установленными Трудовым кодексом и иными нормативными правовыми актами Республики Казахстан (п. 5 ст. 107 Трудового кодекса).

Оплата труда государственных служащих кроме Трудового кодекса регулируется следующими нормативными правовыми актами:

- Законом РК «О государственной службе Республики Казахстан» от 23 ноября 2015 года № 416-V (глава 9 «Социальные гарантии государственных служащих, членов их семей») (далее – Закон о государственной службе);

- Постановлением Правительства РК «О системе оплаты труда гражданских служащих, работников организаций, содержащихся за счет средств государственного бюджета, работников казенных предприятий» от 31 декабря 2015 года № 1193;

- Указом Президента РК «О единой системе оплаты труда работников органов Республики Казахстан, содержащихся за счет государственного бюджета и сметы (бюджета) Национального Банка Республики Казахстан» от 17 января 2004 года № 1284.

При разработке системы оплаты труда работников организаций частной формы собственности следует руководствоваться Методическими рекомендациями по разработке системы оплаты труда работников организаций частной формы собственности (согласованы вице-министром здравоохранения и социального развития РК от 27 мая 2016 года).

Заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, ко-

личества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Размер заработной платы работника устанавливается дифференцированно, в зависимости от квалификации работника, сложности, количества и качества выполняемой работы, а также условий труда.

Отнесение выполняемых работ к определенной сложности (тарификация работы, присвоение квалификационных разрядов) осуществляется в соответствии с Квалификационным справочником должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденным приказом министра труда и социальной защиты населения РК от 21 мая 2012 года № 201-е-м, и Единым тарифно-квалификационным справочником работ и профессий рабочих (ЕТКС), утвержденным приказом министра труда и социальной защиты населения РК от 4 октября 2012 года № 384-е-м (пп. 46 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса).

Квалификационные характеристики отдельных должностей специалистов государственных учреждений и казенных предприятий, общих для всех сфер деятельности, утверждены приказом министра здравоохранения и социального развития РК от 1 сентября 2016 года № 775 (пп. 16-2 ст. 16 Трудового кодекса).

Размер месячной заработной платы работника, отработавшего полностью определенную на этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), **не может быть ниже минимального размера месячной заработной платы**. Минимальный размер месячной заработной платы, продолжительность ежедневной работы (рабочей смены), основной оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск являются **минимальными социальными стандартами в сфере труда** в соответствии со статьей 11 Закона РК «О минимальных социальных стандартах и их гарантиях» от 19 мая 2015 года № 314-V. Минимальный размер заработной платы (МРЗП), устанавливаемый ежегодно Законом РК о республиканском бюджете на соответствующий финансовый год, не должен быть ниже прожиточного минимума. На 2018 год МРЗП равен 28 284 тенге. МРЗП, соответственно, не может быть ниже МРЗП, разделенного на среднемесячное количество рабочих часов согласно балансу рабочего времени на соответствующий календарный год.

ПРИМЕР

Определить на 2018 год минимальный размер часовой заработной платы работника, выполнившего свои трудовые обязанности, при пятидневной 40-часовой рабочей неделе.

Минимальный размер часовой заработной платы будет равен 172,46 тенге (28 284 тенге / 164,00 часа, при этом 28 284 – МРЗП, 164,00 – среднемесячное количество рабочих часов по балансу рабочего времени в 2018 году при пятидневке).

Согласно статье 105 Трудового кодекса, оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, устанавливается в повышенном размере по сравнению с оплатой труда работников, занятых на работах с нормальными условиями труда, путем установления повышенных должностных окладов (ставок) или доплат,

размер которых определяется коллективным договором или актом работодателя с учетом отраслевых коэффициентов, классифицирующих условия труда по степени вредности и опасности, определяемых отраслевым соглашением.

Оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условия-

ми труда, в повышенном размере осуществляется согласно Списку производств, цехов, профессий и должностей, перечню тяжелых работ, работ с вредными и (или) опасными условиями труда, утвержденному приказом министра здравоохранения и социального развития РК от 28 декабря 2015 года № 1053.

Заработная плата выплачивается работнику за фактически отработанное им время, учтенное в документах работодателя по учету рабочего времени.

Рабочее время может быть нормальной продолжительности, сокращенной продолжительности и неполным (неполный рабочий день, неполная рабочая неделя).

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет для работника ограничений в продолжительности оплачиваемого ежегодного трудового отпуска, исчисления трудового стажа и других прав в сфере труда, установленных Трудовым кодексом, трудовым, коллективным договорами, соглашениями (п. 2 ст. 70 Трудового кодекса).

Нормальная продолжительность рабочего времени не должна превышать **40 часов в неделю** (п. 1 ст. 68 Трудового кодекса).

Сокращенная продолжительность рабочего времени устанавливается:

- 1) для работников, не достигших восемнадцатилетнего возраста;
- 2) работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда;
- 3) работников-инвалидов I и II групп.

Пятидневная или шестидневная рабочая неделя устанавливается работодателем в соответствии с условиями трудового и коллективного договоров или актом работодателя.

Продолжительность ежедневной работы не может превышать 8 часов, за исключением случаев, предусмотренных Трудовым кодексом и иными законами РК.

Сменная работа может устанавливаться в случаях, когда длительность производственного процесса превышает допустимую продолжительность ежедневной работы. При сменной работе продолжительность рабочей смены, переход из одной рабочей смены в другую устанавливаются графиками сменности.

Согласно статье 75 Трудового кодекса, на непрерывно действующих производствах, в цехах, на участках и некоторых видах работ, где по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная для

данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, применяется **суммированный учет рабочего времени**.

Бухгалтерский учет вознаграждений работникам осуществляется согласно МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

Расходы по вознаграждениям работников включают заработную плату, оплачиваемые отпуска, премии, пособия и другие выплаты работникам. Ведомость учета по оплате труда для субъектов малого предпринимательства составляется по форме согласно приложению 2 к Национальному стандарту финансовой отчетности, утвержденному приказом министра финансов РК от 31 января 2013 года № 50.

8.1. СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

Труд работников оплачивается повременно, сдельно или по иным системам оплаты труда. Оплата может производиться за индивидуальные и (или) коллективные результаты труда.

Оплата труда может формироваться на основе тарифной, бестарифной или смешанной систем.

Тарифная система оплаты труда включает в себя тарифную ставку (оклады), тарифную сетку и тарифные коэффициенты.

Бестарифная система оплаты труда основывается на долевым распределении средств, предназначенных на оплату труда, в зависимости от критериев и на принципах оценки профессиональных качеств работников и их вклада в конечный результат.

Смешанная система оплаты труда может содержать элементы как тарифной, так и бестарифной системы оплаты труда.

Организация самостоятельно устанавливает систему оплаты труда. При этом в пределах одной организации разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда. Порядок применения той или иной системы оплаты труда к конкретному сотруднику оговаривается в трудовом договоре, а общий порядок, принятый в организации, утверждается в коллективном договоре, актами работодателя, например Положением об оплате труда.

Рассмотрим наиболее распространенные системы оплаты труда (табл. 1).

Таблица 1

Основные системы оплаты труда

1. Повременная система оплаты труда				
Оплата производится за фактически отработанное время. В основе расчета – оклад или тариф				
1.1. Простая повременная Зарплата (при окладе) = средний дневной заработок × количество отработанных дней. Зарплата (при тарифной ставке) = тарифная ставка часовая (дневная) × количество отработанных часов (дней)			1.2. Повременно-премиальная Зарплата = зарплата по окладу (тарифу) + премия	
2. Сдельная система оплаты труда				
Оплата производится за объем выполненных работ независимо от потраченного времени. В основе расчета – сдельные расценки				
2.1. Простая сдельная Зарплата = сдельная расценка за единицу продукции × количество продукции	2.2. Сдельно-премиальная Зарплата = зарплата прямая сдельная + премия	2.3. Сдельно-прогрессивная Увеличение расценки оплаты за выработку сверх нормы	2.4. Косвенно-сдельная Зарплата вспомогательных рабочих = проценты от зарплат основных рабочих	2.5. Аккордная Объем работ и расценок устанавливается за комплекс работ в целом. Выплаты участникам зависят от квалификации и личного трудового участия работника
3. Комиссионная система оплаты труда				
Оплата производится в размере процента от выручки				
3.1. С применением минимального оклада Зарплата = минимальный оклад + проценты от выручки			3.2. Без применения минимального оклада Зарплата = проценты от выручки	

8.1.1. ПОВРЕМЕННАЯ СИСТЕМА ОПЛАТЫ ТРУДА

При **повременной оплате труда** размер заработной платы определяется в зависимости от фактически отработанного времени и установленной в зависимости от квалификации тарифной ставки рабочего (должностного оклада служащего). Такая оплата применяется тогда, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются учету.

Простая повременная

Система оплаты, при которой оплата труда производится только по одному показателю – отработанному времени.

Оплата производится умножением среднего дневного (часового) заработка (тарифа) на количество отработанного времени независимо от объема выполненных работ.

ПРИМЕР

Менеджеру установлен должностной оклад – 80 000 тенге в месяц. Оплата труда – простая повременная. Режим работы – пятидневка. В ноябре 2018 года им отработано 20 рабочих дней при балансе рабочего времени – 22 рабочих дня.

Начисленная заработная плата за ноябрь будет равна 72 720 тенге ($80\,000 \text{ тенге} / 22 = 3\,636 \text{ тенге}$ (средний дневной заработок); $3\,636 \text{ тенге} \times 20 \text{ дней}$).

ПРИМЕР

Начислить заработную плату слесарю IV разряда. Оплата – простая повременная. Часовая тарифная ставка – 320 тенге. В июне отработано 168 часов.

Начисленная заработная плата за июнь будет равна 53 760 тенге ($320 \text{ тенге} \times 168 \text{ ч}$).

Повременно-премиальная

Такая система оплаты труда предполагает выплату премии работникам-повременщикам на основании заранее установленных определенных показателей и условий

премирования, обусловленных положениями о премировании. Размер оплаты зависит не только от отработанного времени по тарифу, но и от премии за достижение определенных количественных и качественных показателей.

ПРИМЕР

Работнику отдела сбыта установлен месячный оклад в размере 50 000 тенге. Положением о премировании установлено, что работникам отдела сбыта, добросовестно выполняющим служебные обязанности, выплачивается ежемесячная премия в размере 15 % от оклада. В апреле работник отработал месяц полностью, без нареканий. Рассчитать заработную плату.

Заработная плата составит 57 500 тенге ($50\,000 \text{ тенге} + 7\,500 \text{ тенге}$), включая премию 7 500 тенге ($50\,000 \text{ тенге} \times 15\%$).

8.1.2. СДЕЛЬНАЯ СИСТЕМА ОПЛАТЫ ТРУДА

При **сдельной оплате труда** за каждую произведенную единицу продукции (работы, услуги) надлежащего качества устанавливается определенный размер заработной платы – сдельная расценка. То есть заработок зависит от количества произведенных единиц продукции или выполненного объема работ с учетом их качества, сложности и условий труда.

Сдельная форма оплаты труда применяется в случаях, когда есть реальная возможность фиксировать количество показателей результата труда и нормировать его путем установления норм выработки и времени. **Норма выработки** – это объем продукции, который должен быть произведен работником в единицу рабочего времени. **Норма времени** – это количество рабочего времени, выраженное в часах, мину-

тах, необходимое для изготовления работником единицы продукции (операции). На основании этих норм рассчитывается сдельная расценка одним из следующих способов:

- путем деления часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на часовую (дневную) норму выработки;
- путем умножения часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на установленную норму времени в часах или днях.

Простая сдельная

Оплата труда находится в прямой зависимости от количества выработанных изделий, выполненных работ, исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

ПРИМЕР

Станочником III разряда в апреле изготовлено 320 деталей. Сдельная расценка за изготовление одной детали – 215 тенге. Система оплаты труда – простая сдельная. Рассчитать заработную плату. Заработная плата станочника составит 68 800 тенге ($215 \text{ тенге} \times 320 \text{ шт.}$).

Сдельно-премиальная

При сдельно-премиальной оплате труда работнику помимо заработной платы выплачивается премия, которая начисляется за выполнение и перевыполне-

ние количественных и качественных показателей работы. Премии могут устанавливаться как в твердых суммах, так и в процентах от заработной платы по сдельным расценкам.

ПРИМЕР

Плотнику II разряда установлен размер премии за качество – 25 %. За апрель им было изготовлено 30 изделий. Сдельная расценка за изготовление одного изделия – 2 100 тенге. Претензий к качеству нет. Рассчитать заработную плату.

Заработная плата плотника составит 78 750 тенге (2 100 тенге × 30 ед. + 15 750 тенге, где 15 750 тенге (25 % от 63 000 тенге) – премия).

Сдельно-прогрессивная

При сдельно-прогрессивной форме оплаты труда заработок работника за продукцию, изготовленную в пределах установленной нормы, оплачива-

ется по установленным сдельным расценкам, а за продукцию, изготовленную сверх нормы, – по более высоким расценкам согласно установленной шкале.

ПРИМЕР

Работник изготовил за месяц 270 единиц продукции. Сдельная расценка за единицу продукции составляет: в пределах до 200 единиц – 210 тенге, в пределах от 200 до 250 единиц – 240 тенге, свыше 250 единиц – 280 тенге. Рассчитать заработную плату.

Расчет заработной платы работника за месяц производится в следующем порядке:

– размер заработка за продукцию, изготовленную в пределах установленных норм, составит 42 000 тенге (200 ед. × 210 тенге);

– размер заработка за продукцию, изготовленную сверх установленных норм, – 17 600 тенге ((50 ед. × 240 тенге) + (20 ед. × 280 тенге)).

Конечная сумма заработка работника за произведенную им продукцию составит 59 600 тенге (42 000 тенге + 17 600 тенге).

Примечание

Существует и регрессивная система оплаты, которая применяется в том случае, когда нецелесообразно наращивать объемы производства сверх установленного плана в связи с невозможностью быстро реализовать сверхплановую продукцию и, как следствие, необоснованными затратами на ее хранение.

Косвенно-сдельная

Косвенно-сдельная форма оплаты труда, как правило, применяется для рабочих, выполняющих вспомогательные работы при обслуживании работников основного производства, и напрямую зависит от зарплат работников основного производства.

ПРИМЕР

Работнику, занятому на вспомогательных подсобных работах, начисляется 20 % от заработка работников основного производства. Если заработок работников основного производства за месяц составит 180 000 тенге, то работнику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 36 000 тенге (180 000 тенге × 20 %).

Аккордная

Аккордная форма оплаты труда предполагает, что для работника (бригады работников, коллектива) размер вознаграждения устанавливается не за конкретную производственную операцию, а за комплекс работ с указанием предельного срока их выполнения. Аккордная система оплаты зависит от коллективных результатов труда. Распределение заработка между членами бригады (коллектива) произ-

водится в соответствии с отработанным временем и квалификацией каждого члена бригады. Такое распределение можно провести несколькими методами:

- методом по приведенным человеко-дням;
- методом коэффициента приработка;
- методом коэффициента трудового участия (КТУ).

Рассмотрим эти методы подробнее на примере.

ПРИМЕР

Бригада, состоящая из трех человек, выполнила месячную работу по наряду на 250 000 тенге. По табелю за месяц отработано:

– 1-м работником III разряда (тарифная ставка – 300 тенге) 168 часов, КТУ – 1,3;

– 2-м работником IV разряда (тарифная ставка – 450 тенге) 160 часов, КТУ – 1,0;

– 3-м работником V разряда (тарифная ставка – 525 тенге) 142 часа, КТУ – 0,9.

Рассмотрим распределение заработка с применением трех методов.

Метод по приведенным человеко-дням

Суть метода по приведенным человеко-дням заключается в том, что распределение заработка бригады производится по приведенным человеко-часам рабочего I разряда. Данные распределения заработка этим методом приведены в таблице 2.

Таблица 2

Распределение заработка методом по приведенным человеко-дням

Фактическое начисление по нарядам, тенге						250 000
Тарифная ставка рабочего I разряда, тенге						150
№ рабочего	Разряд	Фактически отработано, ч	Тарифная ставка, тенге	Коэффициент пересчета (гр. 4 / тариф I разряда)	Приведенное количество отработанных часов, ч (гр. 3 × гр. 5)	Сумма фактического заработка (с округлением), тенге (гр. 6 × стоимость 1 приведенного часа)
1	2	3	4	5	6	7
1-й	III	168	300	2,0	336	63 975,64
2-й	IV	160	450	3,0	480	91 393,78
3-й	V	142	525	3,5	497	94 630,64
Итого:		470	1 275	–	1 313	250 000,06
Стоимость одного приведенного часа, тенге (наряд / итог гр. 6)					190,4037 (с округлением) (250 000 / 1 313)	

Для распределения заработка методом по приведенным человеко-дням необходимо знать коэффициент пересчета, который рассчитывается отношением тарифной ставки работника к тарифной ставке рабочего I разряда (графа 5 = графа 4 / тариф I разряда, который равен 150 тенге). Например, для 1-го работника коэффициент равен 2,0 (300 тенге / 150 тенге). Определяем приведенное количество отработанных часов у каждого работника – для этого его фактически отработанные часы умножаем на коэффициент пересчета (графа 6 = графа 3 × графу 5).

Определяем стоимость одного приведенного часа, который рассчитывается отношением суммы наряда к общему количеству приведенных часов, – 190,4037 тенге (250 000 тенге / 1 313 ч). Сумма причитающейся зарплаты каждому работнику с учетом округления определяется умножением приведенного количества отработанных часов на стоимость одного приведенного часа (графа 7 = графа 6 × 190,4037 тенге).

Метод коэффициента приработка

При использовании метода коэффициента приработка заработок распределяется пропорционально тарифному фонду членов бригады по коэффициенту приработка. Данные распределения заработка этим методом приведены в таблице 3.

Таблица 3

Распределение заработка методом коэффициента приработка

Фактическое начисление по нарядам, тенге					250 000
№ рабочего	Разряд	Фактически отработано, ч	Тарифная ставка, тенге	Тарифный фонд, тенге (гр. 3 × гр. 4)	Сумма фактического заработка, тенге (гр. 5 × коэффициент приработка)
1	2	3	4	5	6
1-й	III	168	300	50 400	63 975,74
2-й	IV	160	450	72 000	91 393,92
3-й	V	142	525	74 550	94 630,78
Итого:		470	1 275	196 950	250 000,44
Коэффициент приработка (наряд / итог гр. 5)					1,26936 (с округлением) (250 000 / 196 950)

Тарифный фонд бригады равен 196 950 тенге (итог графы 5 = графа 3 × графу 4). Коэффициент приработка – это отношение суммы наряда к тарифному фонду, он равен 1,26936 (250 000 тенге / 196 950 тенге). Фактическая зарплата каждого рабочего определяется путем умножения суммы заработка, исчисленного по тарифным ставкам, на коэффициент приработка (графа 6 = графа 5 × 1,26936).

Метод коэффициента трудового участия

Этот метод чаще всего используется при перевыполнении производственных норм для оценки личного вклада каждого рабочего. Данные приведены в таблице 4.

Таблица 4

Распределение заработка методом коэффициента трудового участия (КТУ)

Фактическое начисление по нарядам, тенге								250 000
№ ра- боче- го	Разряд	Фактически отработано, ч	Тариф- ная став- ка, тенге	Тарифный фонд, тенге (гр. 3 × гр. 4)	КТУ	Сумма заработка с учетом КТУ, тенге (гр. 5 × гр. 6)	Сумма приработка, тенге (гр. 7 × коэффициент приработка)	Сумма фактического заработка, тенге (гр. 5 + гр. 8)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1-й	III	168	300	50 400	1,3	65 520	16 987,37	67 387,37
2-й	IV	160	450	72 000	1,0	72 000	18 667,44	90 667,44
3-й	V	142	525	74 550	0,9	67 095	17 395,72	91 945,72
Итого:		470	1 275	196 950	–	204 615	53 050,53	250 000,53
Приработок, тенге (наряд – итог гр. 5)						53 050 (250 000 – 196 950)		
Коэффициент приработка (приработок / итог гр. 7)						0,25927 (53 050 / 204 615)		

Ежемесячно определяют степень участия каждого работника бригады в совокупной деятельности в виде коэффициента трудового участия, который может колебаться от 0,5 до 1,5. У рабочего, который в течение месяца не имел простоев и выполнил все задания в соответствии с рабочими чертежами, не нарушал трудовой дисциплины, коэффициент трудового участия считается равным 1,0. Если были нарушения, то коэффициент уменьшается, а за достижения коэффициент увеличивается. Сначала определяют сумму зарплаты каждого работника по тарифным ставкам, которая составляет основную часть фактической зарплаты (графа 5 = графа 3 × графу 4). Затем ее пересчитывают с учетом коэффициента трудового участия (графа 7 = графа 5 × графу 6). Определяют коэффициент приработка, который равен 0,25927 (53 050 тенге / 204 615 тенге, где 53 050 – приработок (250 000 тенге – 196 950 тенге), 204 615 тенге – общая сумма заработка всех членов бригады с учетом КТУ). Сумму фактического заработка определяют путем сложения зарплаты рабочего по тарифной ставке и определенной суммы приработка (графа 9 = графа 5 + графа 8).

8.1.3. КОМИССИОННАЯ СИСТЕМА ОПЛАТЫ ТРУДА

В настоящее время оплата труда на комиссионной основе широко применяется в организациях, оказывающих услуги населению, осуществляющих торговые операции, для работников отделов сбыта, внешнеэкономической службы организации, рекламных агентов. Заработок работника определяется при этом в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи про-

дукции. Данная система оплаты труда представляется достаточно эффективной, поскольку стимулирует каждого работника в достижении прибыли.

Администрация предприятия устанавливает процент от выручки, который выплачивается сотруднику. Помимо процента от выручки работник может получать фиксированный минимальный размер оплаты труда, закрепленный в трудовом договоре и не зависящий от объема продаж.

ПРИМЕР

На предприятии менеджеру определена заработная плата в размере 8 % от стоимости реализованной продукции. Стоимость реализованной продукции менеджером в отчетном месяце составила 550 000 тенге. В соответствии с заключенным договором менеджеру, независимо от результатов труда, положена заработная плата в размере 25 000 тенге. Следовательно, за данный месяц заработная плата менеджера будет составлять 69 000 тенге (25 000 тенге + (550 000 тенге × 8 %)).

8.2. ОПЛАТА ТРУДА ПРИ СУММИРОВАННОМ УЧЕТЕ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Суммированный учет рабочего времени – учет рабочего времени путем его суммирования за установленный работодателем учетный период (пп. 48 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса).

Порядок работы при суммированном учете рабочего времени, категории работников, для которых устанавливается суммированный учет рабочего времени, определяются коллективным договором или актом работодателя.

Согласно статье 75 Трудового кодекса, суммированный учет рабочего времени применяется в непрерывно действующих производствах, цехах, участках и

на некоторых видах работ, где по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная для данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени.

Учетным периодом при суммированном учете рабочего времени признается период, в пределах которого должна быть соблюдена в среднем установленная для данной категории работников норма ежедневной и (или) еженедельной продолжительности рабочего времени.

Учетным периодом при суммированном учете рабочего времени может быть любой календарный период, но не более чем один год, или период выполнения определенной работы.

При установлении суммированного учета рабочего времени обязательным является соблюдение про-

должительности отдыха работника между окончанием работы и ее началом в следующий рабочий день (рабочую смену).

Продолжительность ежедневного (междусменного) отдыха работника между окончанием работы и ее началом на следующий день (рабочую смену) не может быть менее двенадцати часов (ст. 83 Трудового кодекса).

Привлечение работников, не достигших возраста восемнадцати лет, к работе с применением суммированного учета рабочего времени не допускается.

Применение суммированного учета рабочего времени для беременных женщин не допускается, если продолжительность рабочего дня (рабочей смены) будет превышать восемь часов.

Не допускается применение суммированного учета рабочего времени для работников-инвалидов I группы.

Не может устанавливаться суммированный учет рабочего времени работникам-инвалидам II и III групп, если такой режим запрещен им на основании заключения экспертной профпатологической комиссии.

Система оплаты труда при суммированном учете рабочего времени относится к **почасовой оплате труда** (разновидность повременной оплаты труда). Оплата труда при суммированном учете рабочего времени производится за фактически отработанное количество рабочих часов по графику сменности (графику вахт). При этом начисление заработной платы производится **по часовой тарифной ставке**, рассчитанной исходя из тарифной ставки (должностного оклада) и месячной нормы рабочего времени, в соответствии с балансом рабочего времени на соответствующий календарный год (п. 2 ст. 106 Трудового кодекса).

В тех случаях, когда применяется суммированный учет рабочего времени, при котором фактическая продолжительность ежедневной работы может быть большей или меньшей, чем предусмотрено по графику, и эти отклонения сбалансированы (взаимно погашены) в рамках учетного периода, сверхурочными признаются часы не сверх смены по графику (в пределах установленного максимума), а сверх нормального числа рабочих часов за учетный период.

Распространенным примером суммированного учета рабочего времени является учет при работе вахтовым методом.

8.2.1. ВАХТОВЫЙ МЕТОД РАБОТЫ

Согласно статье 135 Трудового кодекса, вахтовый метод является особой формой осуществления трудового процесса вне места постоянного проживания работников, когда не может быть обеспечено ежедневное их возвращение к постоянному месту жительства.

Работодатель обязан обеспечивать работников, работающих вахтовым методом, в период нахождения на объекте производства работ жильем и организовать их питание для обеспечения жизнедеятельности, доставку до места работы и обратно, а также условия для выполнения работ и междусменного отдыха.

Работодатель обеспечивает условиями пребывания работника на объекте производства работ, а также порядок применения вахтового метода в соответствии с трудовым, коллективным договорами и (или) положением о вахтовом методе работы, утверждаемым работодателем.

К работам, выполняемым вахтовым методом, не допускаются работники, не достигшие восемнадцатилетнего возраста, беременные женщины со сроком бере-

менности двенадцать и более недель, инвалиды первой группы со дня предоставления медицинского заключения. Иные работники могут привлекаться к работам, выполняемым вахтовым методом, если такие работы им не противопоказаны на основании медицинских заключений.

Вахтой считается период, включающий время выполнения работ на объекте и время междусменного отдыха. Продолжительность вахты не может превышать 15 календарных дней.

С письменного согласия работника продолжительность вахты может быть увеличена до 30 календарных дней в соответствии с коллективным, трудовым договорами.

Для членов экипажей морских судов с согласия работника продолжительность вахты может быть увеличена до 120 календарных дней.

При вахтовом методе работы устанавливается суммированный учет рабочего времени за квартал или иной более длительный период, но не более одного календарного года.

Рабочее время и время отдыха в пределах учетного периода утверждаются графиком работы на вахте (графиком вахт). Учетный период охватывает рабочее время, время отдыха, время в пути от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места работы и обратно, а также иные периоды, приходящиеся на данный календарный отрезок времени. В течение вахтового цикла время работы и отдыха распределяется неравномерно. При вахтовом методе организации работ трудовым законодательством допускается превышение стандартных норм рабочего времени в один период (период вахты) с предоставлением дополнительного времени отдыха в следующий период (период межвахтового отдыха). То есть уплотнение рабочего времени вахтовика компенсируется предоставлением дополнительных дней междухвахтового отдыха. При этом общая продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать норму, установленную Трудовым кодексом. Работодатель обязан вести учет рабочего времени и времени отдыха каждого работника, работающего вахтовым методом.

Время нахождения в пути от места нахождения работодателя или от пункта сбора до места работы и обратно в рабочее время не включается.

При продолжительности рабочей смены более восьми часов перерыв для отдыха и приема пищи устанавливается не менее одного часа.

Оплата работы работников, работающих вахтовым методом в ночное время, выходные и праздничные дни, производится не позже даты выплаты заработной платы за отработанный месяц, предусмотренной трудовым, коллективным договорами.

Рабочее время и время отдыха вахтовых работников регламентируется графиком сменности, в котором указываются сроки начала и окончания вахт. Смена вахтового персонала производится в соответствии с графиком, который утверждается администрацией организации по согласованию с представителями работников, как правило, на год. Работодатель осуществляет учет рабочего времени и времени отдыха в отношении каждого работника в соответствии с условиями графика вахты и заполнением табеля по месяцам и за весь учетный период (нарастающим итогом). Учет рабочего времени осуществляется в днях и часах. На осно-

вании этих первичных документов формируется расчетная ведомость. При этом следует иметь в виду, что при вахтовом методе работы выходными днями считаются не календарные суббота и воскресенье, как у работников пятидневной рабочей недели, а дни межвахтового отдыха согласно графику сменности. На-

пример, если в организации утвержден график сменности 15/15, то выходными днями считаются 15 дней межвахтового отдыха. Принцип доплат за работу в праздничные дни и ночные часы стандартный, как и для всех. Расчет за сверхурочную работу производится после учетного периода.

ПРИМЕР

Работнику-вахтовику установлен должностной оклад 100 000 тенге. Часовая тарифная ставка равна 609,76 тенге ($100\,000 / 164$), где 164 – среднемесячное количество рабочих часов при пятидневке исходя из баланса рабочего времени в 2018 году. Вахта 15/15 (15 дней – вахта, 15 дней – отдых). График работы вахтовика – с 8.00 до 20.00 с перерывом на обед и ужин по полчаса, то есть ежедневная работа составляет 11 часов (ночного времени нет). Учетный период – квартал. За один день в пути оплачивается дневная тарифная ставка 4 878 тенге ($100\,000 / 20,5$, где 20,5 – среднемесячное количество рабочих дней по балансу рабочего времени в 2018 году).

Рассчитать зарплату в марте, если вахта продолжалась со 2 по 16 (включительно) марта 2018 года, дни вахты отработаны полностью, в том числе в праздничный день (8 марта), остальные дни марта – межвахтовый отдых. Время в пути на вахту и с вахты – по 1 дню.

Анализ

Вахтовик за месяц отработал 165 часов ($11\text{ ч} \times 15\text{ смен}$) (в том числе 11 часов в праздничный день). Исходим из нормы пятидневной рабочей недели по балансу рабочего времени. В 2018 году норма за март – 144 часа. Вахтовик отработал 165 часов. Но 21 час сверх месячной нормы на текущий момент переработкой не считаются, так как учетный период – квартал, и они (21 час) могут быть компенсированы рабочим временем в других месяцах квартала. Часы переработки рабочего времени, если они не сбалансированы внутри учетного периода, накапливаются в течение учетного периода, и в конце учетного периода переработка рабочего времени оплачивается как сверхурочные работы в соответствии со статьей 108 Трудового кодекса – оплата в полуторном размере либо предоставление часов отдыха в другое время из расчета не менее одного часа отдыха за один час сверхурочной работы. То есть за каждые 8 часов переработки в учетный период вахтовику можно предоставить дополнительный день междувахтового отдыха.

Заработная плата за март составит 113 720,08 тенге ($(609,76 \times 154\text{ ч}) + (609,76 \times 11\text{ ч} \times 1,5)$ (работа в праздник) + $(4\,878 \times 2)$ (время в пути – 2 дня)).

8.3. ПОРЯДОК ОПЛАТЫ ТРУДА ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ РАБОТНИКОВ

8.3.1. ОПЛАТА ТРУДА СОВМЕСТИТЕЛЕЙ

Совместительство – выполнение работником другой регулярной оплачиваемой работы на условиях трудового договора в свободное от основной работы время (пп. 56 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса).

Работник вправе заключить трудовой договор о работе по совместительству как с одним работодателем, с которым он уже состоит в трудовых отношениях (по месту основной работы), так и с несколькими работодателями. В зависимости от этого совместители могут быть внутренними и внешними.

Совместительство следует отличать от работы по совмещению профессий (должностей). Если при работе по совместительству оплата осуществляется в полном объеме в соответствии с заключенным трудовым договором с учетом отработанного времени, то за совмещение профессий работнику производятся доплаты в процентах к заработной плате работника по основной должности (см. раздел 8.4.2 данной статьи).

Не допускается трудоустройство на работу по совместительству работников, не достигших восемнадцатилетнего возраста, и работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за исключением медицинских работников (пп. 5 п. 2 ст. 26 Трудового кодекса).

Для заключения трудового договора о работе по совместительству с другим работодателем работник

представляет справку о характере и условиях труда по основному месту работы (место работы, должность, условия труда) (п. 4 ст. 32 Трудового кодекса).

Трудовой договор о работе по совместительству может быть расторгнут по инициативе работодателя в случае заключения трудового договора с работником, для которого эта работа будет являться основной (п. 2 ст. 52 Трудового кодекса).

Суммарная продолжительность ежедневной работы по месту основной работы и работы по совместительству не должна превышать норму продолжительности ежедневной работы, установленную пунктом 4 статьи 71 Трудового кодекса, **более чем на 4 часа** (п. 3 ст. 68 Трудового кодекса).

Работникам, работающим по трудовому договору о работе по совместительству, оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска предоставляются одновременно с отпуском по основной работе. Если продолжительность оплачиваемого ежегодного трудового отпуска по трудовому договору о работе по совместительству меньше продолжительности отпуска по основной работе, работодатель по просьбе работника-совместителя предоставляет ему отпуск без сохранения заработной платы на дни, составляющие разницу в продолжительности отпусков (п. 5 ст. 92 Трудового кодекса).

При исчислении индивидуального подоходного налога (ИПН) вычет в размере МРЗП осуществляется только по основному месту работы.

В таблице учета рабочего времени внутренние совместители должны проходить разными строками, как разные штатные единицы.

ПРИМЕР

На работу принят совместителем бухгалтер, работающий еще на другом предприятии. В трудовом договоре оговариваются график работы, форма оплаты. Например, штатная единица бухгалтера – 60 000 тенге, при работе по совместительству и с неполным рабочим днем установлен суммированный учет рабочего времени за месяц. В сентябре 2018 года отработано 75 часов при норме 160 часов при пятидневной рабочей неделе.

Начисленная заработная плата проходящего бухгалтера составит 28 125 тенге $((60\,000 / 160\,ч) \times 75\,ч)$.

8.3.2. ОПЛАТА ТРУДА СЕЗОННЫХ РАБОТНИКОВ

Согласно статье 134 Трудового кодекса, сезонными признаются работы, которые в силу климатических или иных природных условий выполняются в течение определенного периода (сезона), но не более одного года.

В трудовом договоре должны быть указаны условие о заключении договора на выполнение сезонных работ и определенный период их выполнения.

При заключении трудового договора на сезонные работы испытательный срок в целях проверки соответствия работника поручаемой ему работе не устанавливается.

Трудовой договор с работниками, занятыми на сезонных работах, помимо оснований, предусмотренных статьей 52 Трудового кодекса, может быть расторгнут по инициативе работодателя в случаях:

- приостановки работ у работодателя на срок более двух недель по причинам производственного характера;
- неявки работника на работу в течение одного месяца подряд вследствие временной нетрудоспособности.

Работник, занятый на сезонных работах, имеет право расторгнуть трудовой договор по своей инициативе, письменно предупредив об этом работодателя за 7 календарных дней.

Работодатель обязан письменно предупредить работника, занятого на сезонных работах, о предстоящем расторжении трудового договора по основаниям, предусмотренным подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 52 Трудового кодекса, за 7 календарных дней.

При расторжении трудового договора с работником, занятым на сезонных работах, работодателем производится компенсационная выплата за неиспользованный отпуск пропорционально отработанному времени.

При расторжении трудового договора с работником, занятым на сезонных работах, по основаниям, предусмотренным подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 52 Трудового кодекса, выплачивается компенсация в размере двухнедельной средней заработной платы.

8.3.3. ОПЛАТА ТРУДА НАДОМНЫХ РАБОТНИКОВ

Согласно статье 137 Трудового кодекса, надомными работниками считаются лица, заключившие трудовой договор с работодателем о выполнении работы на дому личным трудом со своими материалами и с использованием своего оборудования, инструментов и приспособлений или выделяемых работодателем либо приобретаемых за счет средств работодателя.

Выполнение работником работ на дому может устанавливаться как при заключении трудового договора, так и в течение срока действия трудового договора внесением соответствующих изменений в трудовой договор.

В трудовом договоре о выполнении работы на дому в обязательном порядке должны быть предусмотрены условия:

- о выполнении работ с использованием оборудования, материалов, инструментов и приспособлений, принадлежащих на праве собственности работнику или выделяемых работодателем либо приобретаемых за счет средств работодателя;
- порядке и сроках обеспечения работника сырьем, материалами, полуфабрикатами, необходимыми для выполнения работы;
- компенсационных и иных выплатах работнику (например, когда надомник использует свои инструменты и механизмы, ему выплачивается компенсация за их амортизацию, расходы на оплату электроэнергии и т. д.).

ПРИМЕР

Физическое лицо заключило трудовой договор с рекламной газетой на работу в качестве рекламного агента. Условия договора: агент будет работать дома, используя свой телефон. Оплата труда – на комиссионной основе. Процентная ставка по привлеченным новым рекламодателям – 14 %, для постоянных рекламодателей – 10 % от продаж. Рекламный агент продал рекламу в газету в течение месяца на сумму 350 000 тенге, в том числе новым рекламодателям на сумму 150 000 тенге. Начисленная заработная плата агента составит 41 000 тенге $(10\% \text{ от } 200\,000 \text{ тенге} + 14\% \text{ от } 150\,000 \text{ тенге} = 20\,000 + 21\,000)$.

8.3.4. ОПЛАТА ВРЕМЕНИ ПРОСТОЯ

Простой – временная приостановка работы по причинам экономического, технологического, организационного, иного производственного или природного характера (пп. 10 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса).

Работодатель в случае простоя имеет право перевести работника без его согласия на весь период простоя на другую, не противопоказанную по состоянию здоровья работу. При временном переводе на другую работу в случае простоя оплата труда работнику производится по выполняемой работе (ст. 42 Трудового кодекса).

Согласно статье 112 Трудового кодекса, порядок оформления простоя и условия оплаты времени простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника, определяются трудовым, коллективными договорами и устанавливаются в размере не ниже **минимального размера заработной платы**, по вине работодателя – **в размере не менее 50 % от средней заработной платы работника**.

Время простоя, допущенного по вине работника, **оплате не подлежит**.

ПРИМЕР

Ввиду отсутствия сырья и материалов на предприятии приостановлена работа на 4 часа. Согласно пункту 1 статьи 67 Трудового кодекса, время присутствия или ожидания работы на рабочем месте, когда работник не располагает свободно своим временем, относится к рабочему времени, то есть это простой по вине работодателя. Этот факт был зарегистрирован в таблице рабочего времени и оплачен, соответственно, в размере 50 % от средней заработной платы.

8.3.5. ОПЛАТА ТРУДА ПРИ ИЗГОТОВЛЕНИИ ПРОДУКЦИИ, ОКАЗАВШЕЙСЯ БРАКОВАННОЙ

Факт изготовления бракованной продукции должен быть зарегистрирован работодателем, то есть составлен акт о выпуске бракованной продукции. Акт, как правило, составляется представителем отдела технического контроля, непосредственным руководителем работ (мастер, бригадир, начальник участка, прораб, старший инженер и т. п.). При отсутствии в организации отдела технического контроля в составлении акта о браке должен участвовать главный специалист (например, главный технолог, инженер по качеству и т. п.). Работодатель в необходимых случаях вправе приглашать также специалистов со стороны. С актом о выпуске бракованной продукции работник, допустивший брак, должен быть ознакомлен под подпись. Акт утверждается руководителем организации. В акте указывается следующее: наименование бракованного изделия, его номенклатурный и технический номера, причины брака и в чем он состоит, количество бракованной продукции, возможность исправления, кем допущен брак и стоимость брака по статьям прямых затрат.

По характеру выявленных дефектов брак подразделяют на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный, полный) брак. К исправимому браку относят продукцию, которая может удовлетворять требованиям стандартов или технических условий после исправления дефектов, повторной переработки или устранения неполадок, если такое исправление технически возможно и экономически целесообразно. Если исправить дефект технически невозможно или расходы по исправлению будут превышать потери от брака, эти детали, узлы и изделия относят к окончательному (неисправимому) браку.

Брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями. Если брак допущен при производстве из-за некачественного сырья, поставленного поставщиком, ему выставляется претензия. При частичном браке по вине работника возможна оплата по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

При выявлении полного брака по вине сотрудника работодатель может не только лишить виновного зарплаты, но и взыскать с него причиненный ущерб (см. раздел 8.8.2 данной статьи).

ПРИМЕР

При производстве продукции выявлен исправимый брак. Затраты на исправление брака:

- стоимость израсходованных материалов – 10 000 тенге;
- доля общепроизводственных расходов – 5 000 тенге;
- **итого – 15 000 тенге.**

Виновнику брака зарплата будет начислена с условием устранения брака своими силами, к тому же по решению руководителя фирмы с согласия работника (в суд не подавали) взыскан ущерб в размере 15 000 тенге (сумма на исправление брака).

8.3.6. ОСОБЕННОСТИ РЕГУЛИРОВАНИЯ ТРУДА РАБОТНИКОВ, ЗАНЯТЫХ НА ДИСТАНЦИОННОЙ РАБОТЕ

Согласно статье 138 Трудового кодекса, дистанционная работа является особой формой осуществления трудового процесса вне места расположения работодателя с применением в процессе работы информационно-коммуникационных технологий.

Работодатель предоставляет работнику средства коммуникации (средства связи) и несет расходы по их установке и обслуживанию. В случае когда работник использует собственные средства коммуникаций на постоянной основе, работодателем выплачивается компенсация, размер и порядок выплаты которой устанавливаются по соглашению с работником.

По соглашению сторон дистанционному работнику могут возмещаться и иные расходы, связанные с выполнением работы для работодателя (стоимость электроэнергии, воды и другие расходы).

Для работников, занятых на дистанционной работе, устанавливается фиксированный учет рабочего времени, особенности контроля за которым определяются в трудовом договоре.

8.3.7. ДОМАШНИЕ РАБОТНИКИ

Согласно статье 136 Трудового кодекса, домашними работниками признаются работники, выполняющие работы (оказывающие услуги) у работодателей – физических лиц в домашнем хозяйстве, которое ведется одним или несколькими членами семьи, если работы (услуги) выполняются (оказываются) не в целях извлечения дохода работодателем и (или) для работодателя.

Сроки письменного предупреждения о прекращении (расторжении) трудового договора с домашним работником, а также случаи и размеры компенсационной выплаты в связи с потерей работы устанавливаются трудовым договором.

8.3.8. РАБОТА ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПО ДОГОВОРУ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОГО ХАРАКТЕРА

Трудовые взаимоотношения, которые регулируются Трудовым кодексом, обязывают заключение трудового договора. Трудовой договор – письменное соглашение между работником и работодателем, в соответствии с которым работник обязуется лично выполнять определенную работу (трудовую функцию), соблюдать

трудовой распорядок, а работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату (пп. 36 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса).

Согласно статье 30 Трудового кодекса, трудовой договор может быть заключен на неопределенный срок, на определенный срок не менее одного года, кроме следующих случаев, когда договор заключен:

- 1) на время выполнения определенной работы;
- 2) время замещения временно отсутствующего работника;
- 3) время выполнения сезонной работы;
- 4) в пределах устанавливаемых Законом РК «О занятости населения» от 6 апреля 2016 года № 482-V сроков осуществления трудовой деятельности иностранными работниками, прибывающими для самостоятельного трудоустройства, выданных местным исполнительным органом разрешений на привлечение иностранной рабочей силы либо выданного органами внутренних дел разрешения трудовому иммигранту.

Договор гражданско-правового характера (ГПХ) (договор подряда, возмездного оказания услуг и т. п.) заключается с физическим лицом на выполнение услуг и работ, которые не могут выполнить штатные сотрудники (или таких единиц нет в штатном расписании), как правило, это непостоянные (иногда и разовые) услуги. Взаимоотношения между сторонами в данном случае регулируются не Трудовым, а Гражданским кодексом.

Согласно статье 27 Трудового кодекса, отличительными признаками трудового договора от иных видов договоров является наличие в нем одного из следующих условий:

- выполнение работником работы (трудовой функции) по определенной квалификации, специальности, профессии или должности;
- выполнение обязательств лично с подчинением трудовому распорядку;
- получение работником заработной платы за труд.

Договор ГПХ заключается с физическим лицом, которое не подчиняется трудовому распорядку предприятия и ему не начисляется заработная плата, а выплачивается доход за оказанные работы (услуги) по завершении на основании подписанного акта выполненных работ (услуг). Из выплаченного дохода налоговый агент обязан удержать ИПН у источника выплаты (см. раздел 8.7.1).



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

До 1 января 2020 года при заключении договора ГПХ с физическим лицом у налогового агента, кроме удержания ИПН у источника выплаты, других обязательств по налогам и отчислениям с выплаченных доходов нет. Удержание взносов на обязательное социальное медицинское страхование (ОСМС), введенное с 1 июля по 31 декабря 2017 года, приостановлено и перенесено на 2020 год.

Физическому лицу, работающему по договору ГПХ, не обязательно регистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя, так как, согласно пункту 3 статьи 35 Предпринимательского кодекса, физическое лицо, не использующее труд работников на постоянной основе, вправе не регистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя при получении следующих доходов:

- доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты;
 - имущественного дохода;
 - доходов из источников за пределами РК;
 - доходов домашних работников, получающих доходы от лиц, не являющихся налоговыми агентами;
 - доходов граждан РК по трудовым договорам (контрактам) и (или) договорам ГПХ, заключенным с дипломатическими и приравненными к ним представительствами иностранного государства, консульскими учреждениями иностранного государства, аккредитованными в РК, не являющимися налоговыми агентами;
 - доходов граждан РК по трудовым договорам (контрактам) и (или) договорам ГПХ, заключенным с международными и государственными организациями, зарубежными и казахстанскими неправительственными общественными организациями и фондами, освобожденными от обязательства по исчислению, удержанию и перечислению ИПН у источника выплаты в соответствии с международными договорами, ратифицированными Республикой Казахстан;
 - доходов трудовых иммигрантов-резидентов, полученных (подлежащих получению) по трудовым договорам, заключенным в соответствии с трудовым законодательством Республики Казахстан на основании разрешения трудовому иммигранту;
 - доходов медиаторов, за исключением профессиональных медиаторов, полученных от лиц, не являющихся налоговыми агентами;
 - доходов от личного подсобного хозяйства, учтенного в книге похозяйственного учета в соответствии с законодательством Республики Казахстан, подлежащих налогообложению, по которым не было произведено удержание ИПН у источника выплаты в связи с представлением налоговому агенту недостоверных сведений лицом, занимающимся личным подсобным хозяйством.
- Договор ГПХ не предусматривает такие социальные гарантии для физического лица, как отпуск, больничный, а также другие права, определенные трудовым законодательством, которые имеет работник при заключении трудового договора.



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Если договор ГПХ будет заключен с физическим лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, или с лицом, занимающимся частной практикой, то обязанность уплачивать налоги и другие обязательные платежи будет лежать на них, так как они сами являются налоговыми агентами.

Примечание

К лицу, занимающемуся частной практикой, относятся: частный нотариус, частный судебный исполнитель, адвокат, профессиональный медиатор (пп. 19 п. 1 ст. 1 Налогового кодекса).

8.4. ПРИМЕНЕНИЕ ДОПЛАТ В СИСТЕМЕ ОПЛАТЫ ТРУДА

Под доплатами следует понимать денежные выплаты, при помощи которых компенсируются дополнительные затраты труда работников, либо денежные выплаты, доплачиваемые сверх установленного норматива, тарифных ставок (окладов) в связи с особыми условиями работы.

8.4.1. ДОПЛАТА ПРИ ВРЕМЕННОМ ПЕРЕВОДЕ НА ДРУГУЮ РАБОТУ

Работодатель в случае производственной необходимости, в том числе временного замещения отсутствующего работника, имеет право переводить работника без его согласия на срок до трех месяцев в течение календарного года на другую, не обусловленную трудовым договором и не противопоказанную ему по состоянию здоровья работу в той же организации, в той же местности, либо в структурное подразделение работодателя, расположенное в другой местности, с оплатой труда по выполняемой работе, **но не ниже средней заработной платы по прежней работе** (ст. 41 Трудового кодекса).

Работодатель на основе медицинского заключения обязан перевести беременную женщину на другую работу, исключающую воздействие вредных и (или) опасных производственных факторов, **с сохранением средней заработной платы**. До предоставления беременной женщине другой работы она подлежит освобождению от выполнения работы **с сохранением средней заработной платы**.

В случае отказа беременной женщины от предложенного работодателем перевода на другую работу она подлежит освобождению от выполнения противопоказанной работы без сохранения заработной платы до предоставления отпуска по беременности и родам (ст. 44 Трудового кодекса).

ПРИМЕР

Работница гальванического цеха на основании медицинского заключения на период беременности, чтобы исключить воздействие вредных веществ, переведена в отдел технического контроля. Оклад по новой должности – 45 000 тенге, средняя заработная плата работницы (за 12 месяцев, предшествующих событию) составила 57 000 тенге, поэтому ей будет ежемесячно осуществляться доплата в размере 12 000 тенге (57 000 – 45 000).

8.4.2. ДОПЛАТА ПРИ СОВМЕЩЕНИИ ДОЛЖНОСТЕЙ (РАСШИРЕНИИ ЗОНЫ ОБСЛУЖИВАНИЯ) И ВЫПОЛНЕНИИ ОБЯЗАННОСТЕЙ ВРЕМЕННО ОТСУТСТВУЮЩЕГО РАБОТНИКА

Согласно статье 111 Трудового кодекса, работникам, выполняющим в одной и той же организации, наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительную работу по другой или такой же должности либо обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, производится доплата.

Размеры доплат за совмещение должностей, расширение зоны обслуживания или исполнение (замещение) обязанностей временно отсутствующего работника устанавливаются работодателем по соглашению с работником исходя из объема выполняемой работы. Как правило, такая доплата устанавливается в процентном отношении к окладу (тарифной ставке) работника пропорционально отработанному времени.

Доплата работникам за исполнение (замещение) обязанностей временно отсутствующего работника не производится в случае, если замещение временно отсутствующего работника входит в должностные обязанности замещающего работника.

ПРИМЕР

На бухгалтера организации распоряжением руководителя возложены обязанности по ведению кассовых операций, так как должности кассира в штате организации нет. Должностной оклад бухгалтера – 50 000 тенге. Доплата за совмещение профессий – 40 % от оклада бухгалтера. Оплата труда за месяц (при отработанном балансе рабочего времени) составит 70 000 тенге (50 000 + (50 000 × 40 %)).

8.4.3. ДОПЛАТА ЗА СВЕРХУРОЧНЫЕ РАБОТЫ

В соответствии со статьей 77 Трудового кодекса, привлечение к сверхурочным работам допускается только с письменного согласия работника, за исключением следующих случаев:

- при производстве работ, необходимых для обороны страны, а также для предотвращения чрезвычайных ситуаций, стихийного бедствия или производственной аварии либо немедленного устранения их последствий;
- для устранения иных обстоятельств, нарушающих нормальное функционирование водоснабжения, газоснабжения, теплоснабжения, энергоснабжения и других систем жизнеобеспечения;
- для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва, с немедленным принятием мер к замене другим работником;
- для оказания экстренной и неотложной помощи гражданам, которым угрожает потеря здоровья или гибель.

К сверхурочной работе не допускаются следующие работники:

- беременные женщины, предоставившие работодателю справку о беременности;
- не достигшие восемнадцатилетнего возраста;
- инвалиды.

Согласно статье 78 Трудового кодекса, сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника **в течение суток два часа, а на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда – один час**.

Общая продолжительность сверхурочных работ **не должна превышать 12 часов в месяц и 120 часов в год**.

Ограничение предельного количества сверхурочных работ не распространяется на работы в случаях, предусмотренных подпунктами 1 и 4 пункта 2 статьи 77 Трудового кодекса.

При повременной оплате труда работа в сверхурочное время оплачивается в повышен-

ном размере, согласно условиям трудового или коллективного договоров и (или) акту работодателя, но не ниже чем в полуторном размере, исходя из дневной (часовой) ставки работника. При сдельной оплате труда доплата за работу в сверхурочное время производится в размере не ниже пятидесяти процентов от установленной дневной (часовой) ставки работника. По соглашению сторон за работу сверхурочно допускается предоставление часов от-

дыха из расчета не менее одного часа отдыха за один час сверхурочной работы (ст. 108 Трудового кодекса).

В приказе на привлечение к сверхурочной работе указывают причину и время сверхурочных работ, фамилии работников, которые их выполняют, и размер доплаты за работу в сверхурочное время. Расчет доплаты за работу, выполненную в сверхурочное время, производится на основании табеля учета использования рабочего времени.

ПРИМЕР

Рассчитать зарплату токаря в сентябре 2018 года. Оплата труда – повременная. Режим работы – пятидневная рабочая неделя. Часовая тарифная ставка токаря – 270 тенге. Отработал в сентябре 170 часов, в том числе 10 часов сверхурочно (160 рабочих часов по балансу рабочего времени + 10 часов сверхурочно). Работа в сверхурочное время оплачивается в полуторном размере. Заработная плата, начисленная токарю, составит 47 250 тенге $((160 \text{ ч} \times 270 \text{ тенге}) + (10 \text{ ч} \times 270 \text{ тенге} \times 1,5))$.

8.4.4. ДОПЛАТА ЗА РАБОТУ В ВЫХОДНЫЕ И ПРАЗДНИЧНЫЕ ДНИ

Праздничные дни – дни национальных и государственных праздников РК в соответствии с Законом РК «О праздниках в Республике Казахстан» от 13 декабря 2001 года № 267-ІІ.

Выходные дни при пятидневной рабочей неделе – 2 дня в неделю, при шестидневной рабочей неделе – 1 день, а также первый день Курбан-айта, отмечаемого по мусульманскому календарю (в 2018 году – 21 августа), и 7 января – православное Рождество.

Согласно статье 85 Трудового кодекса, работа в выходные и праздничные дни допускается с письменного согласия работника или по его просьбе на основании акта работодателя, за исключением случаев, предусмотренных статьей 86 Трудового кодекса, и работников, работающих по графику сменности (графику вахт).

Запрещается привлечение беременных женщин, предоставивших работодателю справку о беременности, к работе в выходные и праздничные дни.

В соответствии со статьей 86 Трудового кодекса, привлечение к работе в выходные и праздничные дни без согласия работника допускается в следующих случаях:

– для предотвращения чрезвычайных ситуаций, стихийного бедствия или производственной аварии либо немедленного устранения их последствий;

– предотвращения и расследования несчастных случаев, связанных с трудовой деятельностью, гибели или порчи имущества;

– выполнения неотложных, заранее непредвиденных работ, от срочного выполнения которых зависит в дальнейшем нормальная работа организации в целом или ее отдельных подразделений.

Оплата работы в праздничные и выходные дни производится в повышенном размере согласно условиям трудового или коллективного договоров и (или) акта работодателя, **но не ниже чем в полуторном размере, исходя из дневной (часовой) ставки работника** (ст. 109 Трудового кодекса). Либо, согласно пункту 2 статьи 85 Трудового кодекса, **за работу в выходные и праздничные дни работнику по его желанию предоставляется другой день отдыха.**

Привлечение работников к работе в выходные и праздничные дни оформляется актом работодателя. Работа в выходные и праздничные дни по инициативе работника допускается на основании разрешения работодателя.

ПРИМЕР

Рабочий-сдельщик работал 1 июля (выходной день) и 6 июля (праздник) 2018 года, изготовил, соответственно, 26 и 24 детали по 150 тенге за штуку. На предприятии работа в выходной и праздничный дни оплачивается в полуторном размере. За работу в праздник он решил взять один день отдыха. Начислить заработную плату за 1 и 6 июля.

Заработная плата за 1 июля 2018 года будет равна 5 850 тенге $(150 \text{ тенге} \times 26 \text{ шт.} \times 1,5)$.

Заработная плата за 6 июля 2018 года будет равна 3 600 тенге $(150 \text{ тенге} \times 24 \text{ шт.})$, так как предоставлен день отдыха, полуторный размер не применяется.

8.4.5. ДОПЛАТА ЗА РАБОТУ В НОЧНОЕ ВРЕМЯ

Согласно статье 76 Трудового кодекса, ночным считается время с 22.00 до 6.00.

К работе в ночное время не допускаются:

– работники, не достигшие восемнадцатилетнего возраста;

– беременные женщины, предоставившие работодателю справку о беременности.

Привлечение к работе в ночное время работников-инвалидов допускается только с их письменного согласия при условии, что такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением.

Работодатель не вправе привлекать к работе в ночное время без письменного согласия следующих работников:

– женщин, имеющих детей в возрасте до семи лет, и других лиц, воспитывающих детей в возрасте до семи лет без матери;

– работников, воспитывающих детей-инвалидов до шестнадцати лет.

Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере согласно условиям трудового или коллективного договоров и (или) акта работодателя, **но не ниже чем в полуторном размере, исходя из дневной (часовой) ставки работника** (ст. 110 Трудового кодекса).

ПРИМЕР

В течение месяца работник отработал в ночном режиме 30 часов. Часовая тарифная ставка – 450 тенге. Оплата за работу в ночное время установлена при заключении трудового договора в полуторном размере часовой тарифной ставки.

Оплата труда работника за ночное время составит 20 250 тенге (30 ч × 450 тенге × 1,5).

Часто возникают случаи, когда работа в праздничный (выходной) день совпадает с работой в ночные часы. В этом случае оплата производится и за часы работы в праздничный (выходной) день, и за ночное время. К примеру, если ночная смена приходится на праздничный день, оплата производится следующим образом: часы работы в смену, приходящиеся на ночное время, оплачиваются **в полуторном размере часовой тарифной ставки (оклада)**. При этом часть рабочей смены, приходящаяся на праздничный день, дополнительно оплачивается **в размере 0,5 от часовой тарифной ставки (оклада)**.

8.4.6. ДОПЛАТЫ РАБОТНИКАМ ЗА РАБОТУ В ЗОНАХ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО БЕДСТВИЯ И НА ТЕРРИТОРИЯХ РАДИАЦИОННОГО РИСКА

Гарантии для работников, осуществляющих трудовую деятельность в зонах экологического бедствия и радиационного риска, устанавливаются законами РК (ст. 127-1 Трудового кодекса).

Согласно статье 13 Закона РК «О социальной защите граждан, пострадавших вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском испытательном ядерном полигоне» (далее – Закон о соцзащите граждан, пострадавших вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне) от 18 декабря 1992 года № 1787-XII, население, проживающее на территориях

радиационного риска, имеет право на дополнительную оплату труда по зонам в размере:

- в зоне чрезвычайного радиационного риска – **2-месячного расчетного показателя (МРП)**;
- в зоне максимального радиационного риска – **1,75 МРП**;
- в зоне повышенного радиационного риска – **1,5 МРП**;
- в зоне минимального радиационного риска – **1,25 МРП**;
- на территории с льготным социально-экономическим статусом – **1 МРП**.

В письме Министерства труда и социальной защиты населения РК от 12 февраля 2004 года № 09-2-15/613 дано разъяснение, что дополнительная оплата труда населению как мера социальной поддержки исчисляется из МРП и выплачивается работнику один раз в месяц независимо от отработанных дней графика работы. То есть, независимо от должности и отработанных дней, выплачивается фиксированная доплата, кратная МРП.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 13 Закона РК «О социальной защите граждан, пострадавших вследствие экологического бедствия в Приаралье» (далее – Закон о соцзащите граждан, пострадавших в Приаралье) от 30 июня 1992 года № 1468-XII, оплата труда осуществляется с применением коэффициента за проживание в экологически неблагоприятных условиях по зонам:

- экологической катастрофы – **1,5**;
- экологического кризиса – **1,3**;
- экологического предкризисного состояния – **1,2**.

ПРИМЕР

Специалисту, проживающему и работающему в зоне экологической катастрофы, с должностным окладом 50 000 тенге производится доплата в размере 50 % от оклада (коэффициент – 1,5), то есть 25 000 тенге.

Начисление специалисту составит 75 000 тенге (50 000 тенге (оклад) + 25 000 тенге (доплата)).

8.4.7. ДОПЛАТЫ РАБОТНИКАМ ЗА РАБОТУ В СЛОЖНЫХ УСЛОВИЯХ ТРУДА, ПРЕДУСМОТРЕННЫЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ РК

Законодательством Республики Казахстан предусмотрены доплаты работникам за работу в сложных условиях, например, медицинские работники, служащие и технические работники, непосредственно занятые профилактической, лечебно-диагностической и научно-исследовательской работой, связанной с ВИЧ/СПИД, имеют право на дополнительную оплату труда за профессиональную вредность в размере 60 % должностного оклада.

8.5. ВИДЫ ПРЕМИРОВАНИЯ И ИНОГО МАТЕРИАЛЬНОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ

Для усиления повышения заинтересованности работников в увеличении эффективности производства и качества выполняемых работ работодателем могут вводиться системы премирования и другие формы стимулирования труда, определенные условиями коллективного договора и (или) актами работодателя (п. 3 ст. 107 Трудового кодекса).

Премирование – выплата работникам дополнительных денежных сумм сверх основного заработка с целью их поощрения за достижение высоких ко-

личественных и качественных показателей результатов труда.

Виды премирования:

- текущее премирование как поощрение, предусматриваемое системой оплаты труда;
- единовременное премирование как поощрение (награждение) отличившихся работников вне системы оплаты труда;

– вознаграждение за выслугу лет;

– вознаграждение по итогам года.

Премии могут быть установлены в фиксированной денежной сумме, в процентном отношении к определенному показателю (например, к основной заработной плате) либо кратно какому-то показателю (например, окладу).

ПРИМЕР

Должностной оклад бухгалтера составляет 60 000 тенге. В соответствии с принятым в организации Положением о премировании работников организации за достижение количественных и качественных показателей ежемесячно им начисляется премия в размере 35 % от должностного оклада за фактически отработанное время. Следовательно, при полном отработанном месяце и отсутствии замечаний бухгалтеру будет начислена заработная плата в размере 81 000 тенге (60 000 тенге (оклад) + 21 000 (премия)).

Премирование может осуществляться индивидуальным способом для каждого работника либо коллективным (бригадным), при котором коллектив само-

стоятельно распределяет премиальные суммы между его членами с учетом индивидуального вклада каждого работника (по отработанному времени, КТУ и т. д.).

ПРИМЕР

Распределение коллективной премии по отработанному времени

В июне 2018 года цех увеличил выпуск продукции. При плановом задании на месяц в 1 000 единиц продукции фактически было выпущено 1 100 единиц. По результатам работы за месяц к заработку работников цеха дополнительно была начислена премия в размере 250 тенге за каждую единицу готовой продукции, произведенную сверх установленного задания, то есть 25 000 тенге (250 тенге × 100 ед.). В цехе работают 3 человека. В течение месяца работники отработали:

- 1-й работник – 162 часа;
- 2-й работник – 150 часов;
- 3-й работник – 148 часов.

Анализ

Премия распределяется пропорционально отработанному рабочему времени. Если бы работники цеха в течение месяца отработали одинаковое количество часов, размер премии каждого составил бы 8 333 тенге (25 000 тенге / 3 чел.). Но, так как они отработали разное количество времени, премия для каждого работника рассчитывается следующим образом:

- определяется общее количество часов, отработанных бригадой. Итого отработано 460 часов (162 + 150 + 148);
- определяется размер премии для каждого работника путем умножения процентного отношения отработанных часов на сумму премии.

Размер премии для каждого работника составит:

- 1-й работник – 8 804 тенге (162 / 460 × 25 000);
- 2-й работник – 8 152 тенге (150 / 460 × 25 000);
- 3-й работник – 8 044 тенге (148 / 460 × 25 000).

Кроме премирования другой формой стимулирования труда и поощрения работников является установление **надбавок**. Под надбавками следует понимать денежные выплаты, систематически начисляемые работникам сверх их ставок (окладов). В этих случаях на работника не возлагаются какие-либо дополнительные трудовые функции, а надбавка связана со стимулированием труда работников за сложные (специфические) условия работы и (или) высокое качество труда. Например, надбавки за разъездной характер работы, профессиональное мастерство, классность, персональные надбавки и другие.

В соответствии с пунктом 4 статьи 107 Трудового кодекса, система оплаты труда должна обеспечить долю основной заработной платы не менее 75 % в заработной плате работников без учета единовременных стимулирующих выплат.

В состав основной заработной платы входят не только тарифная ставка (должностной оклад), сдель-

ные расценки, но и предусмотренные трудовым законодательством, отраслевым соглашением, коллективным и (или) трудовым договорами выплаты постоянного характера. К числу таких выплат относятся выплаты за работу в ночное время, праздничные и выходные дни, работу во вредных, опасных и тяжелых условиях труда, дополнительная оплата труда, предусмотренная законами РК в экологически неблагоприятных зонах. Наряду с указанными, к выплатам постоянного характера могут быть отнесены установленные коллективными договорами и актами работодателя надбавки стимулирующего характера, носящие постоянный характер.

К переменной части заработной платы, составляющей не более 25 % заработной платы, относятся премии по итогам работы, выплачиваемые в зависимости от выполнения показателей, определенных условиями коллективного, трудового договоров и (или) актами работодателя.

8.6. ОПЛАТА ОТПУСКОВ, КОМПЕНСАЦИЙ ЗА НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ОТПУСК, ВЫХОДНЫХ И СОЦИАЛЬНЫХ ПОСОБИЙ (БОЛЬНИЧНЫЙ)

Отпуск – освобождение работника от работы на определенный период для обеспечения ежегодного отдыха работника или социальных целей с сохранением за ним места работы (должности) и, в случаях, установленных Трудовым кодексом, средней заработной платы (пп. 13 п. 1 ст. 1 Трудового кодекса).

Работникам предоставляются следующие виды отпусков:

- оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска;
- социальные отпуска.

8.6.1. ОПЛАЧИВАЕМЫЙ ЕЖЕГОДНЫЙ ТРУДОВОЙ ОТПУСК

Оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск предназначен для отдыха работника, восстановления работоспособности, укрепления здоровья и иных личных потребностей работника и предоставляется на определенное количество календарных дней с сохранением места работы (должности) и средней заработной платы (п. 2 ст. 87 Трудового кодекса).

Работникам предоставляются следующие виды оплачиваемых ежегодных трудовых отпусков:

- основной оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск;
- дополнительный оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск.

Продолжительность оплачиваемых ежегодных трудовых отпусков исчисляется в календарных днях без учета праздничных дней, приходящихся на дни оплачиваемого ежегодного трудового отпуска, независимо от применяемых режимов работы и графиков сменности (п. 1 ст. 90 Трудового кодекса). Основной оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск работникам предоставляется **продолжительностью 24 календарных дня**, если большее количество дней не предусмотрено Трудовым кодексом, иными нормативными правовыми актами Республики Казахстан, трудовым, коллективными договорами и актами работодателя (ст. 88 Трудового кодекса). Гражданским служащим, содержащимся за счет государственного бюджета, предоставляется основной оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск продолжительностью **не менее 30 календарных дней** с выплатой пособия на оздоровление в размере должностного оклада (п. 10 ст. 139 Трудового кодекса).

В трудовой стаж при предоставлении оплачиваемого ежегодного трудового отпуска, согласно статье 91 Трудового кодекса, включаются:

- фактически проработанное время;
- время, когда работник фактически не работал, но за ним сохранялись место работы (должность) и заработная плата полностью или частично;
- время, когда работник фактически не работал в связи с временной нетрудоспособностью, в том числе время нахождения в отпуске по беременности и родам;
- время, когда работник фактически не работал перед восстановлением на работе.

Очередность предоставления оплачиваемых ежегодных трудовых отпусков работникам определяет-

ся ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утвержденным работодателем с учетом мнения работников, либо устанавливается вне графика отпусков по соглашению сторон.

В случае изменения графика отпусков в связи с производственной необходимостью работодатель обязан уведомить работника об этом не менее чем за две недели до начала трудового отпуска (ст. 93 Трудового кодекса).

Оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск работнику за первый и последующие годы работы по соглашению сторон предоставляется в любое время рабочего года (п. 1 ст. 92 Трудового кодекса).

По соглашению между работником и работодателем оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск может быть разделен на части. При этом **одна из частей оплачиваемого ежегодного трудового отпуска должна быть не менее 2 календарных недель продолжительности отпуска**, предусмотренного в трудовом договоре работника (п. 3 ст. 92 Трудового кодекса). Запрещается непредоставление неиспользованного оплачиваемого ежегодного трудового отпуска либо его части в течение двух лет подряд (п. 3 ст. 94 Трудового кодекса).

Согласно статье 95 Трудового кодекса, оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск может быть прерван работодателем в случае производственной необходимости только с письменного согласия работника. Неиспользованная в связи с отзывом часть оплачиваемого ежегодного трудового отпуска по соглашению сторон трудового договора предоставляется в течение текущего рабочего года или в следующем рабочем году в любое время либо присоединяется к оплачиваемому ежегодному трудовому отпуску за следующий рабочий год. При отзыве работника из оплачиваемого ежегодного трудового отпуска вместо предоставления неиспользованной части отпуска в другое время по соглашению между работником и работодателем работнику производится компенсационная выплата за дни неиспользованной части оплачиваемого ежегодного трудового отпуска.

Оплата ежегодного трудового отпуска производится не позднее чем за три рабочих дня до его начала, а в случае предоставления трудового отпуска вне графика отпусков – не позднее трех рабочих дней со дня его предоставления (п. 4 ст. 92 Трудового кодекса).

Суммы, начисленные для оплаты трудового отпуска, рассматриваются в целях налогообложения как обычная зарплата, то есть исчисляются налоги и обязательные платежи.



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет для работника ограничений в продолжительности оплачиваемого ежегодного трудового отпуска, исчисления трудового стажа и других прав в сфере труда, установленных Трудовым кодексом, трудовым, коллективными договорами, соглашениями. (п. 2 ст. 70 Трудового кодекса).

8.6.2. ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ОПЛАЧИВАЕМЫЕ ОТПУСКА

Согласно статье 89 Трудового кодекса, дополнительные оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска предоставляются:

– работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, – продолжительностью не менее 6 календарных дней согласно Списку производств, цехов, профессий и должностей, перечню тяжелых работ, работ с вредными и (или) опасными условиями труда, утвержденным приказом министра здравоохранения и социального развития РК от 28 декабря 2015 года № 1053.

Дополнительные оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска предоставляются работникам, труд которых в тяжелых, вредных и (или) опасных условиях подтвержден результатами аттестации производственных объектов по условиям труда.

В случае непроведения работодателем аттестации производственных объектов по условиям труда, а также по рабочим местам, которые не подлежат аттестации, дополнительные оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска предоставляются в полном объеме согласно вышеуказанному списку:

– инвалидам I и II групп – продолжительностью не менее 6 календарных дней.

Иным категориям работников предоставление дополнительного ежегодного отпуска и его продолжительность могут устанавливаться законами РК (например, работникам, осуществляющим трудовую деятельность в зонах экологического бедствия и радиационного риска) (п. 2 ст. 89 Трудового кодекса).

Право на дополнительные отпуска имеют граждане, проживающие на определенных законодательством территориях и имеющие соответствующие удостоверения.

Так, согласно статье 13 Закона о соцзащите граждан, пострадавших вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском ядерном полигоне, ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск предоставляется по зонам:

– чрезвычайного радиационного риска – **14 календарных дней**;

– максимального радиационного риска – **12 календарных дней**;

– повышенного радиационного риска – **10 календарных дней**;

– минимального радиационного риска – **7 календарных дней**;

– на территории с льготным социально-экономическим статусом – **5 календарных дней**.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 13 Закона о соцзащите граждан, пострадавших в Приаралье, ежегодно предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск по зонам:

– экологической катастрофы – **12 календарных дней**;

– экологического кризиса – **9 календарных дней**;

– экологического предкризисного состояния – **7 календарных дней**.

Одновременно с предоставлением трудового отпуска работникам, проживающим в зонах экологического бедствия, ежегодно оказывается материальная помощь на оздоровление в размере месячной тарифной ставки или должностного оклада сверх действующих выплат.

Медицинские работники, служащие и технические работники, непосредственно занятые профилактической, лечебно-диагностической и научно-исследовательской работой, связанной с ВИЧ/СПИД, имеют право на сокращенный шестичасовой рабочий день, дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительно-

стью 24 календарных дня, дополнительную оплату труда за профессиональную вредность в размере 60 % от должностного оклада (п. 5 ст. 182 Кодекса РК «О здоровье народа и системе здравоохранения» от 18 сентября 2009 года № 193-IV).

Сотрудникам правоохранительных органов предоставляется дополнительный оплачиваемый отпуск в зависимости от выслуги лет и за особые условия прохождения службы (ст. 76 Закона РК «О правоохранительной службе» от 6 января 2011 года № 380-IV).

Спасателям профессиональных аварийно-спасательных служб и формирований центральных исполнительных органов предоставляется за каждые три года стажа дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью один день, но не более 15 календарных дней (п. 5 ст. 35 Закона РК «О гражданской защите» от 11 апреля 2014 года № 188-V).

Трудовым, коллективным договорами работникам могут устанавливаться дополнительные оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска поощрительного характера за длительную непрерывную работу, выполнение важных, сложных, срочных работ, а также работ иного характера.

Дополнительные ежегодные трудовые отпуска суммируются с основным ежегодным трудовым отпуском. При увольнении предоставляется компенсация за неиспользованный дополнительный отпуск пропорционально отработанному времени.

8.6.3. СОЦИАЛЬНЫЕ ОТПУСКА

Под социальным отпуском понимается освобождение работника от работы на определенный период в целях создания благоприятных условий для материнства, ухода за детьми, получения образования без отрыва от производства и для иных социальных целей (п. 4 ст. 87 Трудового кодекса).

Работникам предоставляются следующие виды социальных отпусков:

– отпуск без сохранения заработной платы;

– учебный отпуск;

– отпуск в связи с беременностью и рождением ребенка (детей), усыновлением (удочерением) новорожденного ребенка (детей);

– отпуск без сохранения заработной платы по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет.

Период нахождения в социальном отпуске засчитывается в трудовой стаж, если иное не предусмотрено законами РК.

Отпуск без сохранения заработной платы

На основании статьи 97 Трудового кодекса, по соглашению сторон трудового договора на основании заявления работника ему может быть предоставлен отпуск без сохранения заработной платы.

Продолжительность отпуска без сохранения заработной платы определяется по соглашению между работником и работодателем.

На основании уведомления работника работодатель обязан предоставить отпуск без сохранения заработной платы до 5 календарных дней:

– при регистрации брака;

– при рождении ребенка;

– в случае смерти близких родственников;

– в иных случаях, предусмотренных трудовым, коллективным договорами.

Учебный отпуск

Согласно статье 98 Трудового кодекса, работникам, обучающимся в организациях образования, предоставляются учебные отпуска для подготовки и сдачи зачетов и экзаменов, выполнения лабораторных работ, подготовки и защиты дипломной работы (проекта), для прохождения программ подготовки военно-обученного резерва.

Оплата учебного отпуска определяется соглашениями, коллективным, трудовым договорами, договором обучения.

Работодатель предоставляет работникам, направленным на обучение, стажировку за рубежом в рамках международной стипендии «Болашак», учебные отпуска с сохранением места работы (должности).

Отпуска в связи с беременностью и рождением ребенка (детей), усыновлением (удочерением) новорожденного ребенка (детей)

В соответствии со статьей 99 Трудового кодекса, беременным женщинам, женщинам, родившим ребенка (детей), женщинам (мужчинам), усыновившим (удочерившим) новорожденного ребенка (детей), предоставляются следующие отпуска в связи с рождением ребенка:

– **отпуск по беременности и родам.** Продолжительность данного отпуска – 70 календарных дней до родов и 56 (в случае осложненных родов или рождения двух или более детей – 70) календарных дней после родов. Исчисление отпусков производится суммарно, и отпуск предоставляется женщине полностью, независимо от числа дней, фактически использованных до родов, и продолжительности работы у работодателя;

– **отпуск работникам, усыновившим (удочерившим) новорожденного ребенка (детей).** Отпуск предоставляется (одному из родителей) за период со дня усыновления (удочерения) и до истечения 56 дней со дня рождения ребенка;

– **отпуск без сохранения заработной платы по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет.**

Согласно статье 100 Трудового кодекса, отпуск без сохранения заработной платы по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет предоставляется на основании письменного заявления работника с указанием его продолжительности и предоставлением свидетельства о рождении или другого документа, подтверждающего факт рождения ребенка:

- по выбору родителей – матери либо отцу ребенка;
- родителю, одному воспитывающему ребенка;
- другому родственнику, фактически воспитывающему ребенка, оставшегося без попечения родителей, либо опеуну;
- работнику, усыновившему (удочерившему) новорожденного ребенка (детей).

Работник может использовать отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет полностью или по частям.

На время отпуска за работником сохраняется место работы (должность).

В случае выхода на работу до истечения отпуска работник обязан предупредить работодателя о своем намерении за месяц до начала работы.

В соответствии с пунктом 4 статьи 99 Трудового кодекса, работодатель оплачивает отпуск по беременности и родам, отпуск работникам, усыновившим (удоче-

рившим) новорожденного ребенка (детей), с сохранением средней заработной платы, если это предусмотрено условиями трудового и (или) коллективного договоров, актом работодателя, за вычетом суммы социальной выплаты на случай потери дохода в связи с беременностью и родами, усыновлением (удочерением) новорожденного ребенка (детей), осуществленной в соответствии с Законом РК «Об обязательном социальном страховании» (далее – Закон об обязательном социальном страховании) от 25 апреля 2003 года № 405-II.

Согласно пункту 4 статьи 23-1 Закона об обязательном социальном страховании, размер социальной выплаты на случай потери дохода в связи с беременностью и родами, усыновлением (удочерением) новорожденного ребенка (детей) определяется путем умножения среднемесячного размера дохода, учтенного в качестве объекта исчисления социальных отчислений, на соответствующий коэффициент количества дней нетрудоспособности.

Среднемесячный размер дохода, учтенного в качестве объекта исчисления социальных отчислений, определяется путем деления суммы доходов, с которых производились социальные отчисления за последние 12 календарных месяцев (независимо от того, были ли в этот период перерывы в социальных отчислениях), предшествующих месяцу, в котором наступило право на социальную выплату, на 12.

Коэффициент количества дней нетрудоспособности определяется путем деления количества дней, на которые выдан лист временной нетрудоспособности, на 30 календарных дней.

Таким образом, если средняя заработная плата работника превышает максимальный предел, с которого уплачивались социальные отчисления (10 МРЗП), работодатель может оплатить отпуск по беременности и родам, отпуск работникам, усыновившим (удочерившим) новорожденного ребенка (детей) из расчета средней заработной платы за вычетом социальной выплаты из бюджета, если это предусмотрено внутренними актами работодателя (то есть доплатить разницу).

8.6.4. КОМПЕНСАЦИОННЫЕ ВЫПЛАТЫ. ВЫХОДНЫЕ ПОСОБИЯ**1. Компенсационная выплата за неиспользованный оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск при прекращении трудового договора**

При прекращении трудового договора работнику, который не использовал или использовал не полностью оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск (ежегодные трудовые отпуска), производится компенсационная выплата за неиспользованные им дни оплачиваемого ежегодного трудового отпуска (ежегодных трудовых отпусков) (п. 2 ст. 96 Трудового кодекса). Право на получение компенсации за неиспользованный отпуск не зависит от причины увольнения работника и срока отработанного периода.

2. Компенсационная выплата за дни неиспользованной части оплачиваемого ежегодного трудового отпуска при отзыве из отпуска

При отзыве работника из оплачиваемого ежегодного трудового отпуска по соглашению между работником и работодателем вместо предоставления неиспользованной части отпуска в другое время работнику может быть произведена компенсационная выплата за дни неиспользованной части оплачиваемого ежегод-

ного трудового отпуска (п. 3 ст. 95 Трудового кодекса).

3. Компенсационные выплаты в связи с потерей работы (выходное пособие)

Выходное пособие – фиксированная денежная сумма, выдаваемая в определенных законодательством случаях в связи с прекращением трудового договора при отсутствии вины и желания работника. Согласно статье 131 Трудового кодекса, работодатель производит компенсационные выплаты в связи с потерей работы **в размере средней заработной платы за месяц** в следующих случаях:

- при расторжении трудового договора по инициативе работодателя в случае ликвидации работодателя – юридического лица либо прекращения деятельности работодателя – физического лица;
- расторжении трудового договора по инициативе работодателя в случае сокращения численности или штата работников;
- расторжении трудового договора по инициативе работника в случае неисполнения работодателем условий трудового договора.

Работодатель производит компенсационные выплаты в связи с потерей работы при расторжении трудового договора по инициативе работодателя в случае снижения объема производства, выполняемых работ и оказываемых услуг, повлекшего ухудшение экономического состояния работодателя, **в размере средней заработной платы за два месяца**.

В трудовом, коллективном договорах или акте работодателя может предусматриваться более высокий размер компенсационной выплаты в связи с потерей работы.

При расторжении трудового договора с работником, занятым на сезонных работах, выплачивается компенсация **в размере двухнедельной средней заработной платы** (п. 8 ст. 134 Трудового кодекса).

В случае ликвидации, реорганизации, сокращения штата государственного органа государственным служащим, имеющим стаж работы в государственных органах не менее трех лет, при увольнении выплачивается выходное пособие **в размере четырех среднемесячных заработных плат** (ст. 56 Закона о государственной службе).

8.6.5. РАСЧЕТ СРЕДНЕЙ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Расчет отпускных, компенсаций, выходных и социальных пособий производится исходя из средней заработной платы работника.

Для исчисления средней заработной платы расчетным периодом являются 12 календарных месяцев, предшествующих событию, с которым связана соответствующая оплата (выплата) согласно Трудовому кодексу. Для работников, проработавших менее 12 календарных месяцев, средняя заработная плата определяется за фактически отработанное время.

В коллективном договоре могут быть предусмотрены и иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положения работников.

Для всех случаев определения средней заработной платы, предусмотренных Трудовым кодексом, устанавливается единый порядок ее исчисления в соответствии с Едиными правилами исчисления средней заработной платы, утвержденными приказом министра здравоохранения и социального развития РК от 30 ноября 2015 года № 908 (далее – Правила исчисления средней заработной платы). Также разра-

ботаны методические рекомендации по применению данных правил, которые согласованы вице-министром здравоохранения и социального развития РК от 25 февраля 2016 года.

Исчисление средней заработной платы как при пятидневной, так и при шестидневной рабочей неделе производится за фактически отработанное время из расчета среднего дневного (часового) заработка за соответствующий период с учетом установленных доплат и надбавок, премий и других стимулирующих выплат, носящих постоянный характер, предусмотренных системой оплаты труда (ст. 114 Трудового кодекса). Средняя заработная плата работника исчисляется путем умножения среднего дневного (часового) заработка на количество рабочих дней (рабочих часов), приходящихся на период события (п. 7 Правил исчисления средней заработной платы). Данный расчет можно представить в виде формулы:

$$\text{Средняя заработная плата} = \frac{\text{средний дневной (часовой) заработок} \times \text{количество рабочих дней (часов), приходящихся на период события}}{\text{количество рабочих дней (часов), приходящихся на период события}}$$

Исходя из вышесказанного, для расчета средней заработной платы надо определить:

- расчетный период;
- средний дневной (часовой) заработок;
- выплаты, учитываемые при исчислении средней заработной платы;
- особенности учета отдельных выплат;
- количество рабочих дней (часов), приходящихся на период события.

Расчетный период

Согласно подпункту 2 пункта 2 Правил исчисления средней заработной платы, расчетный период – период продолжительностью 12 календарных месяцев, предшествующих событию, с которым связана соответствующая оплата (выплата), либо период фактически отработанного времени, если работник проработал у работодателя менее 12 календарных месяцев, используемый для исчисления средней заработной платы.

Под календарным месяцем следует считать календарный период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

Из расчетного периода исключаются **неотработанное время и суммы, начисленные в данный период за неотработанное время, когда работнику выплачивалась или сохранялась средняя заработная плата** (например, когда работник находился в отпуске, отсутствовал по болезни, время простоя и др.) (п. 4 Правил исчисления средней заработной платы).

Средний дневной (часовой) заработок

Средний дневной (часовой) заработок – средняя заработная плата за единицу времени (день, час).

В соответствии с пунктом 8 Правил исчисления средней заработной платы, во всех случаях средний дневной (часовой) заработок определяется путем деления суммы начисленной заработной платы в расчетном периоде на количество рабочих дней (часов) в расчетном периоде.

При исчислении средней заработной платы не учитываются следующие выплаты (приложение к Правилам исчисления средней заработной платы):

- компенсация за неиспользованную часть оплачиваемого ежегодного трудового отпуска;
- социальное пособие по временной нетрудоспособности, а также дополнительные выплаты к размерам социального пособия, устанавливаемые работодателем;
- пособие на оздоровление, выплачиваемое работникам при предоставлении оплачиваемого ежегодного трудового отпуска;
- компенсации работникам, направляемым в служебные командировки;
- компенсационные выплаты в случаях, когда постоянная работа протекает в пути или имеет разъездной характер либо связана со служебными поездками в пределах обслуживаемых участков;
- полевое довольствие работникам, занятым на полевых работах;
- компенсационная выплата при переводе или переезде работника на работу в другую местность вместе с работодателем;
- компенсация расходов при использовании личного имущества работника (физического лица) в интересах работодателя на основании соглашения сторон;
- стоимость выданной специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, первой медицинской помощи, моющих и дезинфицирующих материалов, молока, лечебно-профилактического питания и других средств в соответствии с Трудовым кодексом;
- выплаты по возмещению вреда жизни и здоровью, причиненного работнику при исполнении им трудовых обязанностей (кроме выплат в части утраченного заработка);
- материальная помощь (денежное пособие), оказываемая работникам работодателем (при рождении ребенка, для оплаты медицинских услуг, на погребение и других случаях), а также выплата компенсаций и социальных гарантий, предусмотренных дополнительно в коллективном договоре и (или) актом работодателя за счет средств работодателя;
- единовременные поощрительные выплаты (включая единовременные денежные вознаграждения) в связи с праздничными датами, юбилейными датами, за образцовое выполнение должностных обязанностей, за безупречную трудовую деятельность, с выходом на пенсию, производимые работодателем за счет фонда оплаты труда;
- пени, выплачиваемые работнику работодателем при задержке выплаты заработной платы по вине работодателя в соответствии с Трудовым кодексом и за несвоевременное перечисление обязательных пенсионных взносов согласно Кодексу РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (далее – КоАП);
- расходы работодателя, связанные с обучением и повышением квалификации работников;
- денежные награды, присуждаемые за призовые места на спортивных смотрах, конкурсах и соревнованиях;
- заработная плата, выплаченная работнику по месту выполнения государственных и общественных обязанностей;
- компенсационные выплаты работникам за работу при разделении ежедневной работы (рабочей смены) на части;
- компенсационные выплаты надомным работникам;
- средняя заработная плата, сохраняемая за время перерывов для кормления ребенка (детей).

Вышеуказанный расчет среднего дневного (часового) заработка можно представить так:

**Средний дневной (часовой) заработок =
сумма начисленной заработной платы
в расчетном периоде –
выплаты, не учитываемые при исчислении
средней заработной платы /
количество рабочих дней (часов)
в расчетном периоде.**

Если расчетный период отработан не полностью, то средний дневной (часовой) заработок определяется путем деления суммы начисленной заработной платы за отработанное время на количество рабочих дней (часов) при пятидневной или шестидневной рабочей неделе, соответственно приходящихся на данное отработанное время (п. 9 Правил исчисления средней заработной платы).

Если в расчетном периоде работнику не начислялась заработная плата, то расчет среднего дневного (часового) заработка осуществляется путем деления суммы начисленной заработной платы за 12 месяцев работы, предшествующих расчетному периоду, либо за период фактически отработанного времени у данного работодателя, предшествующего расчетному периоду, на количество рабочих дней (часов), при пятидневной или шестидневной рабочей неделе, соответственно приходящихся на это отработанное время (п. 10 Правил исчисления средней заработной платы).

Средний дневной (часовой) заработок при неполной рабочей неделе (рабочем дне) рассчитывается также в соответствии с пунктами 8–10 Правил исчисления средней заработной платы.

Если работник при поступлении на работу не имеет начисленной суммы заработной платы либо не имел заработной платы в течение 24 месяцев, предшествующих событию, то в случае наступления события средний дневной (часовой) заработок рассчитывается исходя из дневной (часовой) тарифной ставки (должностного оклада) работника. Дневная (часовая) ставка работника определяется путем деления тарифной ставки (должностного оклада) на количество рабочих дней (часов) в текущем месяце при пятидневной или шестидневной рабочей неделе, согласно балансу рабочего времени, на соответствующий календарный год (п. 12 Правил исчисления средней заработной платы).

Для исчисления средней заработной платы при суммированном учете рабочего времени используется только средний часовой заработок.

Учет коэффициента повышения в расчете средней заработной платы

Согласно пункту 13 Правил исчисления средней заработной платы, в случае повышения должностного оклада исчисление средней заработной платы производится с учетом коэффициента повышения в следующем порядке:

- если повышение произошло в расчетный период, средняя заработная плата за каждый месяц, предшествующий повышению, исчисляется с учетом коэффициента повышения;
- если повышение произошло после расчетного периода до наступления события, средняя заработная плата за расчетный период исчисляется с учетом коэффициента повышения;
- если повышение произошло в период события, часть средней заработной платы исчисляется с учетом коэффициента повышения с даты повышения та-

рифной ставки (должностного оклада) до окончания указанного периода.

Коэффициент повышения рассчитывается путем деления тарифной ставки (должностного оклада), установленной в месяце повышения, на тарифную ставку (должностной оклад), установленную до повышения.

Коэффициент повышения применяется к общей сумме начисленной заработной платы каждого соот-

ветствующего месяца в пределах расчетного периода. Коэффициент повышения не применяется:

- при переводе работника с одной должности на другую;
- увеличении стажа работы по специальности работника или при повышении квалификационного разряда рабочего, учитываемых при исчислении размера должностного оклада.

ПРИМЕР

У работника в расчетный период четыре раза менялся должностной оклад: был 120 000 тенге, затем снизился до 100 000 тенге, далее был повышен до 115 000 тенге, а затем – до 138 000 тенге. Как учитывается коэффициент повышения при расчете средней заработной платы?

На период оклада в 120 000 тенге коэффициент не применяется – уменьшение оклада (115 000 / 120 000). На период оклада в 100 000 тенге коэффициент равен 1,15 (115 000 / 100 000). На период оклада в 115 000 тенге коэффициент равен 1,20 (138 000 / 115 000).

Согласно пункту 14 Правил исчисления средней заработной платы, премии и другие стимулирующие выплаты за результаты труда, носящие постоянный характер и предусмотренные системой оплаты труда работодателя, за исключением годовых премий, вознаграждений, выплачиваемых по итогам работы за прошлый год, включаются при подсчете средней заработной платы по времени начисления.

Квартальные, полугодовые премии по итогам работы, предусмотренные системой оплаты труда и премирования работодателя, учитываются, соответственно, в размере $\frac{1}{3}$, $\frac{1}{6}$ за каждый месяц расчетного периода, месячные премии – не более одной за каждый месяц расчетного периода.

Годовые премии, вознаграждения, выплачиваемые по итогам работы за год, при подсчете средней заработной платы учитываются с момента фактической выплаты в размере $\frac{1}{12}$ за каждый месяц, предшествующий месяцу фактической выплаты годовой премии, вознаграждения в пределах расчетного периода.

В тех случаях, когда время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, премии, вознаграждения учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени в расчетном периоде.

8.6.6. ПОРЯДОК РАСЧЕТА ОПЛАТЫ ЕЖЕГОДНОГО ТРУДОВОГО ОТПУСКА

В соответствии со статьей 90 Трудового кодекса, продолжительность оплачиваемых ежегодных трудовых отпусков исчисляется в календарных днях без учета праздничных дней, приходящихся на дни трудового отпуска независимо от применяемых режимов работы и графиков сменности. Поэтому для расчета сумм отпускных необходимо посчитать количество рабочих дней, приходящихся на дни отпуска, и умножить на среднедневной (часовой) заработок.

Минимальное количество календарных дней трудового отпуска – 24.

Исходя из общего расчета средней заработной платы (формула представлена в разделе 8.6.5 данной статьи), составим формулу для расчета оплаты ежегодного трудового отпуска (сумма отпускных):

$$\text{Сумма отпускных} = \text{средний дневной (часовой) заработок} \times \text{количество рабочих дней (часов), приходящихся на дни отпуска.}$$

Согласно статье 91 Трудового кодекса, в трудовой стаж при предоставлении оплачиваемого ежегодного трудового отпуска включаются:

- фактически проработанное время;
- время, когда работник фактически не работал, но за ним сохранялись место работы (должность) и заработная плата полностью или частично;
- время, когда работник фактически не работал в связи с временной нетрудоспособностью, в том числе время нахождения в отпуске по беременности и родам;
- время, когда работник фактически не работал перед восстановлением на работе.

В то же время, согласно статье 92 Трудового кодекса, оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск работнику за первый и последующие годы работы по соглашению сторон предоставляется в любое время рабочего года.

Рабочий год составляет 12 календарных месяцев, исчисленных с первого дня работы работника.

По соглашению между работником и работодателем оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск может быть разделен на части. При этом одна из частей оплачиваемого ежегодного трудового отпуска должна быть не менее 2 календарных недель продолжительности отпуска, предусмотренного в трудовом договоре работника.

Таким образом, Трудовой кодекс позволяет различные варианты предоставления очередного трудового отпуска по соглашению сторон:

- предоставление отпуска частями;
- предоставление отпуска за фактически отработанное время;
- предоставление отпуска (и оплата) «авансом» за еще не полностью отработанное время. Этот «аванс» работник отработает после выхода из отпуска. Если же работник увольняется до окончания рабочего года, в счет которого ему был предоставлен ежегодный оплачиваемый отпуск «авансом», работодатель имеет право удержать из его заработной платы сумму за неотработанные дни отпуска либо работник возмещает «авансовые» отпускные в кассу организации.

Условия предоставления отпуска работникам должны быть прописаны во внутренних документах, нюансы предоставленного отпуска, как правило, отражаются в приказе работодателя на отпуск.

ПРИМЕР

Работник принят на работу 3 ноября 2017 года. В компании предусмотрено предоставление оплачиваемого отпуска – 24 календарных дня. В июле 2018 года работник пишет заявление на предоставление ему отпуска – 24 календарных дня – с 3 июля 2018 года. Каковы действия работодателя?

Работник отработал 8 месяцев. За фактически отработанное время ему положено 16 календарных дней отпуска (8 мес. × 24 дня / 12 мес. (рабочий год)).

В данном случае можно предоставить (и оплатить) отпуск на 16 дней, отразив это в приказе фразой: «Предоставить отпуск с 3 июля 2018 года сроком на 16 календарных дней за фактически отработанное время, за период с 3 ноября 2017 года по 3 июля 2018 года», либо предоставить (и оплатить) отпуск «авансом» на 24 дня, отразив это в приказе: «Предоставить отпуск с 3 июля 2018 года сроком на 24 календарных дня за период с 3 ноября 2017 года по 3 ноября 2018 года, в случае увольнения работник обязан возместить неотработанный «аванс». Действия работодателя верны в обоих случаях и зависят от его «внутренней политики», закрепленной в соответствующих актах.

ПРИМЕР

Работник принят в организацию 10 февраля 2016 года с окладом 100 000 тенге. За период с 10 февраля 2016 года по 10 февраля 2017 года он использовал отпуск – 24 календарных дня – в июне 2017 года. Отпускные были начислены в размере 82 300 тенге. В марте 2017 года работник пишет заявление на предоставление отпуска за период с 10 февраля 2017 года по 10 февраля 2018 года на 24 календарных дня со 2 апреля 2018 года. В июле 2017 года работник был в неоплачиваемом учебном отпуске 14 календарных дней.

В мае 2017 года была выплачена премия к празднику – 20 000 тенге. В октябре 2017 года за совмещение должности он получил доплату в размере 25 000 тенге. В марте 2018 года переведен на другую должность с окладом 110 000 тенге и была выплачена годовая премия в размере 144 000 тенге. Режим работы – пятидневная рабочая неделя.

Отпуск работнику был предоставлен. Рассчитать сумму отпускных.

Все данные для расчета приведены в таблице.

Расчет суммы отпускных

Стаж работы в организации						с 10.02.2016				
Отпуск за период						с 10.02.2017 по 10.02.2018				
Отпуск предоставлен						с 02.04.2018 по 25.04.2018				
Расчетный период						с 01.04.2017 по 31.03.2018				
Количество календарных дней отпуска						24				
Количество рабочих дней, приходящихся на дни отпуска						18				
№ п/п	Период	Начислено для расчета средней заработной платы	Коеф-фициент повышения	Премия месячная	Доля годовой, полугодовой, квартальной премии	Всего начислено (для расчета средней заработной платы) (гр. 3 × гр. 4 + гр. 5 + гр. 6)	Кол-во рабочих дней в расчетном периоде		Средний дневной заработок (гр. 7 / гр. 8)	Сумма отпускных (гр. 10 × количество рабочих дней)
1	2	3	4	5	6	7	отработано	по балансу рабочего времени	10	11
2017 год										
1	Апрель	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–
2	Май	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–
3	Июнь	18 182	1	–	12 000	30 182	4	22	–	–
4	Июль	55 000	1	–	12 000	67 000	11	20	–	–
5	Август	100 000	1	–	12 000	112 000	22	22	–	–
6	Сентябрь	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–
7	Октябрь	125 000	1	–	12 000	137 000	22	22	–	–
8	Ноябрь	100 000	1	–	12 000	112 000	22	22	–	–
9	Декабрь	100 000	1	–	12 000	112 000	18	18	–	–
2018 год										
10	Январь	100 000	1	–	12 000	112 000	21	21	–	–
11	Февраль	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–
12	Март	110 000	1	–	–	110 000	18	18	–	–
Всего:		1 108 182	–	0	132 000	1 240 182	218	245	5 689	102 402

1. Расчетный период – с 1 апреля 2017 года по 31 марта 2018 года (12 месяцев, предшествующих отпуску).

2. Коэффициент повышения не применяется, так как повысился оклад с изменением должности.

3. Сумма начисленной заработной платы за расчетный период для расчета средней заработной платы – 1 240 182 тенге (включаем заработную плату за 12 месяцев (по 100 000 тенге за апрель, май и август

2017 года – февраль 2018 года, за июнь – 18 182 тенге, за июль – 55 000 тенге, за март 2018 года – 110 000 тенге), не включаем сумму отпускных за предыдущий период – 82 300 тенге, начисленных в июне 2017 года, не включаем премию к празднику – 20 000 тенге. Добавляем по $\frac{1}{12}$ части годовой премии за 2017 год за каждый месяц, предшествующий месяцу фактической выплаты, по 12 000 тенге (144 000 тенге / 12 мес.).

4. Количество рабочих дней в расчетном периоде по календарю пятидневной рабочей недели – 218 дней (расчетный период был отработан не полностью, так как использовались предыдущий трудовой отпуск и учебный отпуск).

5. Средний дневной заработок – 5 689 тенге (1 240 182 тенге / 218 дней).

6. Количество рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели, подлежащих оплате, – 18 дней (со 02.04.2018 г. по 25.04.2018 г.).

7. Сумма начисленных отпускных – 102 402 тенге (5 689 тенге × 18 дней).

8.6.7. ПОРЯДОК РАСЧЕТА ВЫПЛАТЫ КОМПЕНСАЦИИ ЗА НЕИСПОЛЬЗОВАННЫЙ ТРУДОВОЙ ОТПУСК

При прекращении трудового договора работнику, который не использовал или использовал не полностью оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск (ежегодные трудовые отпуска), производится компенсационная выплата за неиспользованные им дни оплачиваемого ежегодного трудового отпуска (ежегодных трудовых отпусков). Датой прекращения трудового договора является последний день работы.

Исходя из общего расчета средней заработной платы (формула, представленная в разделе 8.6.5 данной статьи), составим формулу для расчета средней заработной платы для выплаты компенсации за неиспользованный трудовой отпуск (сумма компенсации):

**Сумма компенсации =
средний дневной (часовой) заработок ×
количество рабочих дней (часов),
приходящихся на дни компенсации
за неиспользованный отпуск.**

Сначала надо определить количество календарных дней неиспользованного трудового отпуска (количество календарных дней компенсации):

**Количество календарных дней компенсации =
24 дня / количество календарных дней в году
(без праздников) ×
количество календарных дней,
за которые начисляется компенсация,**

где 24 – продолжительность ежегодного отпуска.

Количество календарных дней в 2018 году без учета праздников согласно балансу рабочего времени – 351 день.

Дни неиспользованного отпуска (компенсации) отсчитываются **с рабочего дня по календарю пятидневной или шестидневной рабочей недели, следующего за датой увольнения работника**, и затем выбираются рабочие дни, приходящиеся на этот период.

Это и будет количество рабочих дней, приходящихся на компенсацию за неиспользованный отпуск.

ПРИМЕР

Работник в последний день отпуска (см. предыдущий пример) написал заявление на увольнение. Заявление принято. За неиспользованные дни трудового отпуска с 10 февраля 2018 года по 25 апреля 2018 года рассчитать сумму компенсации.

Расчет представлен в таблице.

Расчет компенсации

Стаж работы в организации							с 10.02.2016 по 25.04.2018				
Компенсация за период							с 10.02.2018 по 25.04.2018				
1-й рабочий день за датой увольнения							26.04.2018				
Расчетный период							с 01.04.2017 по 31.03.2018				
Количество календарных дней компенсации (24 дня / 351 день × гр. 12)							5				
Количество календарных дней, приходящихся на дни компенсации							3				
№ п/п	Период	Начислено для расчета средней заработной платы	Коэффициент повышения	Премия месячная	Доля годовой, полугодовой, квартальной премии	Всего начислено (для расчета средней заработной платы) (гр. 3 × гр. 4 + гр. 5 + гр. 6)	Количество рабочих дней в расчетном периоде		Средний дневной заработок (гр. 7 / гр. 8)	Сумма компенсации (гр. 10 × количество рабочих дней)	Количество календарных дней (без праздников) в отработанном периоде
1	2	3	4	5	6	7	отработано	по балансу рабочего времени	10	11	12
2017 год											
1	Апрель	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–	–
2	Май	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–	–
3	Июнь	18 182	1	–	12 000	30 182	4	22	–	–	–
4	Июль	55 000	1	–	12 000	67 000	11	20	–	–	–
5	Август	100 000	1	–	12 000	112 000	22	22	–	–	–

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
6	Сентябрь	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–	–
7	Октябрь	125 000	1	–	12 000	137 000	22	22	–	–	–
8	Ноябрь	100 000	1	–	12 000	112 000	22	22	–	–	–
9	Декабрь	100 000	1	–	12 000	112 000	18	18	–	–	–
2018 год											
10	Январь	100 000	1	–	12 000	112 000	21	21	–	–	–
11	Февраль	100 000	1	–	12 000	112 000	20	20	–	–	19
12	Март	110 000	1	–	–	110 000	18	18	–	–	27
13	Апрель	–	–	–	–	–	–	–	–	–	25
	Всего:	1 108 182	–	0	132 000	1 240 182	218	245	5 689	17 067	71

1. Количество календарных дней компенсации – 5 дней (24 дня / 351 день × 71 день), где 24 – продолжительность ежегодного отпуска, 351 – количество календарных дней в 2018 году (без учета праздников), 71 – количество календарных дней, приходящихся на отработанный период работника (без учета праздников), за который не предоставлен отпуск (19 дней февраля + 27 дней марта + 25 дня апреля).

2. Количество рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели, подлежащих оплате, – 3 дня (с первого рабочего дня после увольнения, то есть с 26 апреля 2018 года, отсчитываем 5 календарных дней и в этом периоде выбираем рабочие дни).

3. Сумма компенсации – 17 067 тенге (5 689 тенге × 3 дня).

8.6.8. ПОРЯДОК РАСЧЕТА СОЦИАЛЬНОГО ПОСОБИЯ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ (БОЛЬНИЧНЫЙ ЛИСТ)

Согласно статье 133 Трудового кодекса, работодатель обязан за счет своих средств выплачивать работникам социальное пособие по временной нетрудоспособности.

Основанием для выплаты социальных пособий по временной нетрудоспособности являются листки нетрудоспособности, выданные в порядке, установленном Правилами проведения экспертизы временной нетрудоспособности, выдачи листа и справки о временной нетрудоспособности (утверждены приказом министра здравоохранения и социального развития РК от 31 марта 2015 года № 183).

Социальные пособия по временной нетрудоспособности выплачиваются работникам с первого дня нетрудоспособности до дня восстановления трудоспособности или до установления инвалидности в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Социальное пособие по временной нетрудоспособности не выплачивается:

- работнику, временная нетрудоспособность которого наступила вследствие производственных травм, полученных при совершении им уголовного правонарушения, в случае установления виновности вступившим в законную силу приговором суда;
- за время принудительного лечения работника по определению суда (кроме психически больных);
- за время нахождения работника под арестом и за время судебно-медицинской экспертизы в случае установления его виновности вступившим в законную силу приговором или постановлением суда;
- при временной нетрудоспособности работника от заболеваний или производственных травм, наступивших вследствие употребления алкоголя, наркотических и токсикологических средств;
- за дни временной нетрудоспособности, приходящиеся на оплачиваемый ежегодный трудовой отпуск.

Согласно приложению 1 к постановлению Правительства РК «Об определении размеров социального пособия по временной нетрудоспособности» от 28 де-

кабря 2015 года № 1103, размер социального пособия по временной нетрудоспособности работников, за исключением работающих участников, инвалидов Великой Отечественной войны и лиц, приравненных к ним, определяется путем умножения его среднего дневного заработка на количество рабочих дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности.

Размер среднего дневного заработка работника определяется из расчета его средней заработной платы, исчисленной в соответствии с пунктом 3 статьи 114 Трудового кодекса.

Если временная нетрудоспособность начинается в предшествующем году, а заканчивается в текущем, то размер социального пособия по временной нетрудоспособности и месячное ограничение его размера определяются с применением МРП за предшествующий и текущий годы отдельно и полученные суммы суммируются.

Размер социального пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемого за один месяц, **не может превышать 15-кратной величины МРП за соответствующий год**, за исключением размеров пособий, выплачиваемых работникам в связи с трудовым увечьем или профессиональным заболеванием, работающим участникам, инвалидам Великой Отечественной войны и лицам, приравненным к ним, а также персоналу дипломатической службы, получающим пособие в иностранной валюте в период пребывания за границей.

Размер социального пособия по временной нетрудоспособности работающим участникам, инвалидам Великой Отечественной войны и лицам, приравненным к ним, **составляет 100 % заработной платы**.

Размер социального пособия по временной нетрудоспособности **составляет 100 % средней заработной платы**, выплачиваемого:

- в связи с трудовым увечьем или профессиональным заболеванием работника;
- персоналу дипломатической службы в иностранной валюте в период пребывания за границей.

Социальное пособие за один месяц = средний дневной (часовой) заработок × количество рабочих дней (часов), приходящихся на дни по листу нетрудоспособности.

**ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

Максимальная выплата в месяц – 15 МРП, но, согласно пункту 5 статьи 133 Трудового кодекса, работодатели вправе устанавливать дополни-

тельные выплаты работникам к размерам социального пособия по временной нетрудоспособности, установленного законодательством Республики Казахстан.

ПРИМЕР

Сотрудник представил два больничных листа (1-й больничный лист – со 2 по 13 апреля, 2-й больничный лист – с 17 по 27 апреля). Средний дневной заработок сотрудника составляет 4 500 тенге. На предприятии установлена пятидневная рабочая неделя.

Какую сумму по больничным листам нужно выплатить работнику?

Анализ

За 1-й больничный лист начислено 45 000 тенге ($4\,500 \times 10$ рабочих дней).

За 2-й больничный лист начислено 40 500 тенге ($4\,500 \times 9$ рабочих дней).

В обоих случаях идет превышение 15 МРП – 36 075 тенге.

Поэтому работнику должно быть начислено пособие по временной нетрудоспособности за месяц в предельной сумме 36 075 тенге.

**ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

Выплаты по социальному пособию по временной нетрудоспособности облагаются всеми налогами и обязательными платежами, то есть Налоговым кодексом освобождение данных выплат от налогов не предусмотрено.

Социальные выплаты на случай потери дохода в связи с беременностью и родами (больничный по беременности и родам), как было указано в разделе 8.6.3 данной статьи, с суммы дохода в пределах 10 МРЗП оплачивает Государственный фонд социального страхования, а выплаты с остальной суммы дохода осуществляются работодателем, в случае если такие расходы предусмотрены условиями трудового или коллективного договоров или другим актом работодателя. Причем доходы работника в виде расходов работодателя на оплату отпуска по беременности и родам, отпуска работникам, усыновившим (удочерившим) новорожденного ребенка (детей), в пределах 1 МРЗП не подлежат обложению социальным налогом (пп. 3 п. 3 ст. 484 Налогового кодекса) и с них не удерживается ИПН (пп. 27 п. 1 ст. 341 Налогового кодекса).

8.7. НАЛОГИ И СОЦИАЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ, КОТОРЫЕ ИСЧИСЛЯЮТСЯ С ДОХОДА РАБОТНИКА

Налоги и платежи в бюджет – это законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер (пп. 55 п. 1 ст. 1 Налогового кодекса).

К налогам, которые исчисляются с дохода работника, относятся ИПН по доходам, подлежащим налогообложению у источника выплаты, социальный налог (СН).

Социальные платежи – обязательные пенсионные взносы (ОПВ), обязательные профессиональные пенсионные взносы (ОППВ), уплачиваемые в соответствии с законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении, социальные отчисления (СО), уплачиваемые в соответствии с Законом РК «Об обязательном социальном страховании», взносы и отчисления (отчис-

ления на ОСМС), уплачиваемые в соответствии с Законом РК «Об обязательном социальном медицинском страховании» (далее – Закон об ОСМС) от 16 ноября 2015 года № 405-V (пп. 3 п. 1 ст. 1 Налогового кодекса).

**ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

Удержание взносов на ОСМС приостановлено до 2020 года.

Согласно статье 28 Закона об ОСМС, взносы работников, физических лиц, получающих доходы по договорам ГПХ, подлежащие уплате в фонд, устанавливаются в размере:

- с 1 января 2020 года – 1 % от объекта исчисления взносов;
- с 1 января 2021 года – 2 % от объекта исчисления взносов.

Взносы индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов, частных судебных исполнителей, адвокатов, профессиональных медиаторов с 1 января 2020 года устанавливаются в размере 5 % от объекта исчисления взносов.

Объектом исчисления взносов работников, физических лиц, получающих доходы по договорам ГПХ, являются их доходы, исчисленные в соответствии со статьей 29 Закона об ОСМС. Объектом исчисления взносов индивидуальных предпринимателей, частных нотариусов, частных судебных исполнителей, адвокатов, профессиональных медиаторов является 2-кратный МРЗП.

Часть налогов и социальных платежей **удерживается с дохода работника:**

- ИПН у источника выплаты,
- ОПВ,
- взносы на ОСМС.

То есть плательщиками являются физические лица, но обязанность по исчислению, удержанию и перечислению возлагается на работодателя – налогового агента (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель).

Другая часть налогов и социальных платежей исчисляется и перечисляется работодателем **за счет собственных средств – это расходы работодателя**, которые идут у него на вычет. К таким налогам и социальным отчислениям относятся:

- СН,
- ОППВ,
- СО,
- отчисления на ОСМС.

Примечание

ИПН у источника выплаты может быть уплачен налоговым агентом за счет собственных средств без удержания. При уплате налоговым агентом суммы ИПН, исчисленной с доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты за счет собственных средств без его удержания, обязанность налогового агента по удержанию и перечислению ИПН у источника выплаты считается исполненной (п. 5 ст. 351, п. 9 ст. 655 Налогового кодекса). То есть налогоплательщику предоставлено право *не удерживать ИПН с доходов физических лиц, а производить оплату за счет собственных средств*, при этом такая уплата не признается доходом физического лица (пп. 47 п. 2 ст. 319, пп. 1 п. 2 ст. 644 Налогового кодекса).

Объектом исчисления налогов и социальных платежей является не только заработная плата, а общий доход работника (физического лица) с учетом корректировок, предусмотренных законодательством, либо МРЗП (в отдельных случаях).

8.7.1. ИПН У ИСТОЧНИКА ВЫПЛАТЫ**ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!**

Действие раздела 8 Налогового кодекса «Индивидуальный подоходный налог» приостановлено до 1 января 2020 года, в период приостановления данный раздел действует в редакции статьи 33 Закона РК от 25.12.17 г. № 121-VI.

В соответствии со статьей 318 Налогового кодекса, объектами обложения ИПН являются:

- облагаемый доход физического лица у источника выплаты;
- облагаемый доход физического лица при самостоятельном налогообложении.

Предметом данной статьи является ИПН у источника выплаты.

Согласно статье 317 Налогового кодекса, по доходам, подлежащим налогообложению у источника выплаты, гражданина РК, иностранца или лица без гражданства, являющегося резидентом РК (далее – физлицо-резидент), исчисление, удержание и перечисление ИПН, а также представление налоговой отчетности производятся налоговым агентом в порядке и сроки, которые установлены главой 35, параграфом 1 главы 36, главой 38 и статьей 657 Налогового кодекса, по ставкам, предусмотренным статьей 320 Налогового кодекса (**ставка – 10 %**, кроме доходов в виде дивидендов, которые облагаются **по ставке 5 %**).

По доходам физического лица – нерезидента (далее – физлица-нерезидента) исчисление, удержание и перечисление ИПН, а также представление налоговой отчетности производятся в порядке и сроки, которые установлены главой 74 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 322 Налогового кодекса, доходами работника, подлежащими налогообложению, являются следующие доходы, начисленные работодателем, являющимся налоговым агентом, и признанные, в том числе в бухгалтерском учете работодателя, в качестве расходов (затрат) в соответствии с законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности:

- подлежащие передаче работодателем работнику в собственность деньги в наличной и (или) безналичной формах в связи с наличием трудовых отношений;

- доходы работника в натуральной форме в соответствии со статьей 323 Налогового кодекса;

- доходы работника в виде материальной выгоды в соответствии со статьей 324 Налогового кодекса.

В пункте 2 статьи 319 Налогового кодекса представлен перечень выплат (расходов), которые **не рассматриваются в качестве дохода физического лица**. Например, следующие:

- компенсации при служебных командировках (в пределах РК – суточные не более 6-кратного размера МРП за каждый календарный день нахождения в командировке в течение периода, не превышающего 40 календарных дней нахождения в командировке, за пределами РК – 8 МРП за день);

- расходы работодателя для обеспечения жизнедеятельности лиц, работающих вахтовым методом, в период нахождения на объекте производства с предоставлением условий для выполнения работ и междуменного отдыха:

- по имущественному найму (аренде) жилища;
- на питание в пределах суточных, установленных выше;

- стоимость выданной специальной одежды, специальной обуви, в том числе их ремонта, средств индивидуальной защиты, моющих и дезинфицирующих средств, средств профилактической обработки, медицинской аптечки, молока или других равноценных пищевых продуктов и (или) специализированных продуктов для диетического (лечебного и профилактического) питания по нормам, установленным законодательством Республики Казахстан и др.

Из доходов физического лица, подлежащих налогообложению, исключаются виды доходов (далее – корректировка дохода), прописанные в пункте 1 статьи 341 Налогового кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 353 Налогового кодекса, **сумма облагаемого дохода работника определяется в следующем порядке:**

сумма доходов работника, подлежащих налогообложению у источника выплаты, полученных в текущем налоговом периоде,

минус

сумма корректировки дохода в текущем налоговом периоде, предусмотренной пунктом 1 статьи 341 Налогового кодекса (доходы, не подлежащие налогообложению),

минус

сумма налоговых вычетов в порядке, указанном в статье 342 Налогового кодекса.

В соответствии со статьей 342 Налогового кодекса, предусмотрены следующие налоговые вычеты:

- налоговый вычет в виде ОПВ – в размере, установленном законодательством Республики Казахстан о пенсионном обеспечении;

- налоговый вычет по пенсионным выплатам и договорам накопительного страхования;

- стандартные налоговые вычеты;

- прочие налоговые вычеты, которые включают в себя:

- налоговый вычет по добровольным пенсионным взносам;

- налоговый вычет на медицину (кроме косметологических) в размере не более 8-кратного МРЗП за календарный год;

- налоговый вычет по вознаграждениям.

Стандартными вычетами являются (ст. 346 Налогового кодекса):

– 1 МРЗП. Стандартный вычет применяется за каждый календарный месяц. Общая сумма стандартного вычета за календарный год не должна превышать 12-кратный МРЗП;

– 75-кратный МРЗП за календарный год отдельным группам лиц, предусмотренных данной статьей (участникам Великой Отечественной войны и приравненным к ним лицам, инвалидам I, II или III групп, одному из родителей, опекунов, попечителей ребенка-инвалида и др.).

Данные стандартные вычеты применяются в том календарном году, в котором возникло, имеется или имело основание для применения данных налоговых вычетов.

Право на вычет предоставляется налогоплательщику по доходам, получаемым у одного из работодателей на основании поданного им заявления и подтверждающих документов, представленных налогоплательщиком (кроме вычета по ОПВ).

Если при расчете сумма облагаемого дохода составила отрицательное значение, то такая сумма признается превышением налоговых вычетов. Сумма превышения может быть перенесена и предоставлена лицу в последующие месяцы за счет облагаемого дохода в данных налоговых периодах. Сумма превышения налоговых вычетов, образовавшаяся у налогового агента, а также непримененная у налогового агента сумма налогового вычета учитываются физическим лицом самостоятельно при исчислении облагаемого дохода физического лица, подлежащего налогообложению физическим лицом самостоятельно (ст. 344 Налогового кодекса).

ИПН =
(доход работника – корректировка дохода –
налоговые вычеты (в том числе ОПВ,
стандартный вычет 1 МРЗП) × 10 %.

Для исчисления ИПН у источника выплаты с доходов физических лиц по договорам ГПХ следует руководствоваться пунктом 2 статьи 353 Налогового кодекса. В этом случае размер облагаемого дохода от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг, кроме имущественного дохода, полученного физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, лицом, занимающимся частной практикой, определяется в следующем порядке:

сумма доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты, полученных в текущем налоговом периоде физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, лицом, занимающимся частной практикой, от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг, кроме имущественного дохода,

минус

сумма корректировки дохода в текущем налоговом периоде, предусмотренной пунктом 1 статьи 341 Налогового кодекса,

минус

сумма стандартных вычетов, указанных в подпунктах 2 и (или) 3 пункта 1 статьи 346 Налогового кодекса.

ИПН =
(доход физлица – корректировка дохода –
стандартные вычеты (75-кратный МРП при
наличии оснований) × 10 %.

Исчисление ИПН у источника выплаты по доходам, связанным с трудовыми отношениями физлица-нерезидента (п. 3 ст. 655, п. 1 ст. 656 Налогового кодекса), производится налоговым агентом **без осуществления налоговых вычетов** путем применения ставки, установленной пунктом 1 статьи 320 Налогового кодекса (10 %):

– от деятельности в РК по трудовому договору (соглашению, контракту), заключенному с резидентом или нерезидентом, являющимися работодателями, в том числе при предоставлении иностранного персонала нерезидентом, деятельность которого не образует постоянного учреждения в РК;

– от деятельности в РК в виде материальной выгоды, полученной от работодателя;

– гонорары руководителя и (или) иные выплаты членам органа управления (совета директоров или иного органа), получаемые указанными лицами в связи с выполнением возложенных на них управленческих обязанностей в отношении резидента, независимо от места фактического выполнения таких обязанностей;

– надбавки, выплачиваемые ему в связи с проживанием в РК резидентом или нерезидентом, являющимися работодателями;

– пенсионные выплаты, осуществляемые накопительным пенсионным фондом-резидентом;

– от деятельности в РК по договору (контракту) ГПХ, заключенному с юридическим лицом – нерезидентом, деятельность которого не образует постоянного учреждения в РК.

При получении других видов дохода физлицом-нерезидентом применяются ставки, указанные в статье 646 Налогового кодекса (5 %, 15 %, 20 % в зависимости от вида дохода).

Согласно статье 351 Налогового кодекса, исчисление ИПН по доходам, подлежащим налогообложению у источника выплаты, производится налоговым агентом при начислении дохода, подлежащего налогообложению.

Удержание ИПН производится налоговым агентом **не позднее дня выплаты дохода**, подлежащего налогообложению у источника выплаты, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Налоговый агент осуществляет перечисление ИПН по выплаченным доходам не позднее **25 календарных дней после окончания месяца, в котором была осуществлена выплата дохода**, по месту своего нахождения, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

По доходам работников структурных подразделений налогового агента перечисление ИПН производится в соответствующие бюджеты по месту нахождения структурных подразделений.

Согласно пункту 5 статьи 658 Налогового кодекса, трудовые иммигранты-нерезиденты по доходам, полученным (подлежащим получению) по трудовым договорам, заключенным в соответствии с трудовым законодательством Республики Казахстан на основании разрешения трудовому иммигранту, в течение налогового периода производят уплату предварительного платежа по ИПН.

Предварительный платеж по ИПН исчисляется в размере 2-кратного МРП за каждый месяц выполнения работ, оказания услуг соответствующего периода, указанного трудовым иммигрантом-нерезидентом в заявлении на получение (продление) разрешения трудовому иммигранту. Уплата предварительного плате-

жа по ИПН производится трудовым иммигрантом-нерезидентом по месту пребывания до получения (продления) разрешения трудовому иммигранту.

По окончании налогового периода по доходам, полученным (подлежащим получению) трудовыми иммигрантами-нерезидентами, производится исчисление суммы ИПН путем применения ставки 10 % к облагаемой сумме дохода.

Облагаемая сумма дохода определяется как сумма доходов, полученных (подлежащих получению) от выполнения работ, оказания услуг, уменьшенная на сумму МРЗП. Сумма предварительных платежей, уплаченная трудовым иммигрантом-нерезидентом в бюджет в течение налогового периода, зачитывается в счет уплаты ИПН за отчетный налоговый период.

В случае если сумма уплаченных в течение налогового периода предварительных платежей по ИПН меньше суммы ИПН, исчисленной за отчетный налоговый период, то исчисление ИПН отражается в декларации по индивидуальному подоходному налогу и уплата ИПН по декларации по итогам налогового периода (год) осуществляется трудовым иммигрантом-нерезидентом по месту пребывания не позднее 10 календарных дней после срока представления декларации (ф. 240.00). Если сумма предварительных по ИПН платежей превышает сумму ИПН, исчисленную за отчетный налоговый период, то сумма такого превышения не является суммой излишне уплаченного ИПН и не подлежит возврату или зачету.

8.7.2. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЕНСИОННЫЕ ВЗНОСЫ

Порядок исчисления, удержания и перечисления ОПВ, как и порядок исчисления, начисления и перечисления ОППВ (см. раздел 8.7.5 данной статьи), регламентируется:

– Законом РК «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан» от 21 июня 2013 года № 105-V (далее – Закон о пенсионном обеспечении);

– Постановлением Правительства РК «Об утверждении Правил и сроков исчисления, удержания (начисления) и перечисления обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов в единый накопительный пенсионный фонд и взысканий по ним» от 18 октября 2013 года № 1116 (далее – Правила исчисления ОПВ, ОППВ).

Согласно пункту 2 статьи 24 Закона о пенсионном обеспечении, от уплаты ОПВ в единый накопительный пенсионный фонд (ЕНПФ) освобождаются:

- физические лица, достигшие пенсионного возраста;
- физические лица, имеющие инвалидность I и II групп, если инвалидность установлена бессрочно. Уплата ОПВ в ЕНПФ осуществляется по заявлению лиц, указанных в данном подпункте;
- военнослужащие (кроме военнослужащих срочной службы), сотрудники специальных государственных и правоохранительных органов, государственной фельдъегерской службы, а также лица, права которых иметь специальные звания, классные чины и носить форменную одежду упрозднены с 1 января 2012 года;
- получатели пенсионных выплат за выслугу лет.

В доход для исчисления ОПВ, ОППВ включаются все виды оплаты труда в денежном выражении и иные доходы (п. 6 ст. 24 Закона о пенсионном обеспечении).

Согласно пункту 6 Правил исчисления ОПВ, ОППВ, ОПВ в ЕНПФ не удерживаются с выплат и доходов:

1) указанных в пункте 2 статьи 319 Налогового кодекса;

2) указанных в пункте 1 статьи 341 Налогового кодекса, за исключением установленных подпунктами 12, 26, 27, 48 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса, а также подпунктами 42, 43 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса (в части утраченного заработка (дохода)).

Из социальных выплат, указанных в подпункте 26 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса, ОПВ удерживаются в соответствии со статьей 26 Закона об обязательном социальном страховании.

Согласно пункту 1 статьи 25 Закона о пенсионном обеспечении, ОПВ, подлежащие уплате в ЕНПФ, устанавливаются в размере **10 % от ежемесячного дохода, принимаемого для исчисления ОПВ**.

При этом ежемесячный доход, принимаемый для исчисления ОПВ, **не должен превышать 75-кратный МРЗП**, установленный на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете.

$$\text{ОПВ (за работника)} = (\text{начисленный доход} - \text{доход, с которого не удерживаются ОПВ}) \times 10 \%.$$



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Максимальный объект для исчисления ОПВ – 75 МРЗП.

Согласно пункту 4 статьи 25 Закона о пенсионном обеспечении, для адвокатов, частных судебных исполнителей, частных нотариусов, профессиональных медиаторов, а также индивидуальных предпринимателей ОПВ в свою пользу, подлежащие уплате в ЕНПФ, устанавливаются в размере 10 % от получаемого дохода, но не менее 10 % от МРЗП и не выше 10 % 75-кратного МРЗП, установленного на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете, исчисляемые за каждый месяц налогового периода.

Получаемым доходом является доход, определяемый самостоятельно адвокатом, частным судебным исполнителем, частным нотариусом, профессиональным медиатором, а также индивидуальным предпринимателем для исчисления ОПВ в ЕНПФ в свою пользу. В случае отсутствия дохода данные физические лица вправе уплачивать ОПВ в ЕНПФ в свою пользу из расчета 10 % от МРЗП.

Для крестьянских или фермерских хозяйств, применяющих специальный налоговый режим (СНР), ОПВ в пользу совершеннолетнего члена (участника) и главы крестьянского или фермерского хозяйства, подлежащие уплате в ЕНПФ, устанавливаются в размере не менее 10 % от МРЗП и не выше 10 % 75-кратного МРЗП, установленного на соответствующий финансовый год законом о республиканском бюджете, исчисляемые за каждый месяц налогового периода. ОПВ в пользу совершеннолетних членов (участников) крестьянского или фермерского хозяйства подлежат исчислению и уплате с начала календарного года, следующего за годом достижения ими совершеннолетия.

В соответствии с пунктом 2 статьи 39 Закона о пенсионном обеспечении, участвовать в правоотношениях по уплате ОПВ вправе граждане РК:

- выполняющие работы по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг);

– работающие в представительствах международных организаций в РК, дипломатических представительствах и консульских учреждениях иностранных государств, аккредитованных в Республике Казахстан;

– работающие за пределами РК. Для данных граждан ОПВ подлежат уплате в свою пользу в ЕНПФ в размере 10 % от получаемого дохода, но не менее 10 % от МРЗП.

Согласно пункту 7 статьи 24 Закона о пенсионном обеспечении, удержанные (начисленные) ОПВ, ОППВ (см. раздел 8.7.5 данной статьи) перечисляются в Государственную корпорацию с приложением списка работников:

– индивидуальными предпринимателями и юридическими лицами, частными нотариусами, частными судебными исполнителями, адвокатами и профессиональными медиаторами из доходов, выплаченных работникам, – **не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем выплаты доходов;**

– индивидуальными предпринимателями, частными нотариусами, частными судебными исполнителями, адвокатами и профессиональными медиаторами в свою пользу – **не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным;**

– индивидуальными предпринимателями, применяющими СНР на основе патента, – **в срок расчета патента.**

Своевременно не удержанные и (или) не перечисленные агентом суммы ОПВ при условии фактической выплаты и получения работником дохода взыскиваются органами государственных доходов или подлежат перечислению агентом в пользу вкладчиков ОПВ с начисленных пеней **в размере 1,25-кратной официальной ставки рефинансирования**, установленной уполномоченным органом, за каждый день просрочки (включая день оплаты в Государственную корпорацию) (п. 1 ст. 28 Закона о пенсионном обеспечении).

Нарушение законодательства Республики Казахстан о пенсионном обеспечении предусматривает административную ответственность в соответствии со статьями 91 КоАП.

8.7.3. СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Согласно статье 482 Налогового кодекса, плательщиками социального налога (СН) являются:

- индивидуальные предприниматели;
- лица, занимающиеся частной практикой;
- юридические лица – резиденты РК, если иное не установлено пунктом 3 настоящей статьи;
- юридические лица – нерезиденты, осуществляющие деятельность в РК через постоянные учреждения;
- юридические лица – нерезиденты, осуществляющие деятельность через структурное подразделение, которое не приводит к образованию постоянного учреждения.

Не являются плательщиками СН следующие налогоплательщики:

- применяющие СНР:
 - на основе патента;
 - для крестьянских или фермерских хозяйств;
- специализированные организации, в которых работают инвалиды с нарушениями опорно-двигательного аппарата, по потере слуха, речи, зрения, соответствующие одному из следующих условий:

- *средняя численность инвалидов за налоговый период составляет не менее 51 % от общего числа работников;*

- *расходы по оплате труда инвалидов за налоговый период составляют не менее 51 % (в специализированных организациях, в которых работают инвалиды по потере слуха, речи, а также зрения, – не менее 35 %) от общих расходов по оплате труда.*

Согласно статье 483 Налогового кодекса, исчисление, уплата и представление налоговой отчетности по СН производятся плательщиками, применяющими СНР:

– для производителей сельскохозяйственной продукции – с учетом положений главы 78 Налогового кодекса;

– на основе упрощенной декларации – в соответствии со статьями 687–689 Налогового кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 484 Налогового кодекса, объектом налогообложения для плательщиков, указанных в подпунктах 3–5 пункта 1 статьи 482 Налогового кодекса, являются расходы:

– работодателя по доходам работника, указанным в пункте 1 статьи 322 Налогового кодекса (в том числе расходы работодателя, указанные в подпунктах 20, 23 и 24 пункта 1 статьи 644 Налогового кодекса);

– налогового агента по доходам иностранного персонала, указанного в пункте 7 статьи 220 Налогового кодекса.

Из объекта налогообложения исключаются (п. 3 ст. 484 Налогового кодекса):

– ОПВ в ЕНПФ;

– взносы на ОСМС (*вводится в действие с 1 января 2020 года*);

– доходы, установленные в пункте 1 статьи 341 Налогового кодекса, за исключением доходов, установленных в подпункте 10 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса;

– доходы, установленные в подпункте 10 пункта 1 статьи 654 Налогового кодекса;

– выплаты, производимые за счет средств грантов.

Согласно пункту 1 статьи 485 Налогового кодекса, СН исчисляется по ставке:

– с 1 января 2018 года – **9,5 % от объекта исчисления;**

– с 1 января 2025 года – **11 % от объекта исчисления.**



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

В случае если объект налогообложения СН составляет за календарный месяц сумму от 1 тенге до 1 МРЗП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1-е число этого календарного месяца, то объект налогообложения определяется исходя из такого МРЗП (п. 4 ст. 484 Налогового кодекса).

То есть минимальный объект для исчисления СН – **1 МРЗП.**

Сумма СН, подлежащая уплате в бюджет, определяется как разница между исчисленным СН и суммой социальных отчислений (СО), исчисленных в соответствии с Законом об обязательном социальном страховании.

При превышении суммы исчисленных СО в Государственный фонд социального страхования (ГФСС) над суммой исчисленного СН или равенстве их сумм

сумма СН, подлежащая уплате в бюджет, считается равной нулю (п. 3 ст. 486 Налогового кодекса).

СН (подлежащий уплате в бюджет) = (доход работника – не облагаемые СН доходы (в том числе ОПВ)) × 9,5 % – СО.

Согласно пункту 1 статьи 484 Налогового кодекса, объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей, за исключением индивидуальных предпринимателей, применяющих специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации (далее – СНР на УД), и лиц, занимающихся частной практикой, является численность работников, включая самих плательщиков.

Согласно пункту 2 статьи 485 Налогового кодекса, индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой, исчисляют СН в **2-кратном размере МРП за себя и 1-кратном размере МРП за каждого работника.**

Положение настоящего пункта не распространяется:

- на налогоплательщиков в период временного приостановления ими представления налоговой отчетности в соответствии со статьей 213 Налогового кодекса;
- индивидуальных предпринимателей, применяющих СНР на УД;
- лиц, которые не получали в отчетном налоговом периоде доход.

Для плательщиков, применяющих СНР на УД, уплата в бюджет налогов, указанных в упрощенной декларации, производится в виде индивидуального (корпоративного) подоходного налога и СН. При этом индивидуальный (корпоративный) подоходный налог подлежит уплате в размере ½ от исчисленной суммы налогов по упрощенной декларации, **СН – в размере ½ от исчисленной суммы налогов по упрощенной декларации за минусом суммы СО в ГФСС.** При превышении суммы СО над суммой СН сумма СН считается равной нулю (п. 2 ст. 688 Налогового кодекса).

Производители сельскохозяйственной продукции, сельскохозяйственные кооперативы, применяющие СНР, вправе уменьшить на 70 % сумму СН (ст. 700 Налогового кодекса).

Плательщики единого земельного налога не являются плательщиками СН по деятельности крестьянского или фермерского хозяйства, на которую распространяется данный СНР (пп. 5 п. 1 ст. 705 Налогового кодекса).

Организации, осуществляющие деятельность на территории специальной экономической зоны «Парк инновационных технологий», исчисляют СН с учетом положений, установленных пунктом 9 статьи 709 Налогового кодекса (п. 4 ст. 486 Налогового кодекса).

Сумма СН, исчисленная государственными учреждениями за налоговый период, уменьшается на сумму выплаченного в соответствии с законодательством Республики Казахстан социального пособия по временной нетрудоспособности. В случае превышения за налоговый период суммы выплаченного социального пособия над суммой исчисленного СН сумма превышения переносится на следующий налоговый период.

Согласно статье 487 Налогового кодекса, уплата СН производится **не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом.**

8.7.4. СОЦИАЛЬНЫЕ ОТЧИСЛЕНИЯ

Социальные отчисления – обязательные платежи, уплачиваемые в ГФСС, дающие право участнику системы обязательного социального страхования, за которого производились СО, а в случае потери кормильца – членам его семьи, состоявшим на его иждивении, получать социальные выплаты. Система обязательного социального страхования обеспечивает дополнительную защиту работающих граждан при наступлении социальных рисков (утрата трудоспособности и (или) потеря работы, потеря кормильца, а также потеря дохода в связи с беременностью и родами, усыновлением (удочерением) новорожденного ребенка (детей) и уходом за ребенком по достижении им возраста одного года).

Согласно статье 8 Закона об обязательном социальном страховании, обязательному социальному страхованию подлежат работники, самостоятельно занятые лица, включая иностранцев и лиц без гражданства, постоянно проживающих на территории РК и осуществляющих деятельность, приносящую доход на территории РК, за исключением лиц, достигших возраста, предусмотренного пунктом 1 статьи 11 Закона о пенсионном обеспечении.

Объект исчисления СО – расходы работодателя, выплачиваемые работнику в виде доходов за выполненные работы, оказанные услуги. Объектом для исчисления СО самостоятельно занятого лица являются получаемые им доходы (пп. 4 ст. 1 Закона об обязательном социальном страховании). Исчисление расходов работодателя, выплачиваемых работнику в виде доходов, производится в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом (п. 1 ст. 15 Закона об обязательном социальном страховании).

Согласно пункту 5 Правил исчисления и перечисления социальных отчислений, утвержденных Постановлением Правительства Республики Казахстан от 21 июня 2004 года № 683 (далее – Правила исчисления СО), СО в ГФСС не уплачиваются с доходов:

1) установленных пунктом 2 статьи 319 Налогового кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 3, 4 пункта 2 статьи 319 Налогового кодекса;

2) установленных пунктом 1 статьи 341 Налогового кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 9, 10, 12, 14 абзаца шестого подпункта 17, 19, 20, 21, 27 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса;

3) установленных подпунктом 1 пункта 3 статьи 484 Налогового кодекса.

Согласно статье 14 Закона об обязательном социальном страховании, СО, подлежащие уплате в ГФСС за участников системы обязательного социального страхования, устанавливаются в размере:

– с 1 января 2018 года – **3,5 % от объекта исчисления социальных отчислений;**

– с 1 января 2025 года – **5 % от объекта исчисления социальных отчислений.**

В соответствии с пунктом 2 статьи 15 Закона об обязательном социальном страховании, исчисление СО, уплачиваемых за участников системы обязательного социального страхования, производится ежемесячно.

При этом ежемесячный доход принимается для исчисления СО в размере, **не превышающем 10-кратного МРЗП**, установленного законом о республиканском бюджете.

В случае **если объект исчисления СО за календарный месяц менее 1 МРЗП, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года, СО исчисляются исходя из 1 МРЗП.**

В 2018 году минимальная заработная плата утверждена в сумме 28 284 тенге, при этом максимальный объект для исчисления СО в месяц за каждого работника не должен превышать 282 840 тенге ($28\,284 \times 10$), минимальный – 28 284 тенге.

$$CO = (\text{доход работника} - \text{доход, с которого не удерживаются СО}) \times 3,5 \%$$



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Максимальный предел объекта исчисления – **10 МРЗП.**

Минимальный предел объекта исчисления – **1 МРЗП.**

Для самостоятельно занятых лиц, на которых распространяется СНР в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, размер СО, уплачиваемых ими в свою пользу, составляет:

– с 1 января 2018 года – 3,5 % от объекта исчисления СО, но не менее 3,5 % от МРЗП, устанавливаемого законом о республиканском бюджете на соответствующий финансовый год;

– с 1 января 2025 года – 5 % от объекта исчисления СО, но не менее 5 % от МРЗП, устанавливаемого законом о республиканском бюджете на соответствующий финансовый год.

Согласно статье 16 Закона об обязательном социальном страховании, перечисление СО плательщиками производится ежемесячно **не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным.** Индивидуальными предпринимателями, применяющими СНР на основе патента, – **до представления расчета патента.**

Своевременно не перечисленные суммы СО взыскиваются органами государственных доходов или подлежат перечислению плательщиком с начисленных пеней на счет ГФСС в размере **1,25-кратной** официальной ставки рефинансирования, установленной Национальным Банком РК за каждый день просрочки (включая день оплаты) (п. 1 ст. 17 Закона об обязательном социальном страховании).

Нарушение законодательства Республики Казахстан об обязательном социальном страховании предусматривает административную ответственность согласно статье 92 КоАП.

8.7.5. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ПЕНСИОННЫЕ ВЗНОСЫ

Обязательные профессиональные пенсионные взносы – деньги, перечисленные агентами (работодателями – юридическими и физическими лицами) за счет собственных средств в ЕНПФ в пользу работников, занятых на работах с вредными условиями труда, профессии которых предусмотрены перечнем. Перечень производств, работ, профессий работников, занятых на работах с вредными (особо вредными) условиями труда, в пользу которых агентами по уплате ОППВ за счет собственных средств осуществляются ОППВ, утвержден Постановлением

Правительства РК от 31 декабря 2013 года № 1562. В случае исключения вредных условий труда, подтвержденных результатами аттестации производственных объектов, уплата ОППВ агентами не осуществляется.

От уплаты ОППВ в ЕНПФ освобождается агент (п. 3 ст. 24 Закона о пенсионном обеспечении):

– за физических лиц, достигших пенсионного возраста;

– военнослужащих (кроме военнослужащих срочной службы), сотрудников специальных государственных и правоохранительных органов, государственной фельдъегерской службы, а также лиц, права которых иметь специальные звания, классные чины и носить форменную одежду упряднены с 1 января 2012 года;

– получателей пенсионных выплат за выслугу лет.

Согласно пункту 1 статьи 26 Закона о пенсионном обеспечении, ОППВ, подлежащие уплате в ЕНПФ, устанавливаются в размере **5 % от ежемесячного дохода работника, принимаемого для исчисления ОППВ.** В доход для исчисления ОПВ, ОППВ включаются все виды оплаты труда в денежном выражении и иные доходы (п. 6 ст. 24 Закона о пенсионном обеспечении).

Правила осуществления ОППВ утверждены Постановлением Правительства РК от 26 марта 2014 года № 255 (далее – Правила осуществления ОППВ).

Пунктом 9 Правил осуществления ОППВ установлено, что при осуществлении ОППВ не учитываются все виды выплат, указанных:

1) в пункте 2 статьи 319 Налогового кодекса;

2) пункте 1 статьи 341 Налогового кодекса. Расходы на уплату ОППВ относятся к фонду оплаты труда агента.

$$ОППВ = (\text{доход работника} - \text{не облагаемые ОППВ доходы}) \times 5 \%$$

В соответствии с пунктом 7 статьи 24 Закона о пенсионном обеспечении, начисленные ОППВ перечисляются в государственную корпорацию «Правительство для граждан» в порядке и сроки, предусмотренные для перечисления ОПВ в ЕНПФ (см. раздел 8.7.2).

Своевременно не начисленные и (или) не перечисленные агентом суммы ОППВ взыскиваются органами государственных доходов или подлежат перечислению агентом в пользу работников, за которых уплачиваются ОППВ, с начисленной пени **в размере 1,25-кратной официальной ставки рефинансирования**, установленной уполномоченным органом, за каждый день просрочки (включая день оплаты в Государственную корпорацию) (п. 1 ст. 28 Закона о пенсионном обеспечении).

8.7.6. ОТЧИСЛЕНИЯ НА ОБЯЗАТЕЛЬНОЕ СОЦИАЛЬНОЕ МЕДИЦИНСКОЕ СТРАХОВАНИЕ

Согласно статье 27 Закона об ОСМС, отчисления работодателей на ОСМС устанавливаются в размере:

– с 1 июля 2017 года – **1 % от объекта исчисления отчислений;**

– с 1 января 2018 года – **1,5 % от объекта исчисления отчислений;**

– с 1 января 2020 года – **2 % от объекта исчисления отчислений;**

– с 1 января 2022 года – **3 % от объекта исчисления отчислений.**

Объектом исчисления отчислений являются доходы работников, начисленные работодателями, за исключением доходов, с которых не уплачиваются отчисления (п. 1 ст. 29 Закона об ОСМС).

Отчисления в фонд социального медицинского страхования (Фонд), не начисляются со следующих выплат и доходов (п. 4 ст. 29 Закона об ОСМС):

– доходов, указанных в пункте 2 статьи 319 Налогового кодекса;

– доходов, указанных в пункте 1 статьи 341 Налогового кодекса, за исключением доходов, указанных в подпунктах 10, 12 и 13 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса;

– доходов, указанных в подпункте 10 статьи 654 Налогового кодекса;

– выплат за счет средств грантов (кроме выплат в виде оплаты труда работникам и оплаты работ (услуг) физическим лицам по договорам ГПХ);

– компенсационных выплат при расторжении трудового договора в случаях прекращения деятельности работодателя – физического лица либо ликвидации работодателя – юридического лица, сокращения численности или штата работников в размерах, установленных законодательством Республики Казахстан.

Согласно пункту 3 статьи 27 Закона об ОСМС, от уплаты отчислений освобождаются работодатели:

– за лиц, указанных в подпунктах 1, 5, 7, 11–13 пункта 1 статьи 26 Закона об ОСМС;

– военнослужащих;

– сотрудников специальных государственных органов;

– сотрудников правоохранительных органов.

Ежемесячный объект, принимаемый для исчисления отчислений, не должен превышать **15-кратный МРЗП**, установленный на соответствующий фи-

нансовый год законом о республиканском бюджете (п. 3 ст. 29 Закона об ОСМС).

Отчисления на ОСМС за работника = (доход работника – доход, с которого не уплачиваются отчисления) × ставка текущего периода.



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

Максимальный предел объекта исчисления – **15 МРЗП**.

Исчисление (удержание) и перечисление отчислений и (или) взносов производятся в тенге с учетом округления тиынов в следующем порядке:

– сумма до 50 тиынов округляется до 0 тенге;

– сумма от 50 тиынов округляется до 1 тенге (п. 39 Правил и сроков исчисления (удержания) и перечисления отчислений и (или) взносов и Правил взыскания задолженности по отчислениям и (или) взносам, утвержденных приказом министра здравоохранения РК от 30 июня 2017 года № 478).

Согласно пункту 6 статьи 30 Закона об ОСМС, начисленные (удержанные) отчисления и (или) взносы перечисляются через банки или организации, осуществляющие отдельные виды банковских операций, для последующего перечисления Государственной корпорацией на счет Фонда **не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем выплаты доходов**.

Своевременно не перечисленные суммы отчислений подлежат перечислению плательщиком на счет Фонда с начисленными пенями в размере **1,25-кратной официальной ставки рефинансирования**, установленной Национальным Банком РК, за каждый день просрочки (включая день оплаты в Фонд) (п. 1 ст. 31 Закона об ОСМС).

Нарушение законодательства Республики Казахстан об обязательном социальном медицинском страховании предусматривает административную ответственность в соответствии со статьей 92-1 КоАП.

ПРИМЕР

Зарплата работника – 100 000 тенге в месяц. Рассчитать налоги, социальные отчисления и сумму к получению работником.

Известно, что условия труда работника не классифицируются как вредные (то есть ОПВ не исчисляются). Для определения заработной платы, подлежащей выплате, необходимо удержать ОПВ в размере 10 %, затем оставшуюся сумму дохода уменьшить на стандартный налоговый вычет в размере МРЗП и произвести удержание ИПН в размере 10 %.

Расчет будет выглядеть следующим образом:

ОПВ = 100 000 × 10 % = 10 000 тенге;

ИПН = (100 000 – 10 000 (ОПВ) – 28 284 (МРЗП)) × 10 % = 6 172 тенге.

Итак, сумма заработной платы, подлежащая к выдаче, будет составлять 83 828 тенге (100 000 – 10 000 (ОПВ) – 6 172 (ИПН)).

Работодатель исчисляет СО, СН, отчисления на ОСМС:

СО = (100 000 – 10 000 (ОПВ)) × 3,5 % = 3 150 тенге;

СН = (100 000 – 10 000 (ОПВ)) × 9,5 % – 3 150 (СО) = 8 550 – 3 150 = 5 400 тенге; отчисления на ОСМС = 100 000 × 1,5 % = 1 500 тенге.

8.8. ПРОЧИЕ УДЕРЖАНИЯ С ДОХОДА РАБОТНИКА

Согласно статье 115 Трудового кодекса, удержания из заработной платы работника производятся по решению суда, а также в случаях, предусмотр-

енных законами РК. Возможны следующие удержания:

– по исполнительным листам;

– из заработной платы по инициативе работодателя;

– из заработной платы по инициативе работника.

8.8.1. УДЕРЖАНИЯ ПО ИСПОЛНИТЕЛЬНЫМ ЛИСТАМ (АЛИМЕНТЫ)

Алиментные отношения регулируются разделом 5 Кодекса РК «О браке (супружестве) и семье» от 26 декабря 2011 года № 518-IV (далее – Кодекс о браке и семье).

Алименты – содержание, которое одно лицо обязано предоставить другому лицу, имеющему право на его получение (несовершеннолетние дети; дети до 21 года, обучающиеся в системе общего среднего, технического и профессионального образования по очной форме обучения; нетрудоспособные совершеннолетние дети; нетрудоспособные, нуждающиеся в помощи родители, супруги).

При отсутствии добровольного соглашения об уплате алиментов алименты взыскиваются судом. Процедура взыскания алиментов заключается в том, что судебный исполнитель направляет исполнительный лист или судебный приказ работодателю, у которого работает плательщик алиментов.

Согласно статье 165 Кодекса о браке и семье, должностное лицо организации по месту работы лица, которое должно уплачивать алименты, на основании нотариально удостоверенного соглашения об уплате алиментов или на основании исполнительного документа, обязано ежемесячно удерживать алименты из его заработной платы и иного дохода в пользу лица, получающего алименты, и уплачивать или переводить их за счет лица, обязанного уплачивать алименты, не позднее чем в 3-дневный срок со дня выплаты заработной платы и иного дохода.

Ответственность за задержку выплаты алиментов, удержанных с плательщика, но своевременно не переведенных получателю, возлагается на должностное лицо организации. При этом обязательство по удержанию алиментов относится к взысканию первой очереди (ст. 111 Закона РК «Об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей» от 2 апреля 2010 года № 261-IV (далее – Закон об исполнительном производстве)). То есть если, например, у работника есть удержания по кредиту, то сначала удерживаются алименты, а затем производятся другие удержания.

Должностное лицо организации, производившее удержание алиментов на основании решения суда или нотариально удостоверенного соглашения об уплате алиментов, обязано в 3-дневный срок сообщить судебному исполнителю по месту исполнения решения о взыскании алиментов и лицу, получающему алименты, об увольнении лица, обязанного уплачивать алименты, а также о новом месте его работы или жительства, если оно ему известно (ст. 167 Кодекса о браке и семье).

Алименты, взыскиваемые по решению суда в сумме, кратной МРП, должны индексироваться при изменении МРП. Индексация алиментов производится администрацией организации по месту удержания али-

ментов пропорционально размеру МРП (ст. 173 Кодекса о браке и семье).

При несвоевременной уплате алиментов и образовании задолженности по вине лица, обязанного уплачивать алименты, виновное лицо уплачивает получателю алиментов неустойку в размере $\frac{1}{100}$ % от суммы невыплаченных алиментов за каждый день просрочки. Получатель алиментов вправе также взыскать с виновного в несвоевременной уплате алиментов лица все причиненные просрочкой исполнения обязанности по уплате алиментов убытки в части, не покрытой неустойкой (ст. 171 Кодекса о браке и семье).

Неисполнение должностными лицами без уважительных причин постановлений и законных требований судебного исполнителя, связанных с исполнением исполнительного документа, влечет штраф согласно статьям 670–673 КоАП.

Размер удержания алиментов может быть выражен:

- в доле от заработка или иного дохода;
- в размере, кратном МРП;
- в твердой денежной сумме.

Алименты на несовершеннолетних детей обычно взыскиваются судом в доле от ежемесячного заработка и (или) иного дохода родителей в размере: на одного ребенка – одной четверти (25 %), на двух детей – одной трети (33,3 %), на трех и более детей – половины (50 %) заработка (ст. 139 Кодекса о браке и семье).

Удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится со всех видов заработной платы (денежного вознаграждения, содержания) и иного дохода, которые получают родители в денежной форме (национальной и (или) иностранной валюте). Перечень видов заработной платы и (или) иного дохода, из которых производится удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей, утвержден приказом министра юстиции РК от 24 декабря 2014 года № 372. В статье 98 Закона об исполнительном производстве дан перечень выплат, с которых не взыскиваются алименты.

Согласно статье 94 Закона об исполнительном производстве, размер удержаний исчисляется с суммы заработной платы (дохода) должника, причитающейся ему к получению.

Если алименты удерживаются в доле, то расчет алиментов можно представить формулой:

$$\text{Алименты} = \frac{(\text{доход работника, из которого удерживаются алименты,} - \text{ОПВ} - \text{ИПН})}{\text{доля удержания.}}$$

Примечание

Если сумма взыскиваемых алиментов выражена в процентах, то, соответственно, надо не делить на долю, а умножить на процент.

ПРИМЕР

Размер алиментов, удерживаемых с работника согласно постановлению суда, – 25 % со всех видов заработка и иного дохода. Работнику начислен в месяц доход 100 000 тенге. Исчислить сумму алиментов, подлежащих удержанию, и сумму к получению работником:

$\text{ОПВ} = 100\,000 \times 10\% = 10\,000 \text{ тенге};$

$\text{ИПН} = (100\,000 - 10\,000 (\text{ОПВ}) - 28\,284 (\text{МРЗП})) \times 10\% = 6\,172 \text{ тенге};$

$\text{алименты} = 25\% \times (100\,000 - 10\,000 - 6\,172) = 20\,957 \text{ тенге.}$

$\text{Сумма к получению} - 62\,871 \text{ тенге } (100\,000 - 10\,000 (\text{ОПВ}) - 6\,172 (\text{ИПН}) - 20\,957 (\text{алименты})).$

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным листам, а также в случаях, предусмотренных законами РК, размер ежемесячного удержания **не может превышать 50 % причитающейся работнику заработной платы (дохода)** (п. 3 ст. 115 Трудового кодекса, ст. 95 Закона об исполнительном производстве).

8.8.2. УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ПО ИНИЦИАТИВЕ РАБОТОДАТЕЛЯ

Удержания из заработной платы по инициативе работодателя – это право, а не обязанность работодателя.

Согласно статье 115 Трудового кодекса, удержания из заработной платы работника для погашения его задолженности перед организацией, в которой он работает, могут производиться на основании акта работодателя с письменным уведомлением работника:

- для погашения неизрасходованных и своевременно не возвращенных денежных сумм, выданных в связи с командировкой, а также в случае непредставления подтверждающих расходы документов, связанных с командировкой;
- в случаях, предусматривающих возмещение работодателю затрат, связанных с обучением работника, при наличии договора обучения, пропорционально недоработанному сроку отработки при досрочном расторжении трудового договора;
- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
- в случаях перенесения или отзыва работника из ежегодного оплачиваемого трудового отпуска, за исключением пункта 3 статьи 95 Трудового кодекса (предоставления неиспользованной части отпуска в другое время или выплаты компенсации за дни неиспользованной части оплачиваемого ежегодного трудового отпуска);
- в иных случаях при наличии письменного согласия работника.

Материальная ответственность работника за причинение ущерба работодателю, порядок взыскания с виновного работника суммы причиненного работодателю материального ущерба рассматриваются в статье 123 Трудового кодекса.

Работник обязан возместить прямой действительный ущерб, причиненный работодателю.

Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества.

Недопустимо возложение на работника ответственности за такой ущерб, который может быть отнесен к категории нормального производственно-хозяйственного риска.

Работодатель обязан создать работникам условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения полной сохранности вверенного им имущества.

Перечень должностей и работ, занимаемых или выполняемых работниками, с которыми может заключаться договор о полной индивидуальной или коллективной (солидарной) материальной ответственности за необеспечение сохранности имущества и других ценностей, переданных работникам, а также типовой договор о полной материальной ответственности утверждаются актом работодателя.

Материальная ответственность в полном размере ущерба, причиненного работодателю, возлагается на работника в случаях:

- необеспечения сохранности имущества и других ценностей, переданных работнику на основании письменного договора о принятии на себя полной материальной ответственности;
- необеспечения сохранности имущества и других ценностей, полученных работником под отчет по разовому документу;
- причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или токсикоманического опьянения (их аналогов);
- недостачи, умышленного уничтожения или умышленной порчи материалов, полуфабрикатов, изделий (продукции), в том числе при их изготовлении, а также инструментов, измерительных приборов, специальной одежды и других предметов, выданных работодателем работнику в пользование;
- нарушения условия о неконкуренции, которое повлекло причинение ущерба для работодателя;
- в иных случаях, оговоренных в трудовом, коллективном договорах.

Следует иметь в виду, что размер удержаний из заработной платы не может составлять более 50 % ежемесячного заработка. При превышении этого предела возмещение удерживается помесечно до погашения суммы возмещения.

Нельзя применять удержание из заработной платы как меру дисциплинарного взыскания за совершение дисциплинарного проступка (опоздание, прогул, курение в неположенном месте и т. д.). Дисциплинарные взыскания – это замечание, выговор, строгий выговор и увольнение по соответствующим основаниям.

8.8.3. УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ПО ИНИЦИАТИВЕ РАБОТНИКА

В качестве примера удержания из заработной платы по инициативе работника (по заявлению работника в пользу третьих лиц) можно привести уплату профсоюзных взносов, кредитов путем их перечисления за счет заработной платы.

8.9. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ТРУДОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. НАЧИСЛЕНИЕ ПЕНЕЙ ЗА НЕСВОЕВРЕМЕННО ВЫДАННУЮ ЗАРАБОТНУЮ ПЛАТУ И ЗАДЕРЖКУ ИНЫХ ВЫПЛАТ

Лица, виновные в нарушении трудового законодательства Республики Казахстан, несут ответственность согласно следующим статьям КоАП:

- статья 82-1 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о минимальных социальных стандартах и их гарантиях»;
- статья 86 «Допуск к работе лица без заключения трудового договора»;
- статья 87 «Нарушение требований по оплате труда»;
- статья 88 «Непредоставление отпусков»;
- статья 89 «Незаконное превышение нормы рабочего времени»;
- статья 90 «Допущение дискриминации в сфере труда».

Согласно статье 113 Трудового кодекса, заработная плата устанавливается и выплачивается в денежной форме в национальной валюте РК не реже одного раза в месяц, не позже первой декады следующего месяца. Дата выплаты заработной платы предусматривается трудовым договором. При совпадении дня выплаты заработной платы с выходными или праздничными днями выплата производится накануне их. При прекращении трудового договора выплата сумм, причитающихся работнику от работодателя, производится не позднее 3 рабочих дней после его прекращения.

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной или электронной форме ежемесячно извещать каждого работника о составных частях заработной

платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате.

При невыплате заработной платы работодателем в полном объеме и в сроки, которые установлены трудовым договором, работодатель выплачивает работнику задолженность и пени за период задержки платежа. Размер пеней рассчитывается исходя из официальной ставки рефинансирования Национального Банка РК на день исполнения обязательств по выплате заработной платы и начисляется за каждый просроченный календарный день начиная со следующего дня, когда выплаты должны быть произведены, и заканчивается днем выплаты.

ПРИМЕР

5 апреля 2018 года с задержкой в 75 календарных дней компанией была выплачена зарплата работнику в размере 120 000 тенге. Рассчитать пени.

Ставка рефинансирования по состоянию на 5 апреля 2018 года равна 9,5 %.

Пени = $(120\,000 \text{ тенге} \times 9,5\%) / 365 \times 75 \text{ дней} = 2\,342,47 \text{ тенге}$.

8.10. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Учет расчетов по оплате труда ведется на счете 3350 «Краткосрочная задолженность по опла-

те труда». По договорам ГПХ используют обычно счет 3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

В таблице представлены типовые бухгалтерские проводки, связанные с операциями по оплате труда.

Корреспонденция счетов по операциям, связанным с оплатой труда

Содержание операции	Д-т	К-т
Начислена заработная плата:		
– работникам основного производства;	8110	3350
– работникам вспомогательного производства;	8310	3350
– обслуживающему производству персоналу;	8410	3350
– административно-управленческому персоналу;	7210	3350
– работникам, занятым реализацией;	7110	3350
– начисленная зарплата отнесена на расходы будущих периодов;	1620, 2920	3350
– начисленная зарплата отнесена на незавершенное строительство или прочие долгосрочные активы;	2930, 2940	3350
Исчислены и удержаны из заработной платы:		
– ИПН;	3350	3120
– 10 % ОПВ в ЕНПФ;	3350	3220 (ОПВ)
– взносы на ОСМС;	3350	3212
– удержания по исполнительным листам (алименты);	3350	3395
– неиспользованный остаток аванса от подотчетных лиц;	3350	1251
– удержания в счет погашения недостач, хищений и прочие возмещения материального ущерба;	3350	1254, 2154
Начислены налоги и отчисления:		
– СН;	7110, 7210, 8110, 8310, 8410	3150
– СО;	7110, 7210, 8110, 8310, 8410	3210
– ОППВ;	7110, 7210, 8110, 8310, 8410	3220 (ОППВ)
– отчисления на ОСМС	7110, 7210, 8110, 8310, 8410	3213
Перечислены суммы оплаты труда на карт-счета работников, а также выплачены суммы оплаты труда из кассы	3350	1040, 1010
Депонированная заработная плата	3350	3394
Депонированная заработная плата выдана из кассы	3394	1010
Списана на доход депонированная заработная плата по истечении срока исковой давности	3394	6280
Начислен резерв на оплату отпусков	1620, 7110, 8110, 8310	3430
Начислены отпускные за счет резерва	3430	3350
Восстановлен излишне начисленный резерв на оплату отпуска рабочим в конце отчетного года методом «красное сторно»	3430	1620, 7110, 8110, 8310

ГЛАВА 9. УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

В ходе хозяйственной и финансовой деятельности предприятие ведет взаиморасчеты с организациями, индивидуальными предпринимателями и сотрудниками, оказывая им услуги, реализуя продукцию, товары и прочее. В результате такой деятельности образуется дебиторская и кредиторская задолженность. Следовательно, дебиторская и кредиторская задолженность – это долговые обязательства юридических и физических лиц перед предприятием или же долговые обязательства предприятия перед другими юридическими и физическими лицами.

9.1. УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Дебиторская задолженность – это обязательства физических лиц, организаций и прочих дебиторов перед предприятием, выраженные в денежной форме. Согласно положениям статьи 115 Гражданского кодекса, объектами гражданских прав могут быть имущественные и личные неимущественные блага и права. К имущественным благам и правам (имуществу) относятся: вещи, деньги, в том числе иностранная валюта, финансовые инструменты, работы, услуги, объективированные результаты творческой интеллектуальной деятельности, фирменные наименования, товарные знаки и иные средства индивидуализации изделий, имущественные права и другое имущество. Следовательно, право на получение дебиторской задолженности является имущественным правом, а сама дебиторская задолженность – частью имущества компании.

Образование дебиторской задолженности обусловлено принятой методикой признания дохода – методом начисления, когда доходом считается не получение денежных средств, а возникновение прав на них (п. 2 ст. 192 Налогового кодекса). Помимо этого дебиторская задолженность для компании должника – это возможность использования дополнительных, причем бесплатных, оборотных средств, а для компании-кредитора – расширение рынка сбыта товаров, работ, услуг.

Причины возникновения дебиторской задолженности могут быть разными, но само наличие на балансе предприятия крупной суммы дебиторской задолженности является тревожным фактором. Дебиторская задолженность не принимает участия в хозяйственном обороте предприятия, в связи с этим ее рост оказывает отрицательное воздействие на финансовое положение предприятия, несмотря на то, что это актив. Поэтому своевременный возврат дебиторской задолженности – это необходимое условие обеспечения благоприятного финансового положения предприятия.

В МСФО нет специального стандарта, посвященного дебиторской и кредиторской задолженности. Определение, классификация, порядок отражения в учете дебиторской и кредиторской задолженности ранее регулировались МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (с 1 января 2018 года заменен на МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»).

Учет дебиторской задолженности осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», согласно которому датой признания дебиторской задолженности является дата, когда предприятие передает покупателю риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на активы.

Согласно пункту 1 статьи 178 Гражданского кодекса, общий срок исковой давности устанавливается в 3 года. В связи с этим по истечении 3 лет числящаяся в бухгалтерском учете дебиторская задолженность списывается на расходы периода.

9.1.1. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Основными бухгалтерскими операциями, связанными с учетом дебиторской задолженности, являются признание и оценка.

При первоначальном признании торговая дебиторская задолженность оценивается по цене сделки. Цена сделки – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те и другие (п. 47 МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»).

После первоначального признания дебиторская задолженность оценивается по амортизированной стоимости. Амортизированная стоимость – это сумма, по которой оценивается финансовый актив при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода **эффективной процентной ставки** – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и применительно к финансовым активам скорректированная с учетом оценочного резерва под убытки (МСФО (IFRS) 9).

Метод эффективной процентной ставки – метод, применяемый для расчета **амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства**, а также для распределения и признания процентной выручки или процентных расходов в составе прибыли или убытка на протяжении соответствующего периода (приложение А к МСФО (IFRS) 9).

Эффективная ставка процента – это ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового актива или финансового обязательства точно до **валовой балансовой стоимости финансового актива или до амортизированной стоимости финансового обязательства**. По методу эффективной ставки процента рассчитывается и начисляется процентный доход или расход на выплату процентов в течение рассматриваемого периода. При расчете учитывается списание безнадежной

задолженности или признание резерва под обесценение дебиторской задолженности.

Дебиторская задолженность делится на краткосрочную (краткосрочные активы) и долгосрочную (долгосрочные активы).

В соответствии с пунктом 66 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», актив включается в состав краткосрочных, если:

- актив предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла компании;
- актив удерживается главным образом для цели торговли;
- актив предполагается реализовать в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты, если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум 12 месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие активы включаются в состав долгосрочных.

Дебиторскую задолженность можно классифицировать по различным критериям, например для представления в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность классифицируется на торговую и неторговую дебиторскую задолженность.

9.1.2. ТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Торговая дебиторская задолженность – это суммы, которые покупатели должны выплатить за товары и услуги, реализованные (оказанные) в ходе осуществления обычной хозяйственной деятельности. Она возникает в результате реализации продукции, товаров и оказания услуг, не оплаченных в момент отгрузки.

Торговая дебиторская задолженность включает в себя:

- счета к получению: обычная задолженность покупателей за приобретенную продукцию;
- векселя к получению: задолженность покупателей, оформленная письменным обязательством оплатить счет.

Счета к получению – это суммы задолженности клиентов за реализованные товары и услуги, которые подтверждаются счетами-фактурами или другими долговыми обязательствами.

Первичными документами, подтверждающими реализацию товара, выполнение работ, оказание услуг, являются:

- накладная на отпуск запасов на сторону по форме 3-2 (приложение 26 к Приказу министра финансов РК «Об утверждении форм первичных учетных документов» от 20 декабря 2012 года № 562 (далее – Приказ № 562). При доставке товаров транспортом может использоваться товарно-транспортная накладная;
- акт выполненных работ (оказанных услуг) по форме Р-1 (приложение 50 к Приказу № 562);
- счет-фактура, который компания, производящая отгрузку товаров, выполнение работ или оказание услуг, облагаемых НДС, обязана выставить лицу, получающему указанные товары (работы, услуги).

Согласно пунктам 3–4 статьи 7 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234-III (далее – Закон о бухгалтерском учете и финансовой отчетности), первичные документы как на бумажных, так и на электронных носителях, формы которых или требования к которым не утверждены в соответствии с пунктом 2 статьи 7 Закона о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, индивидуальные предприниматели и организации разрабатывают самостоятельно либо применяют формы или требования, утвержденные в соответствии с законодательством Республики Казахстан, которые должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы);
- дату составления;
- наименование организации или фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, от имени которых составлен документ;
- содержание операции или события;
- единицы измерения операции или события (в количественном и стоимостном выражении);
- наименование должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции (подтверждение события) и правильность ее (его) оформления;
- идентификационный номер.

В зависимости от характера операции или события, требований нормативных правовых актов Республики Казахстан и способа обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции или события или непосредственно после их окончания.

Рекомендуемая корреспонденция счетов типовых операций по учету задолженности покупателей и заказчиков:

Содержание операции	Д-т	К-т
Отражена реализация готовой продукции (товаров, работ, услуг):		
– на договорную стоимость (без НДС);	1210, 2110	6010
– сумму НДС	1210, 2110	3130
Отражена реализация основных средств, нематериальных активов, инвестиций и других активов:		
– на договорную стоимость (без НДС);	1210, 2110	6210
– сумму НДС	1210, 2110	3130
Отражена положительная курсовая разница, возникшая по задолженности покупателей и заказчиков, в иностранной валюте	1210, 2110	6250
Поступили платежи от покупателей и заказчиков	1010, 1030	1210, 2110
Отражены предоставленные скидки покупателям:		
– на сумму предоставленной скидки;	6030	1210, 2110
– сумму НДС по скидке	3130	1210, 2110
Зачет ранее полученного аванса	3510, 4410	1210, 2110
Зачет взаимных обязательств при наличии акта сверки	3310, 4110	1210, 2110
Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая по задолженности покупателей и заказчиков, в иностранной валюте	7430	1210, 2110

Со счетами к получению связаны две основные учетные проблемы – признание и оценка.

Проблема признания дебиторской задолженности связана с возможностью предоставления покупателям скидок, а проблема оценки – с наличием вероятности того, что часть дебиторской задолженности никогда не будет погашена.

Денежные скидки (скидки с продаж) применяются для повышения объемов реализации и стимули-

рования клиента к своевременной оплате. В связи с этим, устанавливая цену на товар, выполняемые работы или оказываемые услуги, компания-продавец может предусмотреть систему скидок.

В зависимости от условий предоставления скидки может рассматриваться, например, как согласование новой цены договора или как изменение цены после заключения договора.

ПРИМЕР

ТОО «А» предложило своему клиенту ТОО «Б» скидку в размере 5 % при условии, что ТОО «Б» оплатит приобретенный товар в течение 10 дней с момента отгрузки. Стоимость товара без скидки составила 150 000 тенге (в том числе НДС). Товар был отгружен 10 апреля 2018 года. ТОО «Б» воспользовалось предложением и произвело оплату 12 апреля 2018 года. Себестоимость товара составляет 130 000 тенге. Рекомендуемая корреспонденция счетов ТОО «А»:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Отражена реализация товара:	1210	6010	150 000
– на сумму НДС	1210	3130	16 071
Списана себестоимость реализованных товаров	7010	1330	130 000
Отражены предоставленные скидки (5 %) по условиям договора:	6030	1210	7 500
– на сумму НДС	3130	1210	804
Получены денежные средства от ТОО «Б» за поставленный товар	1030	1210	142 500

Что касается векселей к получению, то, согласно статье 84 Закона РК «О вексельном обращении в Республике Казахстан» от 28 апреля 1997 года № 97-1 (далее – Закон о вексельном обращении), юридические и физические лица на территории РК вправе использовать простой и переводный вексель в расчетах между собой при условии, что это предусмотрено в соответствующем договоре и не противоречит Закону о вексельном обращении. Расчеты векселями через учетные конторы осуществляются в порядке, устанавливаемом Национальным Банком РК.

Коммерческий вексель выдается для отсрочки платежа по договорам купли-продажи, выполнения работ, оказания услуг (за исключением финансовых услуг) и представляет собой письменное обязательство по выплате определенной суммы в течение определенного срока. Лицо, которое подписывает вексель и тем самым обязуется уплатить по нему, называется «векселедателем». Лицо, которое получает платеж по векселю, называется «ремитентом» («векселедержатель»). Вексельное обязательство имеет силу, если вексель составлен в соответствии с требованиями, установленными статьями 1–9 Закона о вексельном обращении, и возникает с момента передачи надлежащим образом оформленного векселя векселедателем.

Различают процентные и беспроцентные векселя. Процентные векселя предусматривают процентную ставку, применяемую к номинальной стоимости при калькулировании процентных выплат; в беспроцентных процентная ставка не указывается, но она предусмотрена в номинальной стоимости, превышающей сумму первоначальной задолженности.

9.1.3. НЕТОРГОВАЯ ДЕБИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Неторговая дебиторская задолженность образуется в результате деятельности, не связанной с ре-

ализацией продукции, товаров и оказанием услуг, и включает в себя:

- неторговые векселя к получению;
- проценты к получению;
- дивиденды к получению;
- депозиты на покрытие потенциальных убытков и убытков;
- депозиты в качестве гарантии платежа или осуществления какой-либо деятельности;
- авансы, выданные должностным лицам и работникам;
- авансы, выданные дочерним компаниям;
- требования, предъявляемые:
 - к страховым компаниям за случившиеся несчастные случаи;
 - обвиняемому в суде;
 - государственным органам по возврату долгов;
 - транспортным компаниям по причине повреждения или утери товаров;
 - кредиторам за возвращенные, поврежденные или утерянные товары (гарантийные);
 - покупателям за предметы, подлежащие возврату (упаковочная тара и пр.).

9.1.4. УЧЕТ НЕТОРГОВОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Рассмотрим порядок учета неторговой дебиторской задолженности на примере учета авансов, выданных должностным лицам и работникам.

Учет сумм, выданных под отчет, осуществляется на счете 1250 «Краткосрочная дебиторская задолженность работников», где отражаются операции, связанные с движением дебиторской задолженности работников:

- по выданным под отчет денежным средствам на приобретение активов, оплату услуг, служебные командировки и т. д.;
- предоставленным работникам займам, а также расчетам по возмещению материального ущер-

ба, причиненного организации работником, и прочей краткосрочной дебиторской задолженности работников.

Деньги в подотчет можно выдавать только сотрудникам предприятия. Выдача подотчетных сумм производится из кассы по расходному кассовому ордеру по форме КО-2 (приложение 2 к Приказу № 562) или безналичным путем на банковские карточки сотрудников.

В дальнейшем учет подотчетных сумм ведется в разрезе каждого сотрудника и регламентируется учетной политикой предприятия,

при этом сроки представления авансового отчета, возврата наличных денежных средств устанавливаются в зависимости от назначения (цели) аванса (обычно срок представления составляет 3–5 дней).

Работник, получивший деньги в подотчет, должен за них отчитаться, предоставив в бухгалтерию авансовый отчет по форме Т-3 (приложение 10 к Приказу № 562) с обязательным приложением документов, подтверждающих расходы. Авансовый отчет в обязательном порядке утверждается руководителем предприятия.

ПРИМЕР

Главный инженер ТОО «А» направляется в командировку из г. Кокшетау в г. Алматы сроком на 3 дня. Согласно приказу о размере суточных на 2018 год, суточные утверждены в размере 6 МРП – 14 430 тенге. Ориентировочная стоимость проезда Кокшетау – Алматы по железной дороге – 15 000 тенге, стоимость проживания – 12 000 тенге в день.

Рассчитаем сумму аванса на командировочные расходы:

- проезд – 30 000 тенге (15 000 тенге × 2 дня);
- суточные – 43 290 тенге (3 дня × 14 430 тенге);
- проживание – 24 000 тенге (2 дня × 12 000 тенге).

Итого: 97 290 тенге.

По возвращении из командировки в течение 3 дней главным инженером был представлен авансовый отчет на общую сумму 98 840 тенге с приложением всех подтверждающих расходы документов. Рекомендуемая корреспонденция счетов для оформления командировочных расходов приведена в таблице:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Выданы работнику деньги в подотчет	1250	1010	97 290
Списаны подотчетные суммы согласно авансовому отчету:			
– расходы на проезд;	7210	1250	29 550
– проживание в гостинице;	3310	1250	26 000
– суточные	7210	1250	43 290
Выданы работнику суммы перерасхода по авансовому отчету	1250	1010	1 550

9.1.5. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ТРЕБОВАНИЯМ

Резервы по сомнительным требованиям – это оценочные резервы. Создание таких резервов является обязанностью организации в тех случаях, когда у нее имеется дебиторская задолженность, отвечающая признакам сомнительной.

В соответствии со статьей 248 Налогового кодекса, сомнительными требованиями признаются требования, возникшие в связи:

- с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, а также юридическим лицам – нерезидентам, осуществляющим деятельность в РК через постоянное учреждение, структурное подразделение юридического лица, и не удовлетворенные в течение 3-летнего периода, исчисляемого в соответствии с пунктом 4 статьи 248 Налогового кодекса;

- реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям и не удовлетворенные в связи с признанием налогоплательщика-дебитора банкротом в соответствии с законодательством Республики Казахстан;

- включением в состав совокупного годового дохода (СГД) штрафов и пеней на основании вступившего в законную силу решения суда по договорам бан-

ковского кредита (займа) и договорам о предоставлении микрокредитов, не удовлетворенные в течение 3-летнего периода, исчисляемого в соответствии с пунктом 4 статьи 248 Налогового кодекса.

Сомнительные требования подлежат вычету у лица, осуществившего:

- 1) реализацию товаров, выполнение работ, оказание услуг и не уступившего право такого требования, – в размере, включающем стоимость реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, а также суммы прочих требований, возникших в связи с такой реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в том числе суммы неустоек (штрафов, пеней), но не более размера ранее признанного дохода;

- 2) реализацию товаров, выполнение работ, оказание услуг и уступившего право такого требования, – в размере положительной разницы между суммой, включающей стоимость реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг и суммы прочих требований, возникших в связи с такой реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в том числе суммы неустоек (штрафов, пеней), но не более размера ранее признанного дохода, и стоимостью права требования, по которой произведена уступка;

- 3) приобретение права требования по реализованным товарам, выполненным работам, оказанным услугам у лица, указанного в подпункте 2 пун-

кта 2 статьи 248 Налогового кодекса, – в размере, включающем стоимость реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, а также суммы прочих требований, возникших в связи с такой реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в том числе суммы неустоек (штрафов, пеней), но не более размера ранее признанного дохода в соответствии со статьей 233 Налогового кодекса, увеличенного на стоимость приобретения права требования;

4) включение в состав СГД штрафов и пеней на основании вступившего в законную силу решения суда по договорам банковского кредита (займа) и договорам о предоставлении микрокредитов, – в размере сумм, признанных в качестве дохода, определенного подпунктом 13 пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса.

Таким образом, в бухгалтерском учете сомнительные долги признаются, когда торговая дебиторская задолженность обесценилась, а в налоговом учете дебиторская задолженность признается сомнительной на основании положений статьи 248 Налогового кодекса. В связи с этим возникает вычитаемая временная разница, которая образует отложенный налоговый актив по КПН.

Резервы по сомнительным требованиям учитываются на счете 1290 «Резерв по сомнительным требованиям». При создании резервов по сомнительным требованиям суммы, направленные в резерв, дебетуют на счете 7440 «Расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований» и кре-

дитуют на счете 1290 «Резерв по сомнительным требованиям».

При списании с баланса неустребованных требований, ранее признанных сомнительными, дебетуют счет 1290 «Резерв по сомнительным требованиям» и кредитуют счет по учету расчетов 1210 «Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков», а также счета 1260 «Краткосрочная дебиторская задолженность по аренде», 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность» и др.

Списание суммы сомнительных требований не влияет на величину дебиторской задолженности, потому что дебиторская задолженность отражается в бухгалтерском балансе за вычетом резерва по сомнительным требованиям.

Для учета резерва по сомнительным долгам применяют один из следующих методов:

1) **метод процента от объема реализации, выполненных работ (услуг)**, суть которого заключается в определении процента сумм безнадежных долгов в общем объеме реализации. Для того чтобы определить процент образования резерва по сомнительным требованиям, анализируют объем реализации товаров, выполненных работ (оказанных услуг) и сумму неоплаченных счетов;

2) **метод учета счетов по срокам оплаты**. При использовании этого метода анализируют остатки по счетам к получению по срокам оплаты. Если покупатель пропустил срок платежа, то, возможно, счет не будет оплачен.

Рассмотрим на примере оба метода учета.

ПРИМЕР

Метод процента от объема реализации, выполненных работ (услуг)

На 2017 год у ТОО «А» имеется следующая информация:

- доход от реализации продукции и оказания услуг составил 8 200 000 тенге;
- скидки с продаж – 450 000 тенге;
- возврат реализованных товаров – 75 000 тенге;
- резерв по сомнительным долгам (кредитовое сальдо) – 46 000 тенге.

Потери по сомнительным долгам за последние 3 года составили:

Год	Реализация, тенге	Потери по сомнительным долгам, тенге	%
2014-й	7 200 000	199 440	2,77
2015-й	7 850 000	198 605	2,53
2016-й	7 950 000	224 985	2,83
Итого:	23 000 000	623 030	2,71

Анализ

Проанализировав потери по сомнительным долгам за последние 3 года, руководство ТОО «А» предполагает, что доля сомнительных долгов в объеме реализации в 2017 году не превысит 2,71 %.

Сумма сомнительной дебиторской задолженности на 2017 год – 207 992 тенге:

$(8\,200\,000 - 450\,000 - 75\,000) \times 2,71\%$.

Следовательно, сальдо счета 1290 «Резерв по сомнительным требованиям» составит 253 992 тенге $(207\,992 + 46\,000)$.

Данную операцию бухгалтеру ТОО «А» следует отразить в учете следующим образом:

Д-т	7440	«Расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований»	207 992
К-т	1290	«Резерв по сомнительным требованиям»	207 992

ПРИМЕР

Метод учета счетов по срокам оплаты

ТОО «А», проанализировав счета к получению по срокам оплаты, на 31 декабря 2017 года имеет следующую информацию:

тенге

Покупатели	Всего дебиторская задолженность	Срок оплаты не наступил	Просрочка от 1 до 30 дней	Просрочка от 31 до 60 дней	Просрочка от 61 до 90 дней	Просрочка свыше 90 дней
ТОО «В»	1 250 000	1 000 000	250 000	—	—	—
ТОО «С»	40 000	—	—	40 000	—	—
ТОО «Д»	100 000	90 000	10 000	—	—	—
ТОО «Е»	350 000	—	—	—	350 000	—
Прочие	526 000	220 000	180 000	58 000	42 000	26 000
Итого:	2 266 000	1 310 000	440 000	98 000	392 000	26 000
% сомнительных долгов	—	2	3	7	25	30

Кредитовое сальдо на счете 1290 «Резерв по сомнительным требованиям» составляет 25 000 тенге. Рассчитаем размер резерва по сомнительным долгам:

Период	Сумма, тенге	Процент долгов, считающихся сомнительными	Резерв по сомнительным долгам, тенге
Срок оплаты не наступил	1 310 000	2	26 200
Просрочка от 1 до 30 дней	440 000	3	13 200
Просрочка от 31 до 60 дней	98 000	7	6 860
Просрочка от 61 до 90 дней	392 000	25	98 000
Просрочка свыше 90 дней	26 000	30	7 800
Итого:	2 266 000	—	152 060

Расходы по созданию резерва по сомнительным долгам – 152 060 тенге следует уменьшить на сумму кредитового сальдо по счету 1290 «Резерв по сомнительным требованиям» – 25 000 тенге. Тогда расходы по созданию резерва составят 127 060 тенге и будут отражены в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Д-т	7440 «Расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований»	127 060
К-т	1290 «Резерв по сомнительным требованиям»	127 060

9.1.6. УЧЕТ НЕДОСТАЧИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Работник несет материальную ответственность перед работодателем:

- за ущерб, причиненный в результате утраты или повреждения имущества работодателя;
- ущерб, возникший по причине действия (бездействия) работника.

Ответственность работника за ущерб, причиненный работодателю, не наступает, если ущерб возник в результате непреодолимой силы либо крайней необходимости, необходимой обороны, а также неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для сохранности имущества, переданного работнику. В том случае, если ущерб причинен не умышленно, а по небрежности или неосторож-

ности, к работнику применяется ограниченная материальная ответственность.

Если работник отказывается возмещать причиненный ущерб в добровольном порядке, его возмещение возможно на основании решения суда.

Для списания с баланса дебиторской задолженности по недостаче необходимо выполнение одного из перечисленных ниже условий:

- закрытие дела (получение соответствующего документа);
- присуждение судебными органами возмещения похищенного имущества (в случае установления лица, виновного в краже);
- истечение срока исковой давности (3 года).

Рекомендуемая корреспонденция счетов для отражения недостачи товарно-материальных ценностей (ТМЦ):

Содержание операции	Д-т	К-т
Возмещена недостача за счет собственных средств компании (если виновный не установлен и уголовное дело закрыто либо суд отказал во взыскании с виновного лица)	7210 (субсчет «Расходы, не идущие на вычеты»)	1280 (субсчет «Недостачи и потери»)
Возмещена недостача за счет виновных лиц (если таковые установлены, признаны виновными лицами и недостача присуждена к взысканию судом)	1250 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»)	1280 (субсчет «Недостачи и потери»)
Погашен ущерб виновником (порядок погашения определяется судом или обоюдным решением администрации и работника)	1010, 1030	1250 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»)

По истечении 3 лет с момента признания дебиторская задолженность по недостачам ТМЦ признается сомни-

тельной и подлежит списанию на расходы периода. В бухгалтерском учете это отражается следующей операцией:

Содержание операции	Д-т	К-т
Списана сомнительная дебиторская задолженность	7210 (субсчет «Расходы, не идущие на вычеты»)	1280 (субсчет «Недостачи и потери»)

9.1.7. УЧЕТ ПРОЧЕЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Учет прочей дебиторской задолженности ведется на счете 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность». Данный счет предназначен для обобщения информации о прочей дебиторской задолженности по арендным обязательствам к поступлению, суммам, излишне перечисленным в бюджет и во внебюджетные фонды, суммам претензий, предъявленных поставщикам, подрядчикам и иным юридическим лицам за обнаруженные несоответствия, недостатки сверх норм естественной убыли, штрафы, пени, неустойки и прочее.

9.1.8. УЧЕТ ПРЕТЕНЗИЙ

Под претензией понимают письменное требование кредитора к должнику о добровольном урегулировании спора, связанного с нарушением его имущественных прав и интересов. Установлен порядок, при котором до предъявления судебного иска кредитор должен предварительно обратиться с претензией непосредственно к должнику. При этом претензия должна содержать:

– наименование предприятия, предъявившего претензию;

- дату и номер;
- обстоятельства и доказательства, подтверждающие изложенные в претензии факты;
- ссылки на соответствующие нормативные акты;
- требование заявителя;
- сумму претензии и подробные объяснения ее расчета;
- платежные и расчетные реквизиты заявителя;
- перечень прилагаемых документов;
- подпись руководителя предприятия.

Претензии могут возникнуть в связи с несоответствием цен и арифметическими ошибками, допущенными в счетах-фактурах поставщиков; несоответствием качества поставленных ценностей техническим условиям; недостатками товаров и т. д.

Претензии учитываются на счете 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность», помимо претензий на указанном счете учитываются суммы штрафов, пеней, неустоек, взыскиваемых с поставщиков и других организаций в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом.

Рекомендуемая корреспонденция счетов для учета претензий:

Содержание операции	Д-т	К-т
Предъявлены претензии поставщикам и подрядчикам, транспортным и иным организациям за недостатки ТМЦ	1280	1310, 1330, 1350, 3310
Предъявлены претензии к банку по ошибочно списанным суммам	1280	1030
Взысканы с поставщиков, подрядчиков суммы по штрафам, пеням, неустойкам за несоблюдение договорных обязательств в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом	1280	6160
Поступили платежи по предъявленным претензиям	1010, 1030	1280

9.2. УЧЕТ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Кредиторская задолженность – это денежная оценка суммы долга организации перед другими юридическими и физическими лицами (кредиторами).

Кредиторская задолженность возникает вследствие несовпадения времени оплаты за товар или услуги с моментом перехода права собственности на них либо незаконченных расчетов по взаимным обязательствам, в том числе с дочерними и зависимыми обществами, персоналом предприятия, по полученным авансам, предварительной оплате и т. п.

Увеличение кредиторской задолженности – это привлечение заемных средств в оборот предприятия, которое содействует временному улучшению его финансового состояния при том условии, что средства не замораживаются в обороте на продолжительное время, а своевременно возвращаются. В противном случае может возникнуть просроченная кредиторская задолженность, что приводит к выплате штрафов, пеней и ухудшению финансового положения организации.

Таким образом, задачей учета кредиторской задолженности является сбор достоверных сведений о том, кому должно предприятие, какую сумму, при каких обстоятельствах и на каких условиях возник этот долг, когда задолженность должна быть погашена и пр.

9.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

Кредиторская задолженность признается в балансе, когда сумму, на которую будет погашено обязательство, можно достоверно оценить.

В зависимости от юридической природы возникновения кредиторская задолженность может быть 3 видов:

- задолженность организации перед бюджетом;
- задолженность предприятия перед его персоналом: долги по выплате заработной платы, компенсациям, платежи в порядке возмещения вреда, причиненного здоровью работника или вследствие гибели работника на производстве;
- задолженность перед партнерами и контрагентами по договорным обязательствам, долги по платежам поставщикам за поставленные товары, подрядчикам – за выполненные работы, по возврату полученных, но неотработанных авансов, оплате векселей.

По срокам оплаты кредиторская задолженность может быть:

- долгосрочной – сроком более 1 года;
- краткосрочной – сроком до 1 года.

Учет краткосрочной кредиторской задолженности ведется на счетах раздела 3 подраздела 3300 «Краткосрочная кредиторская задолженность» типового плана счетов, который включает счета:

3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»;

3320 «Краткосрочная кредиторская задолженность дочерним организациям»;

3330 «Краткосрочная кредиторская задолженность ассоциированным и совместным организациям»;

3340 «Краткосрочная кредиторская задолженность филиалам и структурным подразделениям»;

3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда»;

3360 «Краткосрочная задолженность по аренде»;
3370 «Текущая часть долгосрочной кредиторской задолженности»;

3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате»;
3390 «Прочая краткосрочная кредиторская задолженность».

9.2.2. УЧЕТ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРЕД БЮДЖЕТОМ

Обязательные платежи по налогам и платежам в бюджет утверждаются и регулируются налоговым законодательством Республики Казахстан.

Учет задолженности перед бюджетом ведут на счетах подраздела 3100 «Обязательства по налогам». Данный подраздел включает следующие группы счетов:

3110 «Корпоративный подоходный налог»;
3120 «Индивидуальный подоходный налог»;
3130 «Налог на добавленную стоимость»;
3140 «Акцизы»;
3150 «Социальный налог»;
3160 «Земельный налог»;
3170 «Налог на транспортные средства»;

3180 «Налог на имущество»;

3190 «Прочие налоги».

По кредиту счетов данного подраздела учитывают остатки задолженности по налогам на начало и конец месяца и суммы, начисленные к оплате, по дебету отражают суммы уплаченных налогов.

9.2.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Поставщики и подрядчики – это предприятия и организации, поставляющие различные ТМЦ или оказывающие услуги. Расчеты с поставщиками и подрядчиками могут осуществляться как за наличный расчет, так и в безналичной форме. Форма расчетов, как правило, определяется договором.

Для отражения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 3310 «Краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам».

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам приведена в таблице ниже:

Содержание операции	К-т	Д-т
Отражены по счетам от поставщиков и подрядчиков:		
– приобретение запасов;	1310, 1330, 1350	3310, 4110
– приобретение основных средств;	2410	3310, 4110
– приобретение нематериальных активов;	2730	3310, 4110
– получение услуг от поставщиков и подрядчиков	7210, 7110, 8110, 8410	3310, 4110
Отражены суммы НДС к зачету	1420	3310, 4110
Отражены погашения задолженности поставщикам и подрядчикам	3310, 4110	1010, 1030

Основными первичными документами, подтверждающими поступление ТМЦ или факт оказания услуг поставщикам, подрядчикам, являются накладная на отпуск запасов на сторону (приложение 26 к Приказу № 562) и акт выполненных работ, оказанных услуг (приложение 50 к Приказу № 562).

Первичные документы по взаиморасчетам с поставщиками должны быть тщательно проверены, содержать все необходимые реквизиты и самое глав-

ное – соответствовать фактическому количеству поступивших ТМЦ. Если же при приемке грузов на склад выявлены недостача или порча ТМЦ, возникшие по вине поставщика или перевозчика, то на основании актов о приемке материалов и расчетов в адрес поставщиков направляют претензии с требованием возместить ущерб, который учитывают по дебету счета 1280 «Прочая краткосрочная дебиторская задолженность».

ПРИМЕР

ТОО «А» получило от ТОО «Б» 500 рулонов обоев на общую сумму 500 000 тенге. После приема товара на склад было выявлено, что у 25 рулонов повреждена фабричная упаковка, в связи с чем обои потеряли товарный вид и непригодны для розничной реализации. Сотрудники ТОО «А» оформили претензию в адрес ТОО «Б» с требованием возместить материальный ущерб.

В бухгалтерском учете данная операция оформляется следующими бухгалтерскими проводками:

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма, тенге
Приобретены товары	1330	3310	446 429
Отнесен в зачет НДС	1420	3310	53 571
Списана себестоимость поврежденного товара (25 рулонов × 1 000 тенге) / 1,12	7210	1330	22 321
Восстановлен НДС, ранее отнесенный в зачет (25 рулонов × 1 000 тенге) / 1,12 × 12 %	7210	1420	2 679
Предъявлены претензии поставщику ТОО «Б» (25 рулонов × 1 000 тенге)	1280	6280	25 000

9.2.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ФИЛИАЛАМИ И СТРУКТУРНЫМИ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМИ

Для учета расчетов с филиалами и структурными подразделениями предназначен счет 3340

«Краткосрочная кредиторская задолженность филиалам и структурным подразделениям», где ведется учет взаиморасчетов с этими контрагентами. Обоснованное ведение учета задолженности фи-

лиалов и структурных подразделений позволяет акционерам иметь в любое время без осуществления какой-либо выборки сведения о доходах и расходах, получаемых головной организацией в связи с наличием у нее филиалов и структурных подразделений.

9.2.5 УЧЕТ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на пассивном счете 3350 «Краткосрочная задолженность по оплате труда» типового плана счетов. По кредиту этого счета отражаются начисленные суммы доходов, которые помимо основной

заработной платы включают оплату отпусков, больничных листов, сверхурочной работы, за работу в праздничные и выходные дни, доплату за тяжелые, вредные условия, премии и пр. Начисленные суммы доходов работников служат базой для исчисления регламентированных взносов, налогов и удержаний, а также для других удержаний с доходов сотрудника, например по исполнительному листу, страховым взносам т. д. Суммы, удержанные из доходов работников, отражаются по дебету счета 3350.

Рекомендуемая корреспонденция счетов для отражения операций по начислению заработной платы сотрудникам предприятия:

Содержание операции	К-т	Д-т
Начислена заработная плата работникам	7110, 7210, 8110, 8310, 8410	3350
Удержан ИПН	3350	3120
Удержаны ОПВ	3350	3220
Удержаны алименты	3350	3390
Удержан из зарплаты перерасход подотчетных сумм	3350	1250
Выплачена заработная плата из кассы или перечислена на карт-счет	3350	1010, 1030

ПРИМЕР

Оклад главного инженера ТОО «А» составляет 150 000 тенге в месяц. На его имя поступил исполнительный лист с требованием ежемесячно удерживать алименты в размере $\frac{1}{3}$ (33 %) доли заработка.

Расчеты следует начинать с исчисления сумм обязательных пенсионных взносов (ОПВ) и ИПН:

ОПВ – 15 000 тенге ($150\,000 \times 10\%$),

ИПН – 10 672 тенге ($150\,000 - 15\,000 - 15\,000 \times 10\%$).

Сумма дохода будет равна: $150\,000 - 15\,000 - 10\,672 = 124\,328$ тенге.

Следовательно, сумма алиментов по исполнительному листу составит:

$124\,328 \times 33\% = 41\,028$ тенге.

Сумма к выдаче: $150\,000 - 10\,672 - 15\,000 - 41\,028 = 83\,300$ тенге.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по отражению расходов, связанных с начислением оплаты труда сотруднику предприятия:

Содержание операции	К-т	Д-т	Сумма, тенге
Начислена заработная плата работнику	7210	3350	150 000
Удержан ИПН	3350	3120	10 672
Удержаны ОПВ	3350	3220	15 000
Удержаны алименты	3350	3390	41 028
Выплачена заработная плата из кассы	3350	1010	83 300

9.2.6. УЧЕТ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО АРЕНДЕ

Аренда – это предоставление какого-либо имущества (земли, оборудования, помещения и т. п.) во временное пользование за определенную плату на основе договора аренды.

Обязательства по аренде учитываются на счете 3360 «Краткосрочная задолженность по аренде». По кредиту счета отражаются обязательства компании-арендатора компании-арендодателю за полученное в аренду имущество, по дебету счета отражается погашение задолженности.

9.2.7. КРАТКОСРОЧНЫЕ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ К ВЫПЛАТЕ

Учет процентов к оплате ведется на пассивном счете 3380 «Краткосрочные вознаграждения к выплате». Привлекая заемные средства, предприя-

тие заведомо идет на увеличение затрат, наибольший удельный вес среди которых занимают проценты, за использование займа причитающиеся заемщику или кредитору. Проценты начисляются в соответствии с условиями договора, как правило, одним из 4 способов:

- по формуле простых процентов;
- по формуле сложных процентов;
- с использованием фиксированной процентной ставки;
- с использованием плавающей процентной ставки.

Организация-заемщик начисляет проценты в сроки, предусмотренные договором, но не реже одного раза в месяц.

Рекомендуемая корреспонденция счетов для отражения операций по начислению процентов к оплате:

Содержание операции	Д-т	К-т
Начислено вознаграждение по полученным займам, выданным векселям и прочим краткосрочным вознаграждениям к выплате	7310	3380
Погашены начисленные вознаграждения по полученным займам, векселям и прочим краткосрочным вознаграждениям	3380	1010, 1030

9.2.8 УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНОЙ КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

В состав долгосрочной кредиторской задолженности относят все обязательства со сроком погашения свыше одного года.

Учет долгосрочной кредиторской задолженности ведется на счетах раздела 4 подраздела 4100 «Долгосрочная кредиторская задолженность» типового плана счетов, который включает счета:

4110 «Долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам»;

4120 «Долгосрочная кредиторская задолженность дочерним организациям»;

4130 «Долгосрочная кредиторская задолженность ассоциированным и совместным организациям»;

4140 «Долгосрочная кредиторская задолженность филиалам и структурным подразделениям»;

4150 «Долгосрочная задолженность по аренде»;

4160 «Долгосрочные вознаграждения к выплате»;

4170 «Прочая долгосрочная кредиторская задолженность».

Все счета данного подраздела являются пассивными, соответственно, начисление обязательств отражается по кредиту, а их погашение – по дебету счетов.

Рекомендуемая корреспонденция наиболее часто встречающихся операций для подраздела 4100:

Содержание операции	Д-т	К-т
1	2	3
Отражены поступившие от поставщиков дочерних, ассоциированных и совместных организаций, филиалов и структурных подразделений ТМЦ, инвестиции со сроком оплаты свыше одного года:		
– на стоимость поступления;	1310, 1330, 1350, 2310, 2410, 2510, 2520, 2730	4110–4140
– сумму НДС	1420	4110–4140
Приняты к оплате счета поставщиков, подрядчиков и других организаций за оказанные услуги (работы) со сроком оплаты свыше одного года на стоимость потребленных услуг	1620, 7110, 8110, 8310, 8410	4110–4140, 4170
На стоимость услуг по ремонту основных средств со сроком оплаты свыше одного года:		
а) если создан резерв на ремонт основных средств;	3440	4110–4140
б) если резерв на ремонт не создан:		
– производственных цехов;	8410	4110–4140
– администрации;	7210	4110–4140
– отдела реализации;	7110	4110–4140
– на сумму НДС	1420	4110–4140
Отражено увеличение кредиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют	7430	4110–4140
Отражено уменьшение кредиторской задолженности в результате изменения рыночного курса обмена валют	4110–4140	6250
Погашена кредиторская задолженность поставщикам, подрядчикам, дочерним, ассоциированным и совместным организациям, филиалам и структурным подразделениям:		
– путем зачета аванса;	4110–4140	1610, 2910
– за счет дебиторской задолженности при наличии акта сверки;	4110–4140	2110–2140
– путем оплаты счетов	4110–4140	1210–1240, 1010, 1030
Списана невостребованная сумма кредиторской задолженности поставщикам, подрядчикам, дочерним, ассоциированным и совместным организациям, в том числе по истечении срока исковой давности	4110–4130	6280
Образована задолженность по полученным в финансовую аренду инвестициям в недвижимость, основным средствам	2310, 2410, 2520	4150
Отражено выделение части долгосрочной кредиторской задолженности по аренде, подлежащей погашению в течение текущего года	4150	3370
Списана кредиторская задолженность по принятым в финансовую аренду недвижимости, основным средствам в связи с их возвратом до окончания срока договора	4150	2310, 2410, 2520, 2930
Начислены вознаграждения к оплате по полученным займам, выданным векселям, эмитированным ценным бумагам и прочим долгосрочным вознаграждениям к выплате	7310	4160
Отражена капитализация вознаграждений по займам, используемым в период строительства	2930	4160
Погашены начисленные вознаграждения по полученным долгосрочным займам, эмитированным ценным бумагам и договорам доверительного управления и прочим долгосрочным вознаграждениям к выплате	4160	1010, 1030

Окончание таблицы

1	2	3
Отражена прочая долгосрочная кредиторская задолженность за оказанные услуги:		
– на стоимость услуг;	7110, 7210, 8110, 8310, 8410	4170
– стоимость ТМЦ;	1310, 1330, 1350, 2930	4170
– сумму НДС	1420	4170
Начислены проценты по аренде	7310	4160
Погашена прочая долгосрочная кредиторская задолженность	4170	1010, 1030, 1060
Списана не востребовавшая прочая долгосрочная кредиторская задолженность, в том числе по истечении срока исковой давности	4170	6280

9.2.9. СОМНИТЕЛЬНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Согласно пункту 1 статьи 230 Налогового кодекса, обязательства, возникшие по приобретенным товарам (работам, услугам), а также по начисленным доходам работников, определяемым в соответствии с пунктом 1 статьи 322 Налогового кодекса, и не удовлетворенные в течение 3-летнего периода, исчисляемого в соответствии с пунктом 2 настоящей статьи, признаются сомнительными.

Указанные сомнительные обязательства подлежат включению в СГД налогоплательщика, за исключением НДС, который подлежит исключению из зачета в порядке, установленном разделом 10 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 2 статьи 230 Налогового кодекса, доход по сомнительному обязательству признается в налоговом периоде, в котором истек 3-летний период, исчисляемый:

- по сомнительным обязательствам, возникшим по договорам кредита (займа, микрокредита), – со дня, следующего за днем наступления срока уплаты вознаграждения в соответствии с условиями договора кредита (займа, микрокредита);

- сомнительным обязательствам, возникшим по договорам лизинга, – со дня, следующего за днем на-

ступления срока уплаты лизингового платежа в соответствии с условиями договора лизинга;

- сомнительным обязательствам, возникшим по начисленным доходам работников, – со дня начисления доходов работников в соответствии с пунктом 1 статьи 322 Налогового кодекса;

- сомнительным обязательствам, не указанным в подпунктах 1–3 настоящего пункта:

- со дня, следующего за днем окончания срока исполнения обязательства по приобретенным товарам (работам, услугам), срок исполнения которого определен;

- со дня передачи товара, выполнения работ, оказания услуг по обязательству по приобретенным товарам (работам, услугам), срок исполнения которого не определен.

Пунктом 1 статьи 405 Налогового кодекса определено, что если часть или весь размер обязательства по приобретенным товарам, работам, услугам признается сомнительным, то сумма НДС, ранее принятого в зачет по таким товарам, работам, услугам, в размере, соответствующем размеру сомнительного обязательства, подлежит исключению из зачета по истечении трех лет с даты возникновения обязательства, кроме НДС, отнесенного в зачет на основании подпунктов 2 и 3 пункта 1 статьи 400 Налогового кодекса.

ГЛАВА 10. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Главной целью предпринимательства является получение максимальной прибыли собственниками компании. Прибыль является важнейшим экономическим показателем, который отражает абсолютную эффективность операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Чистая прибыль является разницей между доходами и расходами за определенный период, как правило, календарный год.

Исходя из важности показателя чистой прибыли, учету ее составляющих – доходов и расходов – экономистами, в том числе Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (некоммерческая организация, основанная в июне 1973 года в Лондоне и преобразованная в апреле 2001 года в Совет по международным стандартам финансовой отчетности), на протяжении многих лет уделяется особенное внимание. Вместе с Концептуальной основой подготовки финансовой отчетности доходы и расходы относятся к элементам финансовой отчетности, непосредственно связанным с оценкой результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках.

Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия, или «истощения» активов, или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала.

Доходы организации подразделяются:

- на выручку;
- прочие доходы.

Выручка возникает в ходе обычной деятельности организации и имеет разные наименования, включая такие, как «выручка от продаж», «вознаграждение за услуги», «проценты», «дивиденды», «роялти» и «арендная плата».

Прочие доходы включают, например, прибыли от выбытия внеоборотных активов. Определение доходов также включает нереализованные прибыли, например прибыли, возникающие при переоценке рыночных ценных бумаг и в результате увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов. Когда прочие доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, они

обычно отражаются отдельно, поскольку информация о них полезна при принятии экономических решений.

Прочие доходы, как правило, отражаются на нетто-основе, за вычетом сопутствующих расходов.

Расходы, аналогично доходам, делятся:

- на расходы, связанные с обычной деятельностью;
- убытки.

Расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации, включают в себя, например, себестоимость продаж, заработную плату и амортизацию. Они обычно представляют собой выбытие или «истощение» активов, таких как денежные средства и их эквиваленты, запасы, основные средства.

Убытки включают в себя, например, убытки, обусловленные стихийными бедствиями, такими как пожар или наводнение, а также убытки от выбытия внеоборотных активов. Определение расходов также включает в себя нереализованные убытки, например убытки, возникающие в результате увеличения обменного курса иностранной валюты по займам организации, полученным в этой валюте.

Самым главным вопросом в учете доходов и расходов является определение момента их признания, общие принципы которого установлены в Концептуальных основах подготовки финансовой отчетности. Доходы признаются в отчете о прибылях и убытках в случае увеличения будущих экономических выгод, связанного с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно оценены. По сути, это означает, что признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, чистое увеличение активов, возникающее в результате продажи товаров или услуг, либо уменьшение обязательств, возникающее в результате освобождения от оплаты задолженности).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках в случае уменьшения будущих экономических выгод, связанного с уменьшением в активах или увеличением обязательств, которые могут быть надежно оценены. По сути, это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения в активах (например, начисление вознаграждений работникам или амортизация оборудования).

Помимо общих критериев признания доходов, описанных в Концептуальных основах подготовки финансовой отчетности, существуют отдельные стандарты финансовой отчетности для учета признания конкретных видов выручки:

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое описание
1	2	3
МСФО (IFRS) 15	«Выручка по договорам с покупателями»	Стандарт введен в действие с 1 января 2018 года и заменил собой следующие стандарты и разъяснения: 1) МСФО (IAS) 18 «Выручка»; 2) МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»; 3) КРМФО (IFRIC) 13 «Программы лояльности покупателей»; 4) КРМФО (IFRIC) 15 «Соглашения на строительство объектов недвижимости»; 5) КРМФО (IFRIC) 18 «Передача активов покупателями»; 6) ПКР (SIC) 31 «Выручка – бартерные сделки, включающие рекламные услуги»

1	2	3
МСФО (IAS) 17	«Аренда»	Стандарт регламентирует учет выручки по договорам аренды. Действует до 31 декабря 2018 года и с 1 января 2019 года будет заменен новым МСФО (IFRS) 16 «Аренда»**
МСФО (IFRS) 4	«Договоры страхования»	Стандарт отражает требования по учету выручки по договорам страхования. Действует до 31 декабря 2020 года, с 1 января 2021 года будет заменен стандартом МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»***
МСФО (IFRS) 9	«Финансовые инструменты»	В стандарте утверждены условия признания выручки по финансовым инструментам. Введен в действие с 1 января 2018 года и заменил собой стандарт МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
МСФО (IFRS) 10	«Консолидированная финансовая отчетность»	Стандарты рассматривают порядок учета доходов по дивидендам и прочим доходам от инвестиций в ассоциированные и совместные предприятия
МСФО (IFRS) 11	«Совместное предпринимательство»	
МСФО (IAS) 27	«Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»	
МСФО (IAS) 28	«Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»	

* Комитет по разъяснениям международной финансовой отчетности.

** Новый МСФО (IFRS) 16 обязателен к применению с 1 января 2019 года. Однако компании могут применять его раньше этой даты при условии, что новый МСФО (IFRS) 15 «Выручка» также будет применяться.

*** МСФО (IFRS) 17 вступает в силу 1 января 2021 года и его досрочное применение разрешено.

Одним из главных событий 2018 года в профессиональной среде бухгалтеров является введение в действие нового стандарта МСФО (IFRS) 15 «Выручка

по договорам с покупателями». В таблице ниже рассмотрим главные различия между МСФО (IAS) 18 и МСФО (IFRS) 15:

Критерии	МСФО (IAS) 18	МСФО (IFRS) 15
Общая концепция	Концепция дохода Выручка – валовое поступление экономических выгод в течение определенного периода, возникающее в ходе обычной деятельности организации, если оно приводит к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала	Концепция изменения активов и обязательств Введено понятие «актив по договору» – право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем). А также «обязательство по договору» – обязанность организации передать товары или услуги покупателю, за которые организация получила возмещение (либо сумма возмещения за которые уже подлежит оплате) от покупателя
Модель признания выручки	Отдельные модели для: 1) договоров на строительство; 2) товаров; 3) услуг	Единая модель обязательств по исполнению договоров: – выполнение обязательств в течение периода времени; – выполнение обязательств в конкретный момент времени
Момент признания выручки	При передаче рисков и выгод	При передаче контроля
Учет сделок с переменными условиями (условия, которые изменяются в зависимости от того, происходят или не происходят определенные события в будущем, – бонусы, премии, штрафы)	Выручка не признавалась до тех пор, пока существовала неопределенность таких условий	Выручка признается, если переменные условия не изменяют доходы в значительной степени, либо признается в размере «минимального порога» переменного условия
Сроки признания выручки	Отсутствовали четкие правила, использовались значительные профессиональные суждения по признанию выручки в конкретный момент времени или в течение периода	Утверждены четкие критерии признания выручки в течение длительного периода времени. В остальных случаях выручка признается в конкретный момент времени
Учет элементов финансирования (значительная отсрочка платежа или, наоборот, долгосрочное авансирование)	При признании выручки можно было не выделять элемент финансирования, если договор не представляет собой фактически операцию финансирования	При определении выручки необходимо учитывать любой значительный элемент финансирования
Метод оценки степени завершенности сделки	1. Метод признания выручки по мере готовности. 2. Признание выручки в пределах возмещения затрат	1. Метод результатов. 2. Метод ресурсов

Новый стандарт ввел пятиступенчатую модель признания выручки:

Шаг 1. Идентификация договора.

Шаг 2. Идентификация обязанностей к исполнению.

Шаг 3. Определение цены операции.

Шаг 4. Распределение цены операции на обязанности к исполнению.

Шаг 5. Признание выручки.

Рассмотрим детальней каждую ступень признания выручки.

Шаг 1. Идентификация договора

Договор – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

Правовая защита прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством.

Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации (п. 10 МСФО (IFRS) 15).

Для определения, является ли соглашение договором, признаваемым в рамках МСФО (IFRS) 15, установлены критерии признания, которым оно должно соответствовать (п. 9 МСФО (IFRS) 15):

а) стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;

б) организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;

с) организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;

д) договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и

е) получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным.

Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям признания, организация должна проводить анализ договора на продолжающейся основе с целью определения того, выполняются ли критерии на более позднюю дату.

Обычно определение, является ли соглашение договором, признаваемым в рамках МСФО (IFRS) 15, не вызывает особых затруднений у организаций.

ПРИМЕР 1

Клиент через интернет-портал приобрел электронные авиабилеты у авиаперевозчика. Согласно договору оферты, расположенной на сайте компании, клиент имеет право вернуть билет за 24 часа до вылета, при этом авиаперевозчиком будет удержана комиссия за возврат в размере 10 % от стоимости билета.

Анализ

В данном случае у компании возникают идентифицированное право требования оплаты и обязательство по передаче услуг, таким образом, критерии признания договора выполняются.

ПРИМЕР 2

Клиент через интернет-портал забронировал номер в отеле на определенный период времени, внеся предоплату в размере 30 %. По договору оферты клиент имеет право отказаться от бронирования в любое время, а компания обязана вернуть уплаченный аванс в полном размере, без удержания каких-либо комиссий или штрафов.

Анализ

В соответствии с МСФО (IFRS) 15, договор не существует, если каждая сторона договора обладает обеспеченным правовой защитой правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Таким образом, у компании, несмотря на получение авансового платежа от клиента, не возникает обязанность по отражению договора согласно МСФО (IFRS) 15.

В ходе исполнения обязанностей по договору иногда возникают ситуации, при которых необходимо внести новые или изменить существующие обеспеченные правовой защитой права и обязательства сторон договора. Такое изменение называют «модификацией договора» – это изменение предмета или цены (либо и того и другого) договора, утвержденное сторонами договора. Модификация договора может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики (п. 18 МСФО (IFRS) 15).

Организация должна учитывать модификацию договора в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:

а) предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми; и

б) цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает цену обособленной продажи до-

полнительных обещанных товаров или услуг организации и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора.

Если модификация договора не учитывается в качестве отдельного договора в соответствии с пунктом 20 МСФО (IFRS) 15, организация может 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:

а) учитывать модификацию договора, как если бы это было расторжение существующего договора и возникновение нового договора;

б) учитывать модификацию договора, как если бы это была часть существующего договора;

с) учитывать влияние модификации на невыполненные (включая частично невыполненные) обязанности к исполнению в модифицированном договоре в соответствии с целями пункта 21 МСФО (IFRS) 15.

ПРИМЕР 3

Между поставщиком и покупателем заключен договор поставки товара в количестве 300 единиц по цене 100 000 тенге за единицу. Поставка товара будет осуществляться тремя отдельными траншами. После того как поставщиком было осуществлено два транша поставки товара, между сторонами было заключено соглашение на поставку еще 100 единиц товара. При этом поставщик предоставил покупателю как уже постоянному клиенту скидку в размере 10 %, соответственно, цена по новому соглашению составила 90 000 тенге за единицу.

Анализ

Такая модификация договора будет учитываться поставщиком в качестве отдельного договора по поставке 100 единиц товара по цене 90 000 тенге за единицу, так как цена по новому соглашению является обособленной и не зависит от ранее установленной цены (скидка предоставлена на общих основаниях). Выручка по двум договорам будет учитываться отдельно: в момент перехода контроля над товаром покупателю в размере 300 единиц по цене 100 000 тенге по первому и 100 единиц по цене 90 000 тенге по второму договору.

ПРИМЕР 4

Между поставщиком и покупателем заключен договор поставки товара в количестве 300 единиц по цене 100 000 тенге за единицу. Поставка товара будет осуществляться тремя отдельными траншами. После того как поставщиком было осуществлено два транша поставки товара, покупателем был выявлен производственный брак продукции, устранение которого потребовало от покупателя дополнительных затрат. В качестве возмещения поставщиком было предложено покупателю приобрести дополнительно 100 единиц товара по цене 50 000 тенге за единицу.

При оценке модификации договора было установлено, что цена в размере 50 000 тенге за единицу по новому соглашению на самом деле включает в себя не только скидку в размере 10 % как постоянному клиенту, но также возмещение затрат по устранению брака в размере 40 % по уже поставленным ранее 200 единицам товара. Таким образом, новая цена поставки не отражает цену обособленной продажи дополнительных единиц товара.

Анализ

В данном случае модификация договора будет отражаться как расторжение первого договора и заключение нового.

При признании модификации договора в учете поставщик отражает уменьшение выручки по уже поставленным товарам в размере 8 млн тенге (200 ед. × 40 000 тг). По оставшимся поставкам товара поставщик рассчитывает выручку по средневзвешенной цене 95 000 тенге за единицу (100 ед. × 100 000 тг по третьему траншу + 100 ед. × 90 000 тг по новому соглашению).

Шаг 2. Идентификация обязанностей к исполнению

В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:

а) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо

б) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме (п. 22 МСФО (IFRS) 15).

Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:

а) покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ре-

сурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ (т. е. товар или услуга могут быть отличимыми); и

б) обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору (т. е. товар или услуга являются отличимыми в контексте договора) (п. 27 МСФО (IFRS) 15).

Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, организация должна объединять такие товары или услуги с другими обещанными товарами или услугами до тех пор, пока она не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым. В некоторых случаях это приведет к тому, что организация будет учитывать все товары или услуги, обещанные по договору, в качестве одной обязанности к исполнению.

ПРИМЕР 5

Организация реализует бытовую технику по договору, в котором оговорено право покупателя вернуть товары либо потребовать замену при обнаружении производственного брака в течение года после покупки.

Анализ

В данном случае обязанность по устранению дефектов, существовавших на момент продажи, не является отдельной обязанностью поставщика. Такие возможные расходы признаются дополнительными расходами по предоставлению первоначального продукта. В таком договоре поставщик будет признавать одну обязанность к исполнению.

ПРИМЕР 6

Организация реализует бытовую технику по договору, в котором оговорено право покупателя вернуть товар либо потребовать замену при обнаружении производственного брака в течение года после покупки. За дополнительную плату можно приобрести расширенную гарантию, в которую входит устранение дефектов, возникших по вине покупателя. Гарантия по устранению дефектов, возникших после продажи по вине покупателя, является дополнительной услугой. Следовательно, по такому договору будут признаны две обязанности к исполнению – предоставить товар и оказать услуги по гарантийному обслуживанию.

Анализ

Выручка по реализации товара будет признана в момент передачи контроля покупателю, а выручка по гарантийному обслуживанию будет признаваться в течение гарантийного периода.

ПРИМЕР 7

Организация – разработчик программного обеспечения заключила договор на разработку уникального программного продукта по техническому заданию клиента. В договоре на разработку программного обеспечения также закреплена обязанность разработчика по внедрению его продукта.

Анализ

Так как программный продукт имеет значительный индивидуальный характер, а его внедрение может осуществить только организация-разработчик, услуги не являются отдельными и должны учитываться как одно обязательство к исполнению.

Шаг 3. Определение цены операции

Организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены операции. Цена операции – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те и другие (п. 47 МСФО (IFRS) 15).

Характер, распределение во времени и сумма возмещения, обещанного покупателем, влияет на оценку цены операции. Определяя цену операции, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

- а) переменное возмещение;
- б) ограничение оценок переменного возмещения;
- в) наличие значительного компонента финансирования в договоре;
- г) неденежное возмещение; и
- д) возмещение, подлежащее уплате покупателю.

Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое организация получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

Переменный характер возмещения, обещанного покупателем, может быть явно указан в договоре. Помимо условий договора обещанное возмещение является переменным в следующих обстоятельствах:

- а) у покупателя имеются обоснованные ожидания, обусловленные обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями, что организация примет сумму возмещения, которая будет меньше, чем указанная в договоре;
- б) прочие факты и обстоятельства указывают на то, что при заключении договора с покупателем организация намерена предложить покупателю уступку в цене.

Организация должна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них с точки зре-

ния организации лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит организация:

а) 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 организации имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками;

б) 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, организация либо получает бонус за результат, либо нет).

Организация должна признать обязательство в отношении возврата средств, если организация получает возмещение от покупателя и ожидает, что она вернет все или часть данного возмещения покупателю.

Организация должна 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.

Определяя цену операции, организация должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю.

Целью корректировки обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования является признание организацией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель платил за такие товары или услуги денежными средствами, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю (т. е. «денежная» цена продажи).

ПРИМЕР 8

Производитель продукции заключил договор на поставку своей продукции с розничной сетью магазинов в течение года на общую сумму 15 млн тенге. При этом в договоре отражена обязанность поставщика выплатить покупателю единовременно сумму в 1,5 млн тенге для покрытия расходов по подготовке специальных полок для размещения товара поставщика.

Анализ

Анализ ситуации показывает, что подготовка полок покупателем не является ни отдельным договором, ни отдельным обязательством, так как поставщик не получает контроль над полками в магазинах розничной сети покупателя. Единовременная выплата в сумме 1,5 млн тенге является уменьшением цены сделки и отражается в учете в момент признания выручки. Таким образом, производитель по мере поставки товара и передачи контроля признает выручку с учетом уменьшения цены на 10 % (1,5 млн тг / 15 млн тг).

ПРИМЕР 9

Организация-перевозчик заключила контракт на перевозку сотрудников заказчика в течение следующего года. Фиксированная стоимость контракта составляет 12 млн тенге, помимо фиксированной суммы в контракте отражено право получения бонусов за скорость подачи экипажа, соблюдение режима заказчика и т. д. Размер возможного бонуса варьируется от 0 тенге до 5 млн тенге.

Учитывая предыдущий опыт работы по аналогичным контрактам, организация оценивает получение бонуса следующим образом:

Размер бонуса, млн тенге	Вероятность получения, %
0	10
1	30
2	25
3	20
4	10
5	5

Анализ

Для оценки переменного возмещения организацией был выбран метод ожидаемой стоимости. Сумма переменного возмещения, признаваемая по данному контракту, будет составлять 2,05 млн тенге ($0 \times 10 \% + 1 \text{ млн} \times 30 \% + 2 \text{ млн} \times 25 \% + 3 \text{ млн} \times 20 \% + 4 \text{ млн} \times 10 \% + 5 \text{ млн} \times 5 \%$).

Шаг 4. Распределение цены операции на обязанности к исполнению

Целью распределения цены операции является распределение организацией цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю (п. 73 МСФО (IFRS) 15).

Для достижения данной цели организация должна распределить цену операции на каждую обязанность к исполнению, идентифицированную в догово-

ре, на основе относительной цены отдельной продажи, за исключением:

- 1) распределения скидок;
- 2) распределения переменного возмещения;
- 3) изменения цены операции.

МСФО (IFRS) 15 предлагает три метода оценки цены обособленной продажи товара или услуги:

- 1) подход, основанный на скорректированной рыночной оценке;
- 2) подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи;
- 3) остаточный подход.

ПРИМЕР 10

Организация заключила контракт на поставку товаров «А», «Б» и «В» общей стоимостью 30 млн тенге. Поставка осуществляется в разные сроки, при этом организацией товары признаны отдельными обязанностями к исполнению. Организация на постоянной основе занимается реализацией товара «А», и цена на этот товар является непосредственно наблюдаемой. Товары «Б» и «В» являются новыми побочными продуктами, и цены на них не являются непосредственно наблюдаемыми. Организация должна оценить отдельные цены на товары «Б» и «В», а для этого выбрать подходящий метод оценки.

Для товара «Б» организацией был выбран метод-подход, основанный на скорректированной рыночной оценке, а для товара «В» – остаточный подход. В результате проведенной оценки были установлены следующие цены продажи:

Товар	Метод оценки	Цена, млн тенге
«А»	Непосредственно наблюдаемая цена	21,00
«Б»	Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке	10,00
«В»	Остаточный подход	4,00

Анализ

Отдельные цены продажи товаров «А», «Б» и «В» превышают их общую стоимость по контракту, так как покупателю была предоставлена скидка. Организация не может отнести скидку на конкретный товар и поэтому должна распределить ее между всеми товарами пропорционально их цене обособленной продажи:

Товар	Метод оценки	Цена, млн тенге	Скидка, млн тенге
«А»	Непосредственно наблюдаемая цена	21,00	3,00
«Б»	Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке	10,00	1,43
«В»	Остаточный подход	4,00	0,57

Шаг 5. Признание выручки

Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом (п. 31 МСФО (IFRS) 15).

Для каждой обязанности к исполнению организация должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она обязанность к исполнению в течение периода либо в определенный момент времени. Если организация выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

Организация 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:

а) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией;

б) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), над которым покупатель получает контроль по мере создания или улучшения этого актива; либо

с) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей, и при этом организация обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Если обязанность к исполнению не выполняется в течение периода, организация выполняет обязанность к исполнению в определенный момент времени. Для определения момента времени, в который покупатель получает контроль над обещанным активом, а организация выполняет обязанность к исполнению, организация должна принимать во внимание требования к контролю.

Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами, такими как:

а) использование актива для производства товаров или оказания услуг (включая общественные услуги);

б) использование актива для увеличения стоимости других активов;

с) использование актива для погашения обязательств или сокращения расходов;

д) продажа или обмен актива;

е) предоставление актива в качестве обеспечения по займу; и

ф) удержание актива.

Кроме того, организация должна учитывать индикаторы передачи контроля, которые среди прочего включают в себя нижеследующие условия:

а) у организации имеется существующее право на оплату актива – если покупатель в настоящее время обязан осуществить оплату актива, это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива, являющегося предметом обмена;

б) у покупателя имеется право собственности на актив – право собственности может указывать на то, какая сторона договора может определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам;

с) организация передала право физического владения активом – физическое владение активом со стороны покупателя может указывать на наличие у покупателя возможности определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам;

д) покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив, – передача покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив, может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива;

е) покупатель принял актив – принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива.

Для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, организация должна признавать выручку в течение периода, оценивая степень полноты выполнения обязанности к исполнению. Целью оценки степени выполнения является отображение результатов деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю (т. е. выполнения обязанности к исполнению организации).

Методы, которые могут использоваться для оценки степени выполнения организацией обязанностей к исполнению, включают в себя методы результатов и методы ресурсов.

Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору. Методы результатов включают в себя такие методы, как обзоры результатов деятельности, завершенной до текущей даты, оценку полученных результатов, завершенных этапов, истекшего времени и произведенных или поставленных единиц.

Недостатки методов результатов заключаются в том, что результаты, используемые для оценки степени выполнения, могут не быть непосредственно наблюдаемыми, и организация может быть не в состоянии получить информацию, необходимую для их применения,

без чрезмерных затрат. Таким образом, может потребоваться применение метода ресурсов.

Методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. Если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку по линейному методу.

ПРИМЕР 11

Спортивно-развлекательный центр (СРЦ) реализует своим посетителям клубную карту, позволяющую посещать в любое время бассейн, тренажерный зал, сауну, солевую шахту в течение года по цене 504 тыс. тенге. При неиспользовании карты посетителями у компании нет обязательств по возврату уплаченной суммы за карту.

Анализ

Так как посетитель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения, то организация должна признавать выручку в течение срока действия клубной карты – 12 месяцев.

Для оценки выручки организация использует метод ресурсов, при этом, если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку по линейному методу. Таким образом, СРЦ будет признавать выручку по линейному методу равномерно в течение 12 месяцев в сумме 42 тыс. тенге.

ПРИМЕР 12

Строительная организация выиграла тендер на проведение капитального ремонта здания, принадлежащего государственному органу. По условиям договора оплата производится только после выполнения полного объема ремонтных работ. Если организация по каким-либо причинам не сможет выполнить свои обязательства по договору в полном объеме, то возмещение по договору не будет выплачено.

Анализ

Так как компания не обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ, то обязанность к исполнению признается в конкретный момент времени – при сдаче выполненной в полном объеме работы.

В отличие от учета доходов, специальных стандартов в МСФО, регламентирующих признание расходов, не су-

ществует. Вместо этого конкретные условия признания расходов отражены в специальных стандартах, таких как:

Номер стандарта	Наименование стандарта	Краткое описание
МСФО (IAS) 2	«Запасы»	Регулирует признание расходов по запасам
МСФО (IAS) 16	«Основные средства»	Отражает порядок отнесения на расходы амортизации, а также прочие расходы, связанные с основными средствами и нематериальными активами
МСФО (IAS) 38	«Нематериальные активы»	
МСФО (IAS) 19	«Вознаграждения работникам»	Регламентирует отражение расходов по оплате труда
МСФО (IAS) 17	«Аренда»	Стандарт регламентирует учет расходов по договорам аренды. Действует до 31 декабря 2018 года и с 1 января 2019 года будет заменен новым МСФО (IFRS) 16 «Аренда»
МСФО (IAS) 23	«Затраты по займам»	Определяет учет затрат по займам

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках исходя из непосредственной связи между понесенными затратами и получением определенных статей доходов. Этот процесс, который обычно называется соотношением доходов и расходов, подразумевает одновременное или совместное признание выручки и расходов, которые напрямую и взаимосвязанно возникают в результате одних и тех же операций или прочих событий, на-

пример, различные компоненты расходов, составляющих себестоимость проданных товаров, признаются одновременно с доходами от продажи товаров (п. 4.50 Концептуальных основ финансовой отчетности).

Если экономические выгоды ожидаются на протяжении нескольких отчетных периодов, а связь с доходами может быть установлена лишь приблизительно или косвенно, расходы признаются в отчете о прибы-

лях и убытках на основании процедур систематического и рационального распределения. Такая необходимость обычно возникает при признании расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, гудвилл, патенты и торговые марки; в подобных случаях расходы трактуются как «амортизация». Данные процедуры распределения направлены на признание расходов в тех отчетных периодах, в которых потребляются или утрачиваются экономические выгоды, связанные с такими активами.

Главным вопросом в учете расходов является необходимость капитализации или декапитализации затрат.

Так, в МСФО (IAS) 2 утверждены капитализируемые в стоимость запасов затраты, такие как:

1. Затраты на приобретение – цена покупки, импортные пошлины и прочие налоги (за исключением тех, которые впоследствии возмещаются организации налоговыми органами), а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению готовой продукции, материалов и услуг.

2. Затраты на переработку – включают в себя:

а) прямые затраты – затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции;

б) постоянные накладные расходы – косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты;

в) переменные накладные расходы – косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

3. Прочие затраты – включаются в себестоимость запасов только в той мере, в которой они были понесены для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов.

Переменные накладные расходы распределяются на себестоимость продукции на основе фактической мощности. Постоянные накладные расходы распределяются пропорционально нормальной мощности, при этом возникает разница между фактическими затратами и распределенными. Отклонения фактических затрат от нормальных списываются на расходы периода.

К декапитализируемым затратам по запасам, не включаемым в себестоимость запасов и признаваемым в качестве расходов в том периоде, в котором они были фактически понесены, относятся:

а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;

б) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;

с) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов; и

д) затраты на продажу.

ПРИМЕР 13

Компания-производитель понесла в течение месяца следующие затраты на выпуск продукции «А» в количестве 10 000 единиц:

- 1) сырье – 1 500 000 тенге;
- 2) заработная плата основных рабочих – 700 000 тенге;
- 3) аренда здания – 500 000 тенге;
- 4) амортизация оборудования – 650 000 тенге;
- 5) заработная плата вспомогательного персонала – 300 000 тенге;
- 6) аренда склада готовой продукции – 470 000 тенге;
- 7) расходы на рекламу – 200 000 тенге.

Нормальная мощность производства составляет 12 000 единиц в месяц.

Затраты, капитализируемые на стоимость готовой продукции, составят:

тенге

Затраты	Стоимость	Затраты на единицу	Расчет
Сырье	1 500 000	150	1 500 000 / 10 000
Заработная плата основных рабочих	700 000	70	700 000 / 10 000
Аренда здания	500 000	42	500 000 / 12 000
Амортизация оборудования	650 000	54	650 000 / 12 000
Заработная плата вспомогательного персонала	300 000	30	300 000 / 10 000
Итого нормальная себестоимость на единицу		346	–
Итого нормальная себестоимость за месяц		3 460 000	346 × 10 000
Итого фактическая себестоимость		3 650 000	1 500 000 + 700 000 + 500 000 + 650 000 + 300 000

Разница между нормальной и фактической себестоимостью в размере 190 000 тенге будет отнесена на расходы периода.

Также к расходам периода, в котором они были фактически понесены, относятся следующие расходы, связанные с производством:

- 1) аренда склада готовой продукции – 470 000 тенге;
- 2) расходы на рекламу – 200 000 тенге.

Нормальная себестоимость продукции будет отражена в балансе организации в качестве готовой продукции, а в дальнейшем признана в качестве расхода в момент передачи контроля над продукцией покупателю.

Пункт 9 МСФО (IAS) 2 устанавливает, что запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи. Чистая возможная цена продажи – расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

Запасы обычно списываются до чистой возможной цены продажи пообъектно. Однако в некоторых случа-

ях может оказаться целесообразной группировка сходных или связанных друг с другом единиц запасов. Это может произойти с единицами запасов, относящимися к одному и тому же товарному ассортименту, которые имеют одинаковое предназначение или конечное использование, произведены и продаются в одной и той же географической области и которые практически невозможно оценить отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента.

ПРИМЕР 14

На 31 декабря 2017 года у компании находилось в собственности 10 000 тонн пшеницы 3-го класса себестоимостью 520 млн тенге. В декабре 2017 года компанией был заключен контракт на поставку пшеницы в январе 2018 года по цене 47 000 тенге за тонну. Заключенный контракт на поставку запасов является наиболее надежным источником чистой цены продажи.

Анализ

Таким образом, чистая возможная цена продажи пшеницы на 31 декабря 2017 года составила 470 млн тенге, что меньше себестоимости на 50 млн тенге. Таким образом, на 31 декабря 2017 года организации необходимо признать убыток от обесценения запасов (в составе прочего совокупного дохода) в размере 50 млн тенге.

Обращаем внимание, что, согласно пункту 5 статьи 242 Налогового кодекса, в качестве затрат в целях налогообложения не рассматриваются затраты, возникающие в бухгалтерском учете в связи с изменением стоимости активов и (или) обязательств при применении международных стандартов финансовой отчетности и законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, кроме подлежащих выплате (выплаченным). Следовательно, признанный убыток от обесценения запасов не подлежит вычету при расчете КППН.

Согласно МСФО (IAS) 16, затраты на приобретение основных средств также подлежат капитализации. Организация должна оценивать все свои затраты, относящиеся к основным средствам, руководствуясь настоящим принципом признания, по мере возникновения таких затрат. Такие затраты включают затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также затраты, понесенные впоследствии в связи с достройкой, частичным замещением или обслуживанием этого объекта.

В дальнейшем капитализированная стоимость основных средств будет распределена в течение всего периода эффективной эксплуатации путем амортизационных отчислений.

Амортизационные отчисления исчисляются ежемесячно, в зависимости от выбранного метода амортизации:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод списания стоимости пропорционально объему продукции.

Сумма амортизационных отчислений за какой-либо период обычно признается в составе прибыли или убытка. Однако иногда будущие экономические выго-

ды, заключенные в активе, потребляются в процессе производства других активов. В таком случае сумма амортизационных отчислений является частью первоначальной стоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, суммы амортизации производственного здания и оборудования включаются в состав затрат на переработку материалов при производстве запасов (см. пример 13).

Учет расходов по вознаграждениям сотрудникам регулируется МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

Затраты на вознаграждения работникам относятся на расходы периода, кроме случаев отнесения их на стоимость актива согласно другим стандартам:

- 1) МСФО (IAS) 2 «Запасы»;
- 2) МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- 3) МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»;
- 4) МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»;
- 5) МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

Согласно пункту 11 МСФО (IAS) 19, предприятие признает ожидаемые затраты на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков на работе (отпусков) при накапливаемых оплачиваемых отпусках на работе (отпусках) – на момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие будущие оплачиваемые отпуски на работе (отпуска), на которые эти работники имеют право.

В соответствии с пунктом 14 МСФО (IAS) 19, предприятие должно оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков на работе (отпусков) как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные оплачиваемые отпуски на работе (отпуска), накопленные по состоянию на конец отчетного периода.

ПРИМЕР 15

На 31 декабря 2017 года согласно графику отпусков сотрудники компании имеют право на 115 календарных дней отпуска. Фонд оплаты труда за 2017 год составил 2 750 000 тенге, в том числе:

- оклад – 2 100 000 тенге;
- оплата отпуска – 500 000 тенге;
- оплата больничных – 150 000 тенге.

Отработано в 2017 году всего 2 695 дней.

Анализ

Заработная плата за 2017 год, тенге	Отработано дней в 2017 году	Расчет средней заработной платы, тенге	Положенные дни отпуска в календ. днях	Расчет раб. дней отпуска, дней	Расчет резерва по отпускам, тенге	Расчет отчислений на ОСМС, тенге	Расчет социальных отчислений, тенге	Расчет социального налога, тенге	Итого резерв по отпускам, тенге
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2 100 000	2 695	779,22	115	80,27	62 548	938	1 970	3 378	68 834

Расчеты:

- 1) графа 3: $2\,100\,000 / 2\,695 = 779,22$ – средняя заработная плата в день за 2017 год;
- 2) графа 5: $115 \times 245 / 351 = 80,27$, где 245 – количество рабочих дней по балансу рабочего времени в 2017 году, 351 – количество календарных дней без учета праздничных по балансу рабочего времени в 2017 году;
- 3) графа 6: $779,22 \times 80,27 = 62\,548$ тенге;
- 4) графа 7: $62\,548 \times 1,5\% = 938$ тенге;
- 5) графа 8: $(62\,548,00 - 6\,254,80 \text{ (ОПВ } 10\%)) \times 3,5\% = 1\,970$ тенге;
- 6) графа 9: $(62\,548,00 - 6\,254,80 \text{ (ОПВ } 10\%)) \times 9,5\% - 1\,970,00 = 3\,378$ тенге;
- 7) графа 10: $62\,548 + 938 + 1\,970 + 3\,378 = 68\,834$.

Исчисленный резерв по отпускам относится на расходы на 31 декабря 2017 года.

Обращаем внимание, что, согласно пункту 5 статьи 242 Налогового кодекса, в качестве затрат в целях налогообложения не рассматриваются затраты, возникающие в бухгалтерском учете в связи с изменением стоимости активов и (или) обязательств при применении международных стандартов финансовой отчетности и законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, кроме подлежащих выплате (выплаченных). Следовательно, расходы по созданию резерва по отпускам не относят-

ся на вычеты по КПН в момент начисления. Расходы по начислению отпуска работникам в налоговом учете будут признаны вычетами в момент начисления отпускных в 2018 году.

В заключение можно отметить, что в целом новый стандарт МСФО (IFRS) 15 имеет более структурированный подход к учету выручки. Организациям необходимо оценить возможные риски при переходе на новый стандарт и, возможно, внести изменения в систему бухгалтерского учета.

ГЛАВА 11. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Финансовая отчетность предназначена для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям.

Систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности в РК регулирует Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года № 234 (далее – Закон о бухгалтерском учете).

Законом о бухгалтерском учете установлена обязанность всех индивидуальных предпринимателей и юридических лиц вести бухгалтерский учет и состав-

лять финансовую отчетность, за исключением индивидуальных предпринимателей, соответствующих одновременно следующим условиям:

- 1) применяют в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан специальные налоговые режимы на основе патента, упрощенной декларации;
- 2) не состоят на регистрационном учете по налогу на добавленную стоимость;
- 3) не являются субъектами естественных монополий.

В Казахстане утверждены три стандарта, регламентирующих правила составления финансовой отчетности, которым должны следовать организации:

Субъект предпринимательства	Стандарты, на основании которых должна составляться финансовая отчетность
Субъекты малого предпринимательства, а также юридические лица, исключительным видом деятельности которых является организация обменных операций с иностранной валютой	Национальный стандарт финансовой отчетности (НСФО) либо по выбору: Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Международные стандарты финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса (МСФО для МСБ)
Субъекты среднего предпринимательства, а также государственные предприятия, основанные на праве оперативного управления (казенные предприятия)	МСФО для МСБ либо МСФО (по выбору)
Субъекты крупного предпринимательства и организации публичного интереса	МСФО

Примечание

Организации публичного интереса – это финансовые организации (за исключением юридических лиц, исключительным видом деятельности которых является организация обменных операций с иностранной валютой), акционерные общества (за исключением некоммерческих), организации-недропользователи (кроме организаций, добывающих общераспространенные полезные ископаемые), хлебоприемные предприятия и организации, в уставных капиталах которых имеется доля участия государства, а также государственные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения.

Перечень и формы годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса разрабатываются и утверждаются уполномоченным органом (приказ министра финансов РК от 28 июня 2017 года № 404).

В соответствии с пунктом 7 статьи 19 Закона о бухгалтерском учете, организации публичного ин-

тереса обязаны сдавать в Депозитарий финансовую отчетность в порядке, установленном Правительством РК, в срок до 31 августа года, следующего за отчетным.

Для того чтобы финансовая отчетность обеспечивала достижение своей главной цели – представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений, она должна быть достоверной.

Качественные характеристики полезной финансовой информации помогут определить те виды информации, которые, скорее всего, будут наиболее полезны для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии решений об отчитывающейся организации на основании информации, представленной в ее финансовых отчетах (финансовой информации):

Фундаментальные качественные характеристики	
1	2
Уместность:	Уместная финансовая информация способна повлиять на решения, принимаемые пользователями. Информация способна влиять на решение даже в том случае, если некоторые пользователи решают не использовать ее либо уже знают о ней из других источников. Финансовая информация уместна, если она имеет: – прогнозную ценность; – подтверждающую ценность; – обе эти характеристики. Существует специфичный для каждой организации аспект уместности – существенность
– прогнозная ценность	Финансовая информация имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве исходных данных для процессов, применяемых пользователями для прогнозирования будущих результатов
– подтверждающая ценность	Финансовая информация имеет подтверждающую ценность, если она предоставляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок (подтверждает или изменяет их)
– существенность	Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации

1	2
Правдивое представление:	Финансовые отчеты дают представление об экономических явлениях в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только давать представление об уместных экономических явлениях, но и обеспечивать правдивое представление экономических явлений, для отображения которых она предназначена. Для того чтобы быть идеальным с позиции правдивого представления, отображение должно обладать тремя характеристиками: – полнотой; – нейтральностью; – отсутствием ошибок
– <i>полнота</i>	Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения
– <i>нейтральность</i>	В нейтральном отображении отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральное отображение не является предвзятым, склоняющим мнение пользователя в какую-либо сторону, акцентирующим либо ослабляющим внимание или каким-либо иным образом манипулирующим мнением пользователей с тем, чтобы увеличить вероятность того, что финансовая информация будет благоприятно или неблагоприятно воспринята пользователями
– <i>отсутствие ошибок</i>	Отсутствие ошибок означает, что в описании экономического явления нет ошибок или пропусков и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок. В данном контексте отсутствие ошибок не означает абсолютной точности во всех отношениях
Качественные характеристики, повышающие качество информации	
Сопоставимость	Сопоставимость является качественной характеристикой, которая позволяет пользователям выявлять и понимать сходства и различия между объектами. В отличие от остальных качественных характеристик сопоставимость не является характеристикой отдельно взятой статьи. Для сопоставления требуется как минимум две статьи
Проверяемость	Проверяемость означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением
Своевременность	Своевременность означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения
Понятность	Четкие и лаконичные классификация, систематизация и представление информации делают ее понятной
Ограничение при представлении полезной финансовой информации	
Баланс между выгодами и затратами	Затраты представляют собой неотъемлемое ограничение в отношении информации, которая может быть представлена в рамках финансовой отчетности. Представление финансовой информации сопряжено с затратами, и важно, чтобы данные затраты оправдывались выгодами от представления данной информации

При составлении финансовой отчетности организации должны соблюдать основополагающие допущения, установленные МСФО:

Учет по методу/принципу начисления	Организация должна составлять свою финансовую отчетность, за исключением информации о денежных потоках, на основе учета по методу/принципу начисления. Когда учет ведется по методу/принципу начисления, организация признает статьи в качестве активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов
Непрерывность деятельности	При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность организации продолжать деятельность непрерывно. Организация должна составлять финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, кроме случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать эту организацию или прекратить ее коммерческую деятельность, либо не имеет никакой реальной альтернативы, кроме как поступить таким образом

Полный комплект финансовой отчетности включает в себя:

- отчет о финансовом положении по состоянию на отчетную дату;
- отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за период;
- отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- отчет о движении денежных средств за отчетный период;
- примечания, содержащие краткий обзор значимых положений учетной политики и прочую пояснительную информацию;
- сравнительную информацию за предшествующий период;
- отчет о финансовом положении на начало предшествующего периода в случае, если организация применяет какое-либо положение учетной политики ретроспективно, или осуществляет ретроспективный пере-

счет статей в своей финансовой отчетности, или если она реклассифицирует статьи в своей финансовой отчетности.

На практике составление финансовой отчетности начинается с проверки бухгалтерской оборотно-сальдовой ведомости за период. Необходимо убедиться, что все сальдо на постоянных счетах не имеют кредитовых остатков на активных счетах и дебетовых остатков на пассивных счетах на конец отчетного периода. Также необходимо проверить, что транзитные счета не имеют сальдо в конце отчетного периода и перенесены на постоянные счета.

После проверки можно составлять финансовую отчетность на основе оборотно-сальдовой ведомости. За основу соответствия конкретных счетов статьям «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о прибылях и убытках» (ОПУ) возможно взять пояснения к заполнению финансовой отчетности, утвержденные приказом министра финансов РК от 28 июня 2017 года № 404.

ПРИМЕР

ТОО «АВС» является субъектом малого предпринимательства и составляет финансовую отчетность в соответствии с НСФО.

Оборотно-сальдовая ведомость ТОО «АВС» за 2018 год

тенге

Счет	Наименование	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода		Код строки	Код строки
		Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	баланса	ОПУ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1000	Денежные средства	1 055 517	—	762 857 848	660 156 202	103 757 163	—		
1010	Денежные средства в кассе	316 423	—	197 132 648	197 416 259	32 812	—	010	
1020	Денежные средства в пути	—	—	145 209 772	145 209 772	—	—		
1022	Конвертация валюты	—	—	145 209 772	145 209 772	—	—		
1030	Денежные средства на текущих банковских счетах (нац. валюта)	739 094	—	420 515 428	317 530 171	103 724 351	—	010	
1200	Краткосрочная дебиторская задолженность	—	—	277 670 279	277 670 279	—	—		
1210	Краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков	—	—	214 570 630	214 570 630	—	—	016	
1250	Краткосрочная дебиторская задолженность работников	—	—	63 099 649	63 099 649	—	—		
1251	Краткосрочная задолженность подотчетных лиц	—	—	63 099 649	63 099 649	—	—	016	
1300	Запасы	850 315	—	218 744 773	167 170 231	52 424 857	—		
1310	Сырье и материалы	72 910	—	389 250	462 160	—	—		
1330	Товары	777 405	—	218 355 523	166 708 071	52 424 857	—	018	
1400	Текущие налоговые активы	24 270	—	28 089 595	9 595 953	18 517 912	—		
1420	НДС к возмещению	—	—	28 089 595	9 595 953	18 493 642	—		
1421	Налог на добавленную стоимость к возмещению	—	—	28 089 595	9 595 953	18 493 642	—	017	
1430	Прочие налоги и другие обязательные платежи в бюджет	24 270	—			24 270	—	017	
1600	Прочие краткосрочные активы	288 953	—	24 459	4 077	309 335	—		
1610	Краткосрочные авансы выданные	288 953	—			288 953	—	019	
1620	Краткосрочные расходы будущих периодов		—	24 459	4 077	20 382	—	019	
2400	Основные средства	87 932	—		32 977	54 955	—		
2410	Основные средства	184 650	—			184 650	—	118	
2420	Амортизация основных средств	—	96 718		32 977	—	129 695	118	
3100	Обязательства по налогам	—	31 681	281 848	13 081 845	—	12 831 678		
3120	Индивидуальный подоходный налог	—	16 780	165 208	165 048	—	16 620	215	
3130	Налог на добавленную стоимость	—			12 800 157	—	12 800 157	215	
3150	Социальный налог	—	14 899	116 640	116 640	—	14 899	215	
3190	Прочие налоги	—	2			—	2	215	
3200	Обязательства по другим обязательным и добровольным платежам	—	31 592	322 200	324 000	—	33 392		

Окончание таблицы

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
3210	Обязательства по социальному страхованию	—	9 419	106 200	108 000	—	11 219		
3211	Обязательства по социальным отчислениям	—	9 419	97 200	97 200	—	9 419	216	
3213	Обязательства по отчислениям на социальное медицинское страхование	—	—	9 000	10 800	—	1 800	216	
3220	Обязательства по пенсионным отчислениям	—	22 173	216 000	216 000	—	22 173	216	
3300	Краткосрочная кредиторская задолженность	—	3 176 513	218 135 037	265 250 328	—	50 291 804		
3310	Краткосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам	—	2 743 397	165 105 931	212 304 198	—	49 941 664	213	
3350	Краткосрочная задолженность по оплате труда	—	433 116	2 242 976	2 160 000	—	350 140	216	
3390	Прочая краткосрочная кредиторская задолженность	—	—	50 786 130	50 786 130	—	—		
3397	Прочая краткосрочная кредиторская задолженность	—	—	50 786 130	50 786 130	—	—		
3500	Прочие краткосрочные обязательства	—	44 980	22 409 771	124 158 810	—	101 794 019		
3510	Краткосрочные авансы полученные	—	44 980	22 409 771	124 158 810	—	101 794 019	217	
5000	Уставный капитал	—	60 000	—	—	—	60 000		
5030	Вклады и паи	—	60 000	—	—	—	60 000	410	
5500	Нераспределенная прибыль, непокрытый убыток	—	-1 037 779	—	11 091 108	—	10 053 329		
5510	Нераспределенная прибыль, непокрытый убыток отчетного года	—	-1 037 779	—	11 091 108	—	10 053 329	414	
5600	Итоговая прибыль, итоговый убыток	—	—	208 251 086	208 251 086	—	—		
5610	Итоговая прибыль, итоговый убыток	—	—	208 251 086	208 251 086	—	—		
6000	Доход от реализации продукции и оказания услуг	—	—	201 770 473	201 770 473	—	—		
6010	Доход от реализации продукции и оказания услуг	—	—	201 770 473	201 770 473	—	—		010
6200	Прочие доходы	—	—	6 480 613	6 480 613	—	—		
6250	Доходы от курсовой разницы	—	—	6 447 178	6 447 178	—	—		016
6280	Прочие доходы	—	—	33 435	33 435	—	—		016
7000	Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	—	—	167 799 811	167 799 811	—	—		
7010	Себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг	—	—	167 799 811	167 799 811	—	—		011
7200	Административные расходы	—	—	23 375 486	23 375 486	—	—		
7210	Административные расходы	—	—	23 375 486	23 375 486	—	—		014
7400	Прочие расходы	—	—	5 984 681	5 984 681	—	—		
7430	Расходы по курсовой разнице	—	—	5 632 707	5 632 707	—	—		015
7470	Расходы по курсовой разнице	—	—	351 974	351 974	—	—		015
Итого:		2 306 987	2 306 987	2 142 197 960	2 142 197 960	175 064 222	175 064 222		

Составим баланс с учетом соответствия счетов оборотно-сальдовой ведомости строкам финансовой отчетности.

Бухгалтерский баланс ТОО «АВС» на 31 декабря 2018 года

тенге

Наименование	Код строки	На конец отчетного периода	На начало отчетного периода
АКТИВЫ			
I. Краткосрочные активы			
Денежные средства и их эквиваленты	010	103 757 163	1 055 517
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	011	—	—
Производные финансовые инструменты	012	—	—
Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки	013	—	—
Финансовые активы, удерживаемые до погашения	014	—	—
Прочие краткосрочные финансовые активы	015	—	—
Краткосрочная торговая и прочая дебиторская задолженность	016	—	—
Текущий подоходный налог	017	18 517 912	24 270
Запасы	018	52 424 857	850 315
Прочие краткосрочные активы	019	309 335	288 953
Итого краткосрочных активов (сумма строк с 010 по 019)	100	175 009 267	2 219 055
Активы (или выбывающие группы), предназначенные для продажи	101	—	—
II. Долгосрочные активы			
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	110	—	—
Производные финансовые инструменты	111	—	—
Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки	112	—	—
Финансовые активы, удерживаемые до погашения	113	—	—
Прочие долгосрочные финансовые активы	114	—	—
Долгосрочная торговая и прочая дебиторская задолженность	115	—	—
Инвестиции, учитываемые методом долевого участия	116	—	—
Инвестиционное имущество	117	—	—
Основные средства	118	54 955	87 932
Биологические активы	119	—	—
Разведочные и оценочные активы	120	—	—
Нематериальные активы	121	—	—
Отложенные налоговые активы	122	—	—
Прочие долгосрочные активы	123	—	—
Итого долгосрочных активов (сумма строк с 110 по 123)	200	54 955	87 932
БАЛАНС (строка 100 + строка 101 + строка 200)		175 064 222	2 306 987
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И КАПИТАЛ			
III. Краткосрочные обязательства			
Займы	210	—	—
Производные финансовые инструменты	211	—	—
Прочие краткосрочные финансовые обязательства	212	—	—
Краткосрочная торговая и прочая кредиторская задолженность	213	49 941 664	2 743 397
Краткосрочные резервы	214	—	—
Текущие налоговые обязательства по подоходному налогу	215	12 831 678	31 681
Вознаграждения работникам	216	383 532	464 708
Прочие краткосрочные обязательства	217	101 794 019	44 980
Итого краткосрочных обязательств (сумма строк с 210 по 217)	300	164 950 893	3 284 766
Обязательства выбывающих групп, предназначенных для продажи	301	—	—
IV. Долгосрочные обязательства			
...	...	...	...
Итого долгосрочных обязательств (сумма строк с 310 по 316)	400	—	—
V. Капитал			
Уставный (акционерный) капитал	410	60 000	60 000
Эмиссионный доход	411	—	—
Выкупленные собственные долевые инструменты	412	—	—
Резервы	413	—	—
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	414	10 053 329	-1 037 779
Итого капитал, относимый на собственников материнской организации (сумма строк с 410 по 414)	420	10 113 329	-977 779
Доля неконтролирующих собственников	421	—	—
Всего капитал (строка 420 +/- строка 421)	500	10 113 329	-977 779
БАЛАНС (строка 300 + строка 301 + строка 400 + строка 500)		175 064 222	2 306 987

Отчет о прибылях и убытках составляем в соответствии транзитных счетов оборотно-сальдовой ведомости строкам финансовой отчетности.

Отчет о прибылях и убытках ТОО «АВС» за 2018 год

тенге

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
Выручка	010	201 770 473	3 170 000
Себестоимость реализованных товаров и услуг	011	167 799 811	814 087
Валовая прибыль (строка 010 – строка 011)	012	33 970 662	2 355 913
Расходы по реализации	013	–	–
Административные расходы	014	23 375 486	2 559 800
Прочие расходы	015	5 984 681	691 427
Прочие доходы	016	6 480 613	-661 910
Итого операционная прибыль (убыток) (+/- строки с 012 по 016)	020	11 091 108	-1 557 224
Доходы по финансированию	021	–	–
Расходы по финансированию	022	–	–
Доля организации в прибыли (убытке) ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия	023	–	–
Прочие неоперационные доходы	024	–	–
Прочие неоперационные расходы	025	–	–
Прибыль (убыток) до налогообложения (+/- строки с 020 по 025)	100	11 091 108	-1 557 224
Расходы по подоходному налогу	101	–	–
Прибыль (убыток) после налогообложения от продолжающейся деятельности (строка 100 – строка 101)	200	11 091 108	-1 557 224
Прибыль (убыток) после налогообложения от прекращенной деятельности	201	–	–
Прибыль за год (строка 200 + строка 201) относимая на:	300	11 091 108	-1 557 224
– собственников материнской организации		–	–
– долю неконтролирующих собственников		–	–
Прочая совокупная прибыль, всего (сумма строк с 410 по 420)	400	–	–
...	...	–	–
Общая совокупная прибыль (строка 300 + строка 400)	500	11 091 108	-1 557 224

При составлении отчета о движении денежных средств необходимо проконтролировать соответствие сумм по строкам:

– сумма в строке 140 за предыдущий период в отчете о движении денежных средств должна соот-

ветствовать строке 010 баланса на начало отчетного периода;

– сумма в строке 150 за отчетный период в отчете о движении денежных средств должна соответствовать строке 010 баланса на конец отчетного периода.

Отчет о движении денежных средств ТОО «АВС» за 2018 год (прямой метод)

тенге

Наименование показателей	Код строки	За отчетный период	За предыдущий период
1	2	3	4
I. Движение денежных средств от операционной деятельности			
1. Поступление денежных средств, всего (сумма строк с 011 по 016)	010	317 402 631	4 365 649
в том числе:			
– реализация товаров и услуг	011	214 570 630	–
– прочая выручка	012	–	–
– авансы, полученные от покупателей, заказчиков	013	–	–
– поступления по договорам страхования	014	–	–
– полученные вознаграждения	015	–	–
– прочие поступления	016	102 832 001	4 365 649
2. Выбытие денежных средств, всего (сумма строк с 021 по 027)	020	214 166 972	3 590 767
в том числе:			
– платежи поставщикам за товары и услуги	021	165 105 931	1 083 720
– авансы, выданные поставщикам товаров и услуг	022	–	–
– выплаты по оплате труда	023	1 861 928	1 744 404
– выплата вознаграждения	024	–	–
– выплаты по договорам страхования	025	–	–
– подоходный налог и другие платежи в бюджет	026	–	–
– прочие выплаты	027	47 199 113	762 643

1	2	3	4
3. Чистая сумма денежных средств от операционной деятельности (строка 010 – строка 020)	030	103 235 659	774 882
II. Движение денежных средств от инвестиционной деятельности			
1. Поступление денежных средств, всего (сумма строк с 041 по 051)	040	–	–
...	...	...	...
2. Выбытие денежных средств, всего (сумма строк с 061 по 071)	060	–	–
...	...	...	...
3. Чистая сумма денежных средств от инвестиционной деятельности (строка 040 – строка 060)	080	–	–
III. Движение денежных средств от финансовой деятельности			
1. Поступление денежных средств, всего (сумма строк с 091 по 094)	090	–	–
...	...	–	–
2. Выбытие денежных средств, всего (сумма строк с 101 по 105)	100	–	–
...	...	–	–
3. Чистая сумма денежных средств от финансовой деятельности (строка 090 – строка 100)	110	–	–
4. Влияние обменных курсов валют к тенге	120	(534 013)	(2 100)
5. Увеличение +/- уменьшение денежных средств (строка 030 +/- строка 080 +/- строка 110 +/- строка 120)	130	102 701 646	772 782
6. Денежные средства и их эквиваленты на начало отчетного периода	140	1 055 517	282 735
7. Денежные средства и их эквиваленты на конец отчетного периода	150	103 757 163	1 055 517

Для контроля правильности составления отчета об изменениях в капитале необходимо сверить суммы уставного капитала и нераспределенной прибыли в отчете и балансе на начало и конец отчетного периода.

Отчет об изменениях в собственном капитале ТОО «АВС» за 2018 год

тенге

Наименование компонентов	Код строки	Капитал материнской организации					Доля неконтролирующих собственников	Итого капитал
		уставный (акционерный) капитал	эмиссионный доход	выкупленные собственные доли	резервы	нераспределенная прибыль		
Сальдо на 1 января предыдущего года	010	60 000	–	–	–	(24 723 953)	–	(24 663 953)
Изменение в учетной политике	011	–	–	–	–	–	–	–
Пересчитанное сальдо (строка 010 +/- строка 011)	100	60 000	–	–	–	(24 723 953)	–	(24 663 953)
Общая совокупная прибыль, всего (строка 210 + строка 220)	200	–	–	–	–	23 686 174	–	23 686 174
Прибыль (убыток) за год	210	–	–	–	–	23 686 174	–	23 686 174
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Сальдо на 1 января отчетного года (строка 100 + строка 200 + строка 300 + строка 319)	400	60 000	–	–	–	(1 037 779)	–	(977 779)
Изменение в учетной политике	401	–	–	–	–	–	–	–
Пересчитанное сальдо (строка 400 +/- строка 401)	500	60 000	–	–	–	(1 037 779)	–	(977 779)
Общая совокупная прибыль, всего (строка 610 + строка 620)	600	–	–	–	–	11 091 108	–	11 091 108
Прибыль (убыток) за год	610	–	–	–	–	11 091 108	–	11 091 108
Прочая совокупная прибыль, всего (сумма строк с 621 по 629)	620	–	–	–	–	–	–	–
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Прочие операции	800	–	–	–	–	–	–	–
Сальдо на 31 декабря отчетного года (строка 500 + строка 600 + строка 700 + строка 719)		60 000	–	–	–	10 053 329	–	10 113 329

Для того чтобы отчетность, составленная в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан, соответствовала нормам МСФО, необходимо внести корректировки.

Возможных корректировок, связанных с различием требований МСФО и законодательства Республики Казахстан, огромное множество. Рассмотрим некоторые из них:

Счет учета в РК	Трансформационные корректировки в соответствии с МСФО
1010, 1030, 1040, 1050, 1060	Выделить остатки денежных средств в иностранной валюте в отдельную строку баланса
1200, 1290	1. Создать резерв под сомнительную дебиторскую задолженность. 2. В случае наличия значительного финансового компонента в договоре (значительная отсрочка оплаты) выделить долгосрочную дебиторскую задолженность. 3. Амортизировать долгосрочную дебиторскую задолженность
1300	1. Оценить чистую стоимость продажи запасов и в случае превышения себестоимости над чистой ценой продажи провести обесценение запасов. 2. Создать резерв под обесценение запасов
1610, 2184	Выделить краткосрочные и долгосрочные авансы, выданные в отдельную строку баланса
1620	1. Согласно МСФО затраты признаются либо активом, либо расходами периода, понятия «расходы будущих периодов» в МСФО нет. Следовательно, необходимо изучить сальдо по счету 1620 и реклассифицировать их либо в состав активов, либо признать расходами периода. Например, лицензии и программные продукты отнести на НМА; запасы, потраченные на оказание услуг, выручка по которым еще не признана, относятся на незавершенное производство; затраты на разведку и оценку месторождения признаются расходами периода и т. д.
2400	1. Провести оценку обесценения основных средств и при необходимости признать убыток от обесценения. 2. Откорректировать сумму амортизации с учетом корректировок стоимости основных средств. 3. Провести оценку расходов периода, связанных с основными средствами, и при необходимости капитализировать. 4. Затраты на НИОКР, запуск и тестирование оборудования реклассифицируются на расходы периода. 5. Если в составе основных средств имеется земля, ее необходимо выделить в отдельную статью баланса. 6. Если в составе основных средств имеется инвестиционная недвижимость, ее необходимо выделить в отдельную статью баланса (счет 2310). 7. Если в составе основных средств имеется имущество, готовящееся к продаже, необходимо выделить его в отдельную статью баланса «Активы, предназначенные для продажи». 8. Оценить арендованные средства на предмет финансовой аренды и в случае удовлетворения признать в балансе в качестве основных средств
2000, 4000	1. Рассчитать справедливую стоимость займов. 2. Амортизировать дисконт по займу. 3. Провести тест на обесценение. 4. Раскрыть информацию об инвестициях в дочерние, ассоциированные компании, связанные стороны
3100	1. Выделить задолженность по налогу на прибыль в отдельную статью баланса. 2. Выделить задолженность по НДС в отдельную статью баланса. 3. Выделить задолженность по прочим налогам и обязательным платежам в отдельную статью баланса
3310	1. Выделить задолженность по финансовой аренде в отдельную статью баланса.
3510	Выделить полученные авансы в отдельную статью баланса.
3350, 3430	Рассчитать и отразить резерв по отпускам сотрудникам.
5500	Отразить корректировки предыдущего периода в сальдо на начало.
6010–6030	1. Оценить по 5-шаговой системе учета выручки (МСФО (IFRS) 15) возможность признания выручки и откорректировать суммы. 2. Отразить корректировку выручки предыдущих периодов, проведенных в следующем периоде (необходимо отразить в составе доходов предыдущего периода) или 3. Оценить затраты по договорам и, возможно, отразить их как уменьшение цены контракта (выручки) согласно МСФО
7010	Из статьи «Себестоимость» необходимо исключить расходы, не относящиеся к производственной деятельности, – амортизацию непроизводственного оборудования, списание сверхнормативных потерь, реализацию основных средств, вспомогательного оборудования и т. д.
7100–7200	Провести анализ всех понесенных затрат и отнести на расходы периода затраты, подлежащие списанию в отчетном периоде согласно МСФО
6200–6400/ 7300–7600	Прочие доходы и расходы отражаются в финансовой отчетности на нетто-основе: – доход/убыток от выбытия основных средств на нетто-основе выделяется в отдельную статью отчета о прибылях и убытках; – доход/убыток от курсовых разниц на нетто-основе выделяется в отдельную статью отчета о прибылях и убытках; – доход/убыток по финансовым операциям на нетто-основе выделяется в отдельную статью отчета о прибылях и убытках
Консолидационные корректировки	При составлении консолидированной финансовой отчетности необходимо провести в том числе следующие корректировки: – рассчитать и отразить гудвилл; – рассчитать и отразить неконтролируемую долю меньшинства; – элиминировать внутригрупповые остатки; – элиминировать нереализованные прибыли; – рассчитать нераспределенную прибыль группы

ГЛАВА 12. ФОРМЫ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Согласно пункту 2 статьи 206 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» от 25 декабря 2017 года № 120-VI, **налоговая отчетность** – документ налогоплательщика (налогового агента), представляемый в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом, который содержит сведения о налогоплательщике (налоговом агенте), объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением, об активах и обязательствах, а также об исчислении налоговых обязательств и социальных платежей.

Налоговая отчетность включает в себя налоговые декларации, расчеты, приложения к ним по видам налогов, платежей в бюджет, социальным платежам; декларацию по косвенным налогам по импортированным товарам; заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов; реестр договоров аренды (пользования).

Формы налоговой отчетности (ФНО) и правила их составления утверждены приказом министра финансов РК от 12 февраля 2018 года № 166.

Перечень ФНО, сроки представления отчетов и сроки уплаты налогов, обязательных платежей представлены в таблице 1.

Примечание

ФНО и правила их составления можно скачать с сайта Комитета государственных доходов Министерства финансов РК kgd.gov.kz.

Согласно пункту 3 статьи 206 Налогового кодекса, налоговая отчетность, за исключением декларации по косвенным налогам по импортированным товарам, заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, подразделяется на следующие виды:

1) **первоначальная** – налоговая отчетность, представляемая за налоговый период, в котором произведена постановка на регистрационный учет налогоплательщика (налогового агента) и (или) впервые возникло налоговое обязательство по определенным видам налогов и платежей в бюджет, а также обязанность по исчислению, удержанию и перечислению социальных платежей;

2) **очередная** – налоговая отчетность, представляемая за последующие налоговые периоды после представления первоначальной налоговой отчетности;

3) **дополнительная** – налоговая отчетность, представляемая при внесении изменений и (или) дополнений в ранее представленную налоговую отчетность за налоговый период, к которому относятся данные изменения и (или) дополнения;

4) **дополнительная по уведомлению** – налоговая отчетность, представляемая при внесении изменений и (или) дополнений в ранее представленную налоговую отчетность за налоговый период, в котором налоговым органом выявлены нарушения по результатам камерального контроля;

5) **ликвидационная** – налоговая отчетность, представляемая при прекращении деятельности, ликвидации или реорганизации налогоплательщика (налогового агента), а также при снятии с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость (НДС).

Налоговая отчетность представляется в соответствующие налоговые органы по выбору (п. 3 ст. 208 Налогового кодекса):

– *в явочном порядке* – на бумажном носителе, в том числе через Государственную корпорацию «Правительство для граждан» (за исключением налоговой отчетности по НДС);

– *по почте заказным письмом с уведомлением* – на бумажном носителе;

– *в электронной форме*, допускающей компьютерную обработку информации.

Структура электронного формата налоговой отчетности, программное обеспечение для составления и представления налоговой отчетности в электронном виде, требования форматно-логического контроля по составлению налоговой отчетности и обновление данного программного обеспечения размещаются на интернет-ресурсе уполномоченного органа на постоянной основе не позднее чем за 30 рабочих дней до наступления срока представления налоговой отчетности (п. 7 ст. 208 Налогового кодекса).

В соответствии с пунктом 9 статьи 208 Налогового кодекса, при отсутствии объектов налогообложения налоговая отчетность не представляется:

- по налогу на имущество;
- земельному налогу;
- налогу на транспортные средства;
- рентному налогу на экспорт;
- специальным платежам и налогам недропользователей;
- платежам в бюджет.

То есть при отсутствии вышеуказанных объектов налогообложения «пустографки» сдавать не надо.

Приложения к декларациям, расчетам не представляются при отсутствии данных, подлежащих отражению в них (п. 11 ст. 208 Налогового кодекса).

Налогоплательщик (налоговый агент) вправе продлить срок представления налоговой отчетности при условии ее представления в электронной форме, за исключением налоговой отчетности по косвенным налогам при импорте товаров на территорию РК с территории государств – членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС) (п. 1 ст. 212 Налогового кодекса).

Срок представления налоговой отчетности не продлевается в отношении налогоплательщика (налогового агента), имеющего высокий уровень рисков по системе управления рисками, за исключением индивидуального предпринимателя, применяющего специальные налоговые режимы (п. 6 ст. 212 Налогового кодекса).

Налогоплательщик (налоговый агент) в порядке, определенном настоящей статьей, имеет право на основании налогового заявления (п. 1 ст. 213 Налогового кодекса):

- 1) приостановить представление налоговой отчетности;
- 2) продлить срок приостановления представления налоговой отчетности;
- 3) возобновить представление налоговой отчетности.

Согласно пункту 8 статьи 194 Налогового кодекса, при ведении раздельного налогового учета для исчисления налогового обязательства налогоплательщик (налоговый агент) обязан обеспечить:

– отражение в налоговом учете объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, для исчисления налогов, по которым Налоговым кодексом установлено требование о ведении раздельного налогового учета, – по каждой выделяемой категории отдельно от прочей деятельности;

– исчисление налогов и платежей в бюджет, по которым не установлено требование о ведении раздельного налогового учета, – в целом по всей деятельности;

– представление налоговой отчетности по налогам и платежам в бюджет – в целом по всей деятельности, за исключением:

- декларации по КППН;
- декларации по ИПН;

– представление отдельно:

• упрощенной декларации – по видам доходов, по которым применяется специальный налоговый режим (СНР) на основе упрощенной декларации (УД);

• декларации с фиксированным вычетом – по видам доходов, по которым применяется СНР с использованием фиксированного вычета;

• декларации для плательщиков единого земельного налога (ЕЗН) – по доходам от деятельности, на которую распространяется СНР для крестьянских или фермерских хозяйств;

• декларации по корпоративному или индивидуальному подоходному налогу – по прочим видам доходов;

– представление единой декларации по корпоративному или индивидуальному подоходному налогу в целом по всей деятельности и соответствующих приложений к ней по каждой выделяемой категории в случаях, не указанных в подпункте 4 пункта 8 статьи 194 Налогового кодекса.

В соответствии со статьей 38 Налогового кодекса, сроки исполнения налогового обязательства устанавливаются Налоговым кодексом. Течение срока начинается со дня, следующего за днем, в течение которого произошло фактическое событие или юридическое действие, которым определено начало срока исполнения налогового обязательства. Срок истекает в конце последнего дня налогового периода. Если последний день срока приходится на нерабочий день, то срок истекает в конце следующего рабочего дня.

Налогоплательщик вправе исполнить налоговое обязательство досрочно, но налоговое обязательство по представлению налоговой отчетности исполняется налогоплательщиком по окончании налогового периода (за исключением приостановления, ликвидации и других моментов, предусмотренных Налоговым кодексом).



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

С 1 января 2018 года для субъектов малого бизнеса, применяющих СНР на основе УД, согласно статье 689 Налогового кодекса, исчисление, уплата сумм ИПН, удерживаемого у источника выплаты, и перечисление социальных платежей производятся налогоплательщиком **в общеустановленном порядке**.

При этом исчисленные суммы ИПН, удерживаемого у источника выплаты, и социальных платежей отражаются в УД, представляемой в порядке и сроки, которые определены статьей 686 Налогового кодекса (полугодие).

То есть для налогоплательщиков, применяющих СНР на основе УД, **с 1 января 2018 года** введена норма в части необходимости ежемесячного исчисления и уплаты ИПН с доходов, облагаемых у источника выплаты, обязательных профессиональных пенсионных взносов (ОПВ), обязательных профессиональных пенсионных взносов (ОППВ), социальных отчислений, отчислений на обязательное социальное медицинское страхование (ОСМС) и полугодового представления налоговой отчетности по ним (ф. 910.00).

Также плательщики ЕЗН должны уплачивать ИПН, удерживаемый у источника выплаты, и социальные платежи ежемесячно, не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена выплата. Форма 920.00 сдается один раз по итогам года.



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

С 1 января 2018 года предусмотрены новые декларации:

– декларация **по альтернативному налогу на недропользование** (ф. 600.00);

– декларация для налогоплательщиков, применяющих **СНР с использованием фиксированного вычета** (ф. 912.00).



ОБРАТИТЕ ВНИМАНИЕ!

С 1 января 2020 года вводится в действие глава 71 «**Всеобщее декларирование доходов и имущества физических лиц**» (ст. 630–643 Налогового кодекса), что обязывает представлять декларации лицами, указанными в данной главе.

За непредставление налоговой отчетности предусмотрено административное взыскание (предупреждение, штраф) согласно статьям 272, 273 Кодекса РК об административных правонарушениях (КоАП).

**Перечень ФНО, сроки представления отчетов
и сроки уплаты налогов и социальных платежей**

Код ФНО	Наименование ФНО	Назначение ФНО	Срок представления отчета (ссылка на НПА)	Срок уплаты (перечисления) налогов и социальных платежей (ссылка на НПА)
1	2	3	4	5
Формы 100.00–150.00 (КПН)				
100.00	Декларация по КПН	Декларация составляется юридическими лицами (ЮЛ) – резидентами, ЮЛ – нерезидентами, осуществляющими деятельность в РК через постоянное учреждение, за исключением: – государственных учреждений; – государственных учебных заведений среднего образования; – недропользователей, заполняющих декларацию по формам 110.00 или 150.00. Примечание. ЮЛ, применяющее СНР на основе УД, не представляет декларацию по КПН по доходам, облагаемым в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 681 Налогового кодекса	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом (п. 1 ст. 315 Налогового кодекса)	Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации. Сумма авансовых платежей зачитывается в счет уплаты КПН (п. 3 ст. 306 Налогового кодекса)
101.01	Расчет суммы авансовых платежей по КПН, подлежащей уплате за период до сдачи декларации	Расчет предназначен для исчисления суммы авансовых платежей по КПН, подлежащих уплате за период до сдачи декларации, и составляется плательщиками КПН в соответствии со статьей 305 Налогового кодекса. Расчет не сдают налогоплательщики, указанные в пункте 2 статьи 305 Налогового кодекса		Не позднее 25-го числа каждого месяца. То есть не позднее 25 января, 25 февраля, 25 марта (п. 2 ст. 306 Налогового кодекса)
101.02	Расчет суммы авансовых платежей по КПН, подлежащей уплате за период после сдачи декларации	Расчет предназначен для исчисления суммы авансовых платежей по КПН, подлежащих уплате за период после сдачи декларации, и составляется плательщиками КПН в соответствии со статьей 305 Налогового кодекса	1. Не позднее 20 апреля отчетного налогового периода (п. 6 ст. 305 Налогового кодекса). 2. Для дополнительных – не позднее 31 декабря налогового периода (п. 7 ст. 305 Налогового кодекса)	1. Не позднее 25-го числа каждого месяца. То есть не позднее 25 апреля, 25 мая, 25 июня, 25 июля, 25 августа, 25 сентября, 25 октября, 25 ноября, 25 декабря (п. 2 ст. 306 Налогового кодекса). 2. Для дополнительных – в зависимости от даты подачи расчета
101.03	Расчет по КПН, удерживаемому у источника выплаты с дохода резидента	Расчет предназначен для отражения налоговым агентом доходов, облагаемых у источника выплаты, исчисления и своевременной уплаты КПН, удерживаемого у источника выплаты, при выплате доходов резидентам, указанным в статье 307 Налогового кодекса, и составляется налоговым агентом в соответствии со статьей 308 Налогового кодекса	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за кварталом, в котором была произведена выплата дохода, облагаемого у источника выплаты (ст. 312 Налогового кодекса)	Не позднее 25 календарных дней после окончания месяца, в котором была осуществлена выплата дохода (п. 1 ст. 311 Налогового кодекса)
101.04	Расчет по КПН, удерживаемому у источника выплаты с дохода нерезидента	Расчет предназначен для исчисления суммы КПН, удерживаемого у источника выплаты с дохода нерезидента, а также для отражения сумм доходов, освобожденных от налогообложения в соответствии с положениями международного договора, и составляется налоговым агентом в соответствии со статьей 648 Налогового кодекса	1. За I, II, III кварталы – не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за кварталом, в котором произведена выплата доходов нерезиденту (пп. 1 ст. 648 Налогового кодекса). 2. За IV квартал – не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (пп. 2 ст. 648 Налогового кодекса)	1. По начисленным и выплаченным суммам дохода – не позднее 25 календарных дней после окончания месяца, в котором производилась выплата дохода, по рыночному курсу обмена валюты, определенному в последний рабочий день, предшествующий дате выплаты дохода. 2. По начисленным, но не выплаченным суммам дохода при отнесении их на вычеты – не позднее 10 календарных дней

Продолжение таблицы

				после срока, установленного для сдачи декларации по КПН, по рыночному курсу обмена валюты, определенному в последний рабочий день, предшествующий последнему дню налогового периода, за который доходы нерезидента отнесены на вычеты (ст. 647 Налогового кодекса)
110.00	Декларация по КПН	Декларация составляется недропользователями, осуществляющими деятельность в соответствии с контрактом на недропользование или контрактом о разделе продукции, в которых налоговый режим установлен согласно пункту 1 статьи 722 Налогового кодекса, и получателем от имени государства, с учетом особенностей налогового режима, установленного в контрактах на недропользование, и норм налогового законодательства, действующего на дату заключения такого контракта. Расчет налогового обязательства по КПН в целом по деятельности недропользователя определяется как сумма КПН, исчисленного по внеконтрактной деятельности и по каждому контракту на недропользование	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом (п. 1 ст. 315 Налогового кодекса)	Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (п. 3 ст. 306 Налогового кодекса)
150.00	Декларация по КПН	Декларация составляется недропользователями, за исключением: — недропользователей, указанных в пункте 1 статьи 722 Налогового кодекса; — недропользователей, исключительно осуществляющих разведку и (или) добычу общераспространенных полезных ископаемых, нерудных твердых полезных ископаемых, указанных в строке 13 таблицы, предусмотренной статьей 746 Налогового кодекса; подземных вод, лечебных грязей, а также строительство и (или) эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с разведкой и (или) добычей. Расчет налогового обязательства по КПН в целом по деятельности недропользователя определяется как сумма КПН, исчисленного по внеконтрактной деятельности и по каждому контракту на недропользование	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом (п. 1 ст. 315 Налогового кодекса)	Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (п. 3 ст. 306 Налогового кодекса)
Формы 200.00–240.00 (ИПН, социальный налог, социальные отчисления, ОПВ, ОППВ)				
200.00	Декларация по ИПН и социальному налогу	Декларация предназначена для исчисления ИПН, социального налога, а также для исчисления, удержания (начисления) и перечисления сумм ОПВ, ОППВ; начисления и перечисления сумм социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования и отчислений и (или) взносов на ОСМС и составляется налоговыми агентами, за исключением применяющих СНР для крестьянских или фермерских хозяйств на основе УД, к физическим лицам согласно главам 35 и 36 раздела 8, главе 74 раздела 19, разделу 19 Налогового кодекса, а также индивидуальными предпринимателями (за исключением применяющих СНР для крестьянских или фермерских хозяйств на основе УД и патента), лицами, занимающимися частной практикой по ОПВ, социальным отчислениям, взносам на ОСМС в свою пользу	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом (квартал) (п. 2 ст. 355 Налогового кодекса)	Перечисление ИПН – не позднее 25 календарных дней после окончания месяца, в котором была осуществлена выплата дохода (п. 3 ст. 351 Налогового кодекса). Перечисление социального налога, социальных отчислений – не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом (месяц) (п. 1 ст. 487 Налогового кодекса, ст. 16 Закона РК «Об обязательном социальном страховании» от 25 апреля 2003 года № 405-ІІ). Перечисление ОПВ, ОППВ – не позднее 25-го числа месяца,

				следующего за месяцем выплаты доходов (п. 7 ст. 24 Закона РК «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан» от 21 июня 2013 года № 105-V). Перечисление отчислений на ОСМС осуществляется не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем выплаты доходов (п. 6 ст. 30 Закона РК «Об обязательном социальном медицинском страховании» от 16 ноября 2015 года № 405-V).
220.00	Декларация по ИПН	Декларация предназначена для исчисления ИПН и составляется физическими лицами – индивидуальными предпринимателями, осуществляющими исчисление и уплату налогов в общеустановленном порядке в соответствии с пунктом 1 статьи 337, статьями 358 и 366 Налогового кодекса и крестьянскими или фермерскими хозяйствами, применяющими СНР для производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) и сельскохозяйственных кооперативов, в соответствии с пунктом 1 статьи 337, статьями 358 и 366 Налогового кодекса, с учетом особенности, установленной статьей 700 Налогового кодекса, а также физическими лицами – нерезидентами в соответствии с главой 30 Налогового кодекса	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (год) (ст. 364 Налогового кодекса)	Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (ст. 362 Налогового кодекса)
230.00	Декларация по ИПН и имуществу	Декларация составляется в соответствии с пунктом 2 статьи 363 Налогового кодекса депутатами Парламента РК, судьями, а также физическими лицами, на которых возложена обязанность по представлению декларации в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан о выборах, противодействии коррупции и Уголовно-исполнительным кодексом	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (год) (ст. 364 Налогового кодекса)	Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (ст. 362 Налогового кодекса)
240.00	Декларация по ИПН	Декларация составляется следующими физическими лицами: – получившими имущественный доход, в том числе доход от реализации имущества, находящегося за пределами РК, а также другие доходы; – получившими доходы из источников за пределами РК; – трудовыми иммигрантами-резидентами; – занимающимися частной практикой; – имеющими деньги на банковских счетах в иностранных банках, находящихся за пределами РК; – имеющими на праве собственности недвижимое имущество, ценные бумаги, долю участия в уставном капитале ЮЛ, зарегистрированного за пределами РК; – нерезидентами в соответствии с разделом 19 Налогового кодекса. Декларация составляется в соответствии со статьей 659, разделами 8 и 9, статьями 204 и 205, разделом 19 Налогового кодекса	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (год) (ст. 364, ст. 659 Налогового кодекса)	1. Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (ст. 362, п. 3 ст. 658 Налогового кодекса). 2. Трудовые иммигранты-нерезиденты в течение налогового периода производят уплату предварительного платежа по ИПН в размере 2-кратного МРП за каждый месяц до получения (продления) разрешения трудовому иммигранту. По окончании налогового периода производится исчисление суммы ИПН по ставке 10 % к облагаемой сумме дохода, уменьшенной на сумму МРЗП за каждый месяц. Уплаченная сумма предварительных

Продолжение таблицы

				платежей зачитывается в счет уплаты ИПН за отчетный налоговый период (п. 5 ст. 658 Налогового кодекса). 3. Не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем, по доходам за который исчислен налог лица, занимающегося частной практикой (ст. 365 Налогового кодекса)
Формы 300.00, 320.00, 328.00 (НДС)				
300.00	Декларация по НДС	Декларация по НДС предназначена для исчисления сумм НДС в соответствии с разделом 10 Налогового кодекса. Одновременно с декларацией представляются реестры счетов-фактур по приобретенным и реализованным в течение налогового периода товарам, работам, услугам, являющиеся приложением к декларации	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом (квартал) (п. 1 ст. 424 Налогового кодекса)	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным налоговым периодом (пп. 1 ст. 425 Налогового кодекса). В случае снятия плательщика НДС с регистрационного учета по НДС – не позднее 10 календарных дней со дня представления ликвидационной декларации по НДС (пп. 3 ст. 425 Налогового кодекса). Примечание. Сумма НДС по импортируемым товарам оплачивается в сроки, определенные законодательством Республики Казахстан (пп. 2 ст. 425 Налогового кодекса)
320.00	Декларация по косвенным налогам по импортированным товарам	Декларация предназначена для детального отражения информации об исчислении налогового обязательства по НДС и акцизам при импорте товаров с территории государств – членов ЕАЭС в соответствии с разделами 10, 11 и статьей 428 Налогового кодекса	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом (месяц) (п. 2 ст. 456 Налогового кодекса)	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом. Сумма косвенных налогов, исчисленная к уплате в декларации по косвенным налогам по импортированным товарам, должна соответствовать сумме косвенных налогов, исчисленной в заявлении (заявлениях) о ввозе товаров и уплате косвенных налогов (п. 5 ст. 456 Налогового кодекса)
328.00	Заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов	Заявление состоит из трех разделов и приложения к нему, предназначенных для детального отражения информации о ввозе товаров и об исчислении налогового обязательства. Заявление на бумажном носителе (в четырех экземплярах) и в электронном виде представляется: – лицами, импортирующими на территорию РК с территории государств – членов ЕАЭС товары с освобождением от уплаты НДС в порядке, определенном уполномоченным органом, и (или) иным способом уплаты в соответствии со статьей 428 Налогового кодекса; – налогоплательщиком в случае, предусмотренном подпунктом 2 пункта 2 статьи 458 Налогового кодекса; – налогоплательщиком в случае, предусмотренном пунктом 8 статьи 444 Налогового кодекса	Заявление представляется налогоплательщиком в орган государственных доходов по месту нахождения (жительства) одновременно с налоговой декларацией по косвенным налогам по импортированным товарам (п. 2 ст. 456 Налогового кодекса)	

Формы 400.00, 421.00 (акцизы)				
400.00	Декларация по акцизу	Декларация предназначена для исчисления сумм акцизов и составляется плательщиками акцизов в соответствии с разделом 11 Налогового кодекса. Плательщик акциза, имеющий один объект, связанный с налогообложением, зарегистрированный в органе государственных доходов по месту своего нахождения, представляет декларацию по акцизу без приложения расчета за структурные подразделения или объект, связанный с налогообложением, за исключением плательщиков акциза, осуществляющих реализацию бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом (месяц) (п. 2 ст. 478 Налогового кодекса)	Не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным налоговым периодом (п. 1 ст. 475 Налогового кодекса). Примечание 1. По подакцизным товарам, произведенным из давальческих сырья и материалов, акциз уплачивается в день передачи продукции заказчику или лицу, указанному заказчиком (п. 2 ст. 475 Налогового кодекса). 2. При передаче сырой нефти, газового конденсата, добытых на территории РК, на промышленную переработку акциз уплачивается в день их передачи (п. 3 ст. 475 Налогового кодекса). 3. Акциз на подакцизные товары, установленные в подпункте 2 статьи 462 Налогового кодекса, за исключением виноматериала, пива и пивного напитка, уплачивается до получения учетно-контрольных марок (п. 4 ст. 475 Налогового кодекса)
421.00	Расчет акциза за структурное подразделение или объекты, связанные с налогообложением	Расчет предназначен для исчисления сумм акцизов на спирт, алкогольную продукцию, бензин (за исключением авиационного), дизельное топливо плательщиками акциза, имеющими структурные подразделения или объекты, связанные с налогообложением, по операциям, совершенным структурными подразделениями или объектами, связанными с налогообложением, согласно разделу 11 Налогового кодекса	Одновременно с декларацией, не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, по месту нахождения структурного подразделения (п. 3 ст. 478 Налогового кодекса)	Уплата акциза, включая текущие платежи, за структурные подразделения ЮЛ, объекты, связанные с налогообложением, производится ЮЛ – плательщиком акциза непосредственно со своего банковского счета или возлагается на структурное подразделение ЮЛ в сроки, указанные выше (п. 3 ст. 477 Налогового кодекса)
Формы 500.00–641.00 (недропользователи)				
500.00	Декларация по роялти, по бонусу добычи, по доле РК по разделу продукции, по дополнительному платежу недропользователя, осуществляющего деятельность по соглашению (контракту) о разделе продукции	Декларация предназначена для исчисления налога по роялти, бонусу добычи, доле РК по разделу продукции, дополнительному платежу недропользователя и составляется недропользователями, осуществляющими деятельность в соответствии с контрактом на недропользование или соглашением (контрактом) о разделе продукции, в которых налоговый режим установлен согласно пункту 1 статьи 722 Налогового кодекса	Декларация представляется недропользователями в орган государственных доходов по месту нахождения не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за налоговым периодом (квартал) (п. 1 Правил составления декларации по ф. 500.00)	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за налоговым периодом (п. 1 Правил составления декларации по ф. 500.00)
510.00	Декларация по подписному бонусу и бонусу коммерческого обнаружения	Декларация предназначена для исчисления налога по подписному бонусу и составляется физическими и ЮЛ отдельно по каждому контракту на недропользование, заключенному в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан. Примечание. С 2018 года бонус коммерческого обнаружения отменен	До 15-го числа второго месяца, следующего за налоговым периодом (календарный квартал), в котором наступил срок уплаты подписного бонуса (ст. 730 Налогового кодекса)	Согласно ст. 729 Налогового кодекса, подписной бонус уплачивается в следующем порядке: 1. В бюджет по месту нахождения налогоплательщика – не позднее 20 рабочих дней с даты объявления налогоплательщика победителем конкурса или даты подписания протокола прямых

Продолжение таблицы

				переговоров по предоставлению права недропользования в соответствии с законодательством Республики Казахстан о недрах и недропользовании. 2. Подписной бонус по лицензиям на геологическое изучение, разведку или добычу твердых полезных ископаемых, старательство и использование пространства недр уплачивается в бюджет по месту нахождения налогоплательщика не позднее 10 рабочих дней со дня выдачи такой лицензии. 3. При расширении контрактной территории (участка недр) подписной бонус уплачивается в бюджет по месту нахождения налогоплательщика не позднее 30 календарных дней с даты внесения изменений в контракт на недропользование о таком расширении. 4. При получении письменного разрешения на право недропользования на разведку или добычу общераспространенных полезных ископаемых, используемых при строительстве (реконструкции) и ремонте автомобильных дорог общего пользования, железных дорог и гидросооружений, подписной бонус уплачивается в бюджет по месту нахождения налогоплательщика не позднее 30 календарных дней с даты получения такого разрешения в соответствии с законодательством Республики Казахстан о недрах и недропользовании
531.00	Декларация (расчет) об исполнении налогового обязательства в натуральной форме	Декларация (расчет) составляется недропользователем, осуществляющим передачу полезных ископаемых в счет исполнения налогового обязательства по уплате в натуральной форме налога на добычу полезных ископаемых, рентного налога на экспорт, роялти и доли РК по разделу продукции, установленным соглашениями (контрактами) о разделе продукции, контрактом на недропользование, утвержденным Президентом РК, и контрактами на недропользование и получателем от имени государства, реализующим полезные ископаемые самостоятельно или через лицо, уполномоченное получателем от имени государства на осуществление такой реализации, в рамках каждого отдельного заключенного контракта на недропользование	Отчетность представляет налогоплательщик и получатель от имени государства в налоговые органы по месту нахождения. Порядок исполнения налогового обязательства по роялти и доле РК по разделу продукции в натуральной форме (ст. 772 Налогового кодекса)	Порядок уплаты налога на добычу полезных ископаемых, рентного налога на экспорт по углеводородам в натуральной форме (ст. 773 Налогового кодекса)

540.00	Декларация по налогу на сверхприбыль	Декларация предназначена для исчисления налога на сверхприбыль и составляется недропользователями по каждому отдельному контракту на недропользование, за исключением осуществляющих деятельность по соглашениям (контрактам) о разделе продукции, контрактам на разведку и (или) добычу твердых полезных ископаемых, подземных вод и (или) лечебных грязей при условии, что данные контракты не предусматривают добычу других групп полезных ископаемых, а также по контрактам на строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с разведкой и добычей	Не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (год) (ст. 765 Налогового кодекса)	Не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (ст. 764 Налогового кодекса)
560.00	Декларация по платежу по возмещению исторических затрат	Декларация предназначена для исчисления платежа по возмещению исторических затрат и составляется недропользователями, заключившими контракт на недропользование в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан, по месторождениям полезных ископаемых, по которым государство понесло затраты на геологическое изучение и обустройство соответствующей контрактной территории до заключения контракта на недропользование	1. Если общий размер платежа по возмещению исторических затрат, понесенных государством на геологическое изучение контрактной территории (участка недр) и разведку месторождений, составляет сумму, равную или менее 10 000-кратного размера МРП, действующего на дату заключения соглашения о конфиденциальности, — не позднее 31 марта года, следующего за годом, в котором недропользователь приступил к добыче полезных ископаемых (п. 1 ст. 735 Налогового кодекса) . 2. Если общий размер платежа составляет сумму, превышающую 10 000-кратный размер МРП, то декларация сдается ежеквартально, не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 2 ст. 735 Налогового кодекса)	1. Если общий размер платежа по возмещению исторических затрат, понесенных государством на геологическое изучение контрактной территории (участка недр) и разведку месторождений, составляет сумму, равную или менее 10 000-кратного размера МРП, то оплата производится не позднее 10 апреля года, следующего за годом, в котором недропользователь приступил к добыче полезных ископаемых (п. 1 ст. 734 Налогового кодекса) . 2. Если платеж более 10 000-кратного размера МРП, то платеж уплачивается ежеквартально, не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом, равными долями в сумме, эквивалентной сумме не менее 2 500-кратного размера МРП (п. 2 ст. 734 Налогового кодекса)
570.00	Декларация по рентному налогу на экспорт	Декларация предназначена для исчисления рентного налога на экспорт и составляется физическими и ЮЛ, реализующими на экспорт сырую нефть, газовый конденсат, уголь	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за налоговым периодом (квартал) (ст. 719 Налогового кодекса)	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за налоговым периодом (ст. 718 Налогового кодекса)
590.00	Декларация по налогу на добычу полезных ископаемых	Декларация предназначена для исчисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и составляется недропользователями, осуществляющими добычу нефти, минерального сырья, подземных вод и лечебных грязей, включая извлечение полезных ископаемых из техногенных минеральных образований в рамках каждого отдельного заключенного контракта/лицензии на недропользование	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным налоговым периодом (квартал) (ст. 751 Налогового кодекса)	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за налоговым периодом (ст. 750 Налогового кодекса)
600.00	Декларация по альтернативному налогу на недропользование	Декларация предназначена для исчисления альтернативного налога на недропользование и составляется ЮЛ — недропользователями в соответствии со статьей 766 Налогового кодекса. Альтернативный налог на недропользование исчисляется по ставкам, установленным в статье 768 Налогового кодекса, исходя из мировой цены нефти, рассчитанной в порядке, определенном пунктом 3 статьи 741 Налогового кодекса	Декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (год) (ст. 771 Налогового кодекса)	Альтернативный налог на недропользование подлежит уплате в бюджет по месту нахождения налогоплательщика не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (ст. 770 Налогового кодекса)

Продолжение таблицы

641.00	Расчет отчислений в фонды содействия занятости, обязательного медицинского страхования, государственного социального страхования, государственный центр по выплате пенсий и отчислений пользователей автомобилей дорог	Расчет составляется налогоплательщиками, работающими по контрактам, заключенным с РК в установленном законодательством порядке, в которых РК предоставлены гарантии стабильности налогового режима, предусмотренные пунктом 1 статьи 722 Налогового кодекса		
Формы 700.00–701.01 (местные налоги)				
700.00	Декларация по налогу на транспортные средства, по земельному налогу и налогу на имущество	Декларация предназначена для исчисления налога на транспортные средства, земельного налога и налога на имущество и составляется налогоплательщиками, указанными в статьях 490, 498 и 517 Налогового кодекса, а также частными нотариусами, частными судебными исполнителями, адвокатами, физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, по объектам, указанным в статье 530 Налогового кодекса	Декларация представляется в налоговые органы по месту нахождения земельных участков в срок не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (год) (п. 3 ст. 516 Налогового кодекса). Налогоплательщики, применяющие СНР на основе уплаты ЕЗН, налоговую отчетность по налогу на транспортные средства представляют в виде соответствующего приложения к декларации по ЕЗН (п. 2 ст. 496 Налогового кодекса)	Окончательный расчет – не позднее 10 календарных дней после наступления срока представления декларации за налоговый период (п. 8 ст. 512 Налогового кодекса)
701.00	Расчет текущих платежей по налогу на транспортные средства	Расчет предназначен для исчисления налога на транспортные средства по транспортным средствам, находящимся на праве собственности, праве хозяйственного ведения или праве оперативного управления, а также по транспортным средствам, переданным (полученным) по договору финансового лизинга, до 1 июля текущего налогового периода и составляется ЮЛ в соответствии со статьей 496 Налогового кодекса	Не позднее 5 июля текущего года (п. 1 ст. 496 Налогового кодекса)	Не позднее 5 июля налогового периода (п. 1 ст. 494 Налогового кодекса). В случае приобретения права собственности, права хозяйственного ведения или права оперативного управления на транспортное средство после 1 июля налогового периода, ЮЛ производят уплату налога по указанному транспортному средству не позднее 10 календарных дней после наступления срока представления декларации за налоговый период (п. 2 ст. 494 Налогового кодекса)
701.01	Расчет текущих платежей по земельному налогу и налогу на имущество	Расчет предназначен для исчисления земельного налога и налога на имущество по объектам обложения, имеющимся на начало налогового периода и при изменении налоговых обязательств в течение налогового периода, и составляется физическими и юридическими лицами, указанными в статьях 498 и 517 Налогового кодекса	1. Не позднее 15 февраля текущего налогового периода по налоговым обязательствам, определенным по состоянию на начало налогового периода (год) (п. 1 ст. 516 Налогового кодекса). 2. Налогоплательщик представляет в срок не позднее 10 календарных дней до наступления очередного (в течение налогового периода) срока уплаты текущих платежей расчет текущих платежей – при возникновении налоговых обязательств в течение налогового периода, за исключением возникших после последнего срока уплаты текущих платежей.	Налогоплательщики уплачивают суммы текущих платежей налога равными долями не позднее 25 февраля, 25 мая, 25 августа и 25 ноября налогового периода (п. 4 ст. 512 Налогового кодекса)

			При возникновении налоговых обязательств после последнего срока уплаты текущих платежей налогоплательщики расчет текущих платежей не представляют (п. 2 ст. 516 Налогового кодекса)	
Форма 710.00 (налог на игорный бизнес и фиксированный налог)				
710.00	Декларация по налогу на игорный бизнес и фиксированному налогу	Декларация предназначена для исчисления налога на игорный бизнес и фиксированного налога и составляется: – ЮЛ, осуществляющими деятельность в сфере игорного бизнеса, в соответствии со статьей 534 Налогового кодекса; – уполномоченными организациями, а также индивидуальными предпринимателями и ЮЛ, осуществляющими деятельность по оказанию услуг, облагаемых фиксированным налогом в соответствии со статьей 544 Налогового кодекса	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом, в налоговый орган по месту регистрационного учета в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности (ст. 549 Налогового кодекса)	Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным налоговым периодом (квартал) (п. 3 ст. 548 Налогового кодекса)
Формы 851.00–871.00 (другие обязательные платежи, реестр договоров аренды)				
851.00	Расчет сумм текущих платежей за пользование земельными участками	Расчет предназначен для исчисления платы за пользование земельными участками и составляется плательщиками платы, определенными статьей 565 Налогового кодекса, за исключением физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, а также индивидуальных предпринимателей по земельным участкам, занятым объектами налогообложения, налоговая база по налогу на имущество по которым исчисляется в соответствии со статьей 529 Налогового кодекса, и (или) выделенным под индивидуальное жилищное строительство	1. Ежегодно, не позднее 20 февраля отчетного периода (год). 2. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем заключения договора, – в случае заключения договора аренды после 20 февраля. 3. Не позднее 10 календарных дней со дня окончания (расторжения) договора (ст. 565 Налогового кодекса)	1. Равными долями не позднее 25 февраля, 25 мая, 25 августа, 25 ноября текущего года. 2. Не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем окончания (расторжения) договора. 3. Не позднее 25-го числа месяца, следующего за месяцем заключения договора (ст. 564 Налогового кодекса)
860.00	Декларация по плате за пользование водными ресурсами поверхностных источников	Декларация предназначена для исчисления платы за пользование водными ресурсами поверхностных источников и составляется плательщиками платы, определенными статьей 567 Налогового кодекса, за исключением налогоплательщиков, применяющих СНР для крестьянских или фермерских хозяйств. Декларация составляется в соответствии со статьей 572 Налогового кодекса	1. Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 2 ст. 572 Налогового кодекса). 2. Налогоплательщики, применяющие СНР для крестьянских или фермерских хозяйств, налоговую отчетность по плате представляют в виде соответствующего приложения к декларации по ЕЗН (п. 3 ст. 572 Налогового кодекса)	1. Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом (п. 3 ст. 570 Налогового кодекса). 2. Налогоплательщики, применяющие СНР для крестьянских или фермерских хозяйств, производят уплату платы в сроки, установленные статьей 706 Налогового кодекса (п. 5 ст. 570 Налогового кодекса)
870.00	Декларация по плате за эмиссии в окружающую среду	Декларация предназначена для исчисления платы за эмиссии в окружающую среду и составляется плательщиками платы за эмиссии в окружающую среду, определенными статьей 574 Налогового кодекса, за исключением налогоплательщиков, применяющих СНР для крестьянских или фермерских хозяйств. Декларация составляется в соответствии со статьей 579 Налогового кодекса. Обратите внимание! Декларация представляется по месту нахождения объекта загрязнения, за исключением декларации по передвижным источникам загрязнения. По передвижным источникам загрязнения декларация представляется в налоговые органы:	1. Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом. 2. Не позднее 20 марта отчетного года – плательщики платы с объемами платежей до 100 МРП в суммарном годовом объеме. 3. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем получения разрешительного документа, – в случае оформления разрешительного документа после 20 марта (ст. 579 Налогового кодекса)	1. Не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом. 2. Не позднее 20 марта отчетного налогового периода при выкупе норматива – плательщики платы с объемами платежей до 100 МРП в суммарном годовом объеме. 3. Не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем получения разрешительного документа (ст. 577 Налогового кодекса)

Продолжение таблицы

		– подлежащим государственной регистрации, – по месту регистрации передвижных источников; – не подлежащим государственной регистрации, – по месту нахождения налогоплательщика (ст. 579 Налогового кодекса)		
871.00	Реестр договоров аренды (пользования)	Реестр представляется налогоплательщиками, предоставляющими в аренду (пользование) торговые объекты, торговые места в торговых объектах, в том числе на торговых рынках, и состоит из самого реестра (ф. 871.00) и приложения к нему (ф. 871.01), предназначенных для отражения сведений по договорам аренды (пользования) за отчетный период	Реестр договоров аренды (пользования) составляется и представляется в налоговый орган по месту нахождения налогоплательщика, предоставляющего в аренду (пользование) торговые объекты, торговые места в торговых объектах, в том числе на торговых рынках, в срок не позднее 31 марта года, следующего за отчетным (п. 3 ст. 207 Налогового кодекса)	
Формы 910.00–920.00 (специальные налоговые режимы)				
910.00	Упрощенная декларация для субъектов малого бизнеса	Декларация предназначена для исчисления индивидуального (корпоративного) подоходного и социального налогов, ИПН с доходов, облагаемых у источника выплаты, и социальных платежей и составляется субъектами малого бизнеса, применяющими СНР на основе УД. Предельный доход за полугодие – 2 044 МРЗП, численность работников не более 30 человек (ст. 683 Налогового кодекса)	Не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным периодом (полугодие) (п. 1 ст. 688 Налогового кодекса)	Индивидуальный (корпоративный) подоходный налог и социальный налог подлежат оплате не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за отчетным полугодием (п. 2 ст. 688 Налогового кодекса). Согласно статье 689 Налогового кодекса, исчисление, уплата сумм ИПН, удерживаемого у источника выплаты, и перечисление социальных платежей (ОПВ, ОППВ, СО, отчислений на ОСМС) производятся налогоплательщиком в общеустановленном порядке (т. е. ежемесячно) (см. ф. 200.00)
911.00	Расчет стоимости патента	Расчет предназначен для исчисления стоимости патента индивидуальными предпринимателями, применяющими СНР на основе патента. Предельный доход за год – 300 МРЗП (ст. 683 Налогового кодекса). В стоимость патента включаются ИПН (кроме ИПН, удерживаемого у источника выплаты) и социальные платежи. Исчисление суммы ИПН производится путем применения ставки в размере 1 % к объекту налогообложения, за исключением объекта налогообложения лиц, осуществляющих деятельность в сфере торговли. В сфере торговли производят исчисление суммы ИПН путем применения ставки в размере 2 %, за исключением доходов, получаемых путем безналичных расчетов, которые облагаются по ставке 1 % (п. 2 ст. 686 Налогового кодекса). <i>Пример. Рассчитать стоимость патента, если срок его действия с 01.01.2018 г. по 31.01.2018 г. (месяц). Доход ИП (не пенсионер) за январь 2018 г. – 100 000 тенге (не торговля).</i>	Расчет представляется на бумажном носителе или в электронной форме, в том числе посредством веб-портала «электронное правительство», индивидуальными предпринимателями: 1) вновь образованными – в срок не позднее трех рабочих дней со дня представления уведомления для постановки на регистрационный учет в качестве ИП; 2) осуществляющими переход с общеустановленного порядка или иного СНР, – до 1-го числа месяца применения СНР на основе патента; 3) применяющими СНР на основе патента для получения очередного патента, – до истечения срока действия предыдущего патента или срока приостановления представления налоговой отчетности (п. 2 ст. 685 Налогового кодекса)	Уплата стоимости патента производится налогоплательщиком до представления расчета (п. 4 ст. 685 Налогового кодекса). Если сумма фактически полученного дохода в течение срока действия патента превысит размер дохода, указанного в расчете, индивидуальные предприниматели обязаны в течение 5 рабочих дней представить расчет в виде дополнительной налоговой отчетности на сумму превышения и произвести уплату налогов с этой суммы. На основании указанного расчета взамен ранее сформированного патента формируется новый патент (п. 4 ст. 686 Налогового кодекса). Если сумма фактически полученного дохода в течение срока действия патента (с учетом случаев

		Расчет стоимости патента: <i>СН = 0 (отменен);</i> <i>ИПН = 1 000 тенге (1 % от дохода);</i> <i>ОПВ = 2 829 тенге (не менее 10 % от МРЗП (10 % × 28 284));</i> <i>СО = 990 тенге (3,5 % от МРЗП (3,5 % × 28 284))</i>		его досрочного прекращения) менее размера дохода, указанного в расчете, индивидуальные предприниматели вправе представить расчет в виде дополнительной налоговой отчетности на сумму уменьшения стоимости патента. Возврат излишне уплаченных сумм налогов производится в порядке, определенном главой 11 Налогового кодекса (п. 5 ст. 686 Налогового кодекса). В случае превышения суммы фактически полученного дохода над суммой предельного дохода, установленного подпунктом 2 пункта 2 статьи 683 Налогового кодекса, доход индивидуального предпринимателя, полученный с даты начала применения общеустановленного порядка или иного СНР, установленных статьей 679 Налогового кодекса, облагается, соответственно, в общеустановленном порядке или в порядке, определенном СНР (п. 6 ст. 686 Налогового кодекса)
912.00	Декларация для налогоплательщиков, применяющих СНР с использованием фиксированного вычета	Декларация составляется индивидуальными предпринимателями и ЮЛ – резидентами, применяющими СНР с использованием фиксированного вычета при соблюдении следующих условий: – предельный доход за год – 12 260 МРЗП; – численность работников не более 50 человек (ст. 683 Налогового кодекса)	Декларация представляется в срок не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом (п. 1 ст. 696 Налогового кодекса)	Уплата в бюджет налогов, указанных в данной декларации, производится по итогам налогового периода в срок не позднее 10 календарных дней после срока, установленного для сдачи декларации (п. 2 ст. 696 Налогового кодекса)
920.00	Декларация для плательщиков единого земельного налога	Декларация предназначена для исчисления ЕЗН и ИПН, удерживаемого у источника выплаты, платы за пользование водными ресурсами поверхностных источников, а также социальных платежей и составляется налогоплательщиками, применяющими СНР для крестьянских или фермерских хозяйств	Декларация для плательщиков ЕЗН представляется не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом, по месту нахождения земельных участков (п. 2 ст. 707 Налогового кодекса). Представление налоговой отчетности по налогам и платежам, не указанным в пункте 1 статьи 705 Налогового кодекса, производится в общеустановленном порядке (п. 2 ст. 705 Налогового кодекса)	Уплата ЕЗН, платы за пользование водными ресурсами поверхностных источников производятся в следующем порядке: 1) суммы, исчисленные с 1 января до 1 октября налогового периода, – в срок не позднее 10 ноября текущего налогового периода; 2) суммы, исчисленные с 1 октября по 31 декабря налогового периода, – в срок не позднее 10 апреля налогового периода, следующего за отчетным налоговым периодом. Уплата производится в бюджет по месту нахождения земельного участка (ст. 706 Налогового кодекса).

Окончание таблицы

				Исчисление, уплата (перечисление) налогов и платежей, не указанных в пункте 1 статьи 705 Налогового кодекса, производятся в общеустановленном порядке (п. 2 ст. 705 Налогового кодекса)
Отчетность по мониторингу сделок				
Информацию по международным деловым операциям по товарам (работам, услугам) представляют налогоплательщики в соответствии со статьями 130 Налогового кодекса, согласно Перечню международных деловых операций, утверждаемому в соответствии с пунктом 2 статьи 6 Закона РК «О трансфертном ценообразовании» от 5 июля 2008 года № 67-IV. Отчетность по мониторингу сделок «Экспорт товаров (работ, услуг)» представляется согласно Приложению 1, отчетность по мониторингу сделок «Импорт товаров (работ, услуг)» – согласно Приложению 2 (приказ министра финансов РК от 15 декабря 2017 года № 728) к Правилам осуществления мониторинга сделок, утвержденным приказом министра финансов РК от 16 марта 2015 года № 176. Срок представления: ежегодно, не позднее 15 мая года, следующего за отчетным годом				

ГЛАВА 13. ЛИКВИДАЦИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

13.1. ОСНОВАНИЯ ЛИКВИДАЦИИ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

В соответствии с пунктом 4 статьи 77 Гражданского кодекса, товарищество с ограниченной ответственностью (ТОО) может быть добровольно ликвидировано по решению его участников.

Кроме этого, Гражданским кодексом и законодательными актами предусмотрены иные основания ликвидации ТОО, которые изложены в статье 49 Гражданского кодекса.

По решению собственника его имущества или уполномоченного собственником органа, а также органа юридического лица (далее – ЮЛ), уполномоченного на то учредительными документами, ЮЛ может быть ликвидировано по любому основанию.

По решению суда ЮЛ может быть ликвидировано в случаях:

- 1) банкротства;
- 2) признания недействительной регистрации ЮЛ в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер;
- 3) отсутствия ЮЛ по месту нахождения или по фактическому адресу, а также учредителей (участников) и должностных лиц, без которых ЮЛ не может функционировать в течение одного года;
- 4) осуществления деятельности с грубым нарушением законодательства:
 - систематического осуществления деятельности, противоречащей уставным целям ЮЛ;
 - осуществления деятельности без надлежащей лицензии либо запрещенной законодательными актами;
- 5) предусмотренных другими законодательными актами.

Требование о ликвидации ЮЛ может быть предъявлено в суд государственным органом, которому право на предъявление такого требования предоставлено законодательными актами, а в случаях банкротства – также кредитором.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 19 Налогового кодекса, налоговые органы вправе предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными, о ликвидации ЮЛ по основаниям, предусмотренным подпунктами 1, 2, 3 и 4 пункта 2 статьи 49 Гражданского кодекса, а также иные иски в соответствии с компетенцией и задачами, установленными законодательством Республики Казахстан.

Процедура принудительной ликвидации отсутствующих ЮЛ регламентирована нормативным постановлением Верховного суда РК «О судебной практике ликвидации юридических лиц, осуществляющих свою деятельность с грубым нарушением законодательства» от 18 июня 2004 года № 5.

Решением суда о ликвидации ЮЛ обязанности по осуществлению ликвидации ЮЛ могут быть возложены на собственника его имущества, уполномоченный собственником орган, либо орган, уполномоченный на ликвидацию ЮЛ его учредительными документами, либо иной орган (лицо), назначенный судом.

В соответствии с пунктом 4 статьи 49 Гражданского кодекса, если стоимость имущества ЮЛ, в отношении которого принято решение о ликвидации, недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, такое ЮЛ должно быть ликвидировано в порядке, установленном Законом РК «О реабилитации и банкротстве» от 7 марта 2014 года № 176-V (далее – Закон о реабилитации и банкротстве), согласно статье 4 которого ликвидационная комиссия обязана обратиться в суд о признании такого ЮЛ банкротом для проведения процедуры банкротства.

13.2. ПОРЯДОК ЛИКВИДАЦИИ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

Порядок ликвидации ЮЛ установлен статьей 50 Гражданского кодекса.

Собственник имущества ЮЛ или орган, принявший решение о ликвидации ЮЛ, обязаны незамедлительно письменно или через интернет-ресурс с применением электронной цифровой подписи сообщить об этом органу юстиции, осуществляющему регистрацию ЮЛ, органу государственных доходов по месту регистрации.

Собственник имущества ЮЛ или орган, принявший решение о ликвидации ЮЛ, назначают ликвидационную комиссию и устанавливают в соответствии с Гражданским кодексом порядок и сроки ликвидации.

С момента назначения ликвидационной комиссии к ней переходят полномочия по управлению имуществом и делами ЮЛ. Ликвидационная комиссия от имени ликвидируемого ЮЛ выступает в суде.

Ликвидационная комиссия публикует информацию о ликвидации ЮЛ, а также порядке и сроке заявления претензий его кредиторами в периодических печатных изданиях, распространяемых на всей территории РК. Срок заявления претензий не может быть менее двух месяцев с момента публикации объявления о ликвидации, за исключением случаев банкротства. При банкротстве требования кредиторов к банкроту должны быть заявлены не позднее чем в месячный срок с момента публикации объявления о порядке заявления требований кредиторами.

Ликвидационная комиссия принимает меры к выявлению кредиторов и получению задолженности, а также письменно уведомляет кредиторов о ликвидации ЮЛ.

13.3. ПРОМЕЖУТОЧНЫЙ ЛИКВИДАЦИОННЫЙ БАЛАНС

После истечения срока для предъявления претензий кредиторами ликвидационная комиссия составляет промежуточный ликвидационный баланс, который содержит сведения о составе имущества ликвидируемого ЮЛ, перечне заявленных кредиторами претензий, а также результатах их рассмотрения.

Промежуточный ликвидационный баланс утверждается собственником имущества ЮЛ или органом, принявшим решение о ликвидации ЮЛ.

При составлении промежуточного ликвидационного баланса в состав имущества ликвидируемого ЮЛ не включаются выделенные активы, являющиеся обеспечением по обязательствам специальной финансовой компании при проектном финансировании, по облигациям специальной финансовой компании при секьюритизации, выпущенным в соответствии с законодательством Республики Казахстан о проектном финансировании и секьюритизации, и залоговое имущество, являющееся следующим обеспечением по ипотечным облигациям: права требования по договорам ипотечного жилищного займа (включая ипотечные свидетельства), а также государственные ценные бумаги РК в случаях, когда право собственности на указанные облигации возникло у их держателей или перешло к ним по сделкам либо по иным основаниям, предусмотренным законодательными актами Республики Казахстан. Указанное имущество и выделенные активы передаются ликвидационной комиссией представителю держателей ипотечных облигаций, представителю кредиторов и (или) держателей облигаций, определенных в соответствии с законодательством Республики Казахстан о проектном финансировании и секьюритизации, для удовлетворения требований кредиторов.

При составлении промежуточного ликвидационного баланса в состав имущества ликвидируемой государственной исламской специальной финансовой компании не включается имущество, проданное государственной исламской специальной финансовой компании на основании решения Правительства РК. Указанное имущество передается ликвидационной комиссией в собственность РК в порядке и сроки, определяемые Правительством РК.

Если у ликвидируемого ЮЛ (кроме государственных учреждений) недостаточно денег для удовлетворения требований кредиторов, ликвидационная комиссия осуществляет продажу имущества ЮЛ с публичных торгов в порядке, установленном для исполнения судебных решений.

13.4. ОЧЕРЕДНОСТЬ РАСЧЕТОВ С КРЕДИТОРАМИ

Выплата денег кредиторам ликвидируемого ЮЛ производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной статьей 51 Гражданского кодекса, в соответствии с промежуточным ликвидационным балансом, начиная со дня его утверждения. Особенности распределения имущества акционерных обществ устанавливаются Законом РК «Об акционерных обществах» от 13 мая 2003 года № 415-ІІ.

После завершения расчетов с кредиторами ликвидационная комиссия составляет ликвидационный баланс, который утверждается собственником имущества ЮЛ или органом, принявшим решение о ликвидации ЮЛ.

Оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество направляется на цели, указанные в учредительных документах.

При недостаточности у ликвидируемого казенного предприятия имущества, а у ликвидируемого учреждения – денег для удовлетворения требований кредиторов последние вправе обратиться в суд с иском

об удовлетворении оставшейся части требований за счет собственника имущества этого предприятия или учреждения.

Ликвидация ЮЛ считается завершенной, а ЮЛ прекратившим свою деятельность после внесения об этом сведений в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров (далее – Национальный реестр БИН).

При ликвидации ЮЛ, за исключением случаев банкротства, требования его кредиторов удовлетворяются в очередности, установленной пунктом 1 статьи 51 Гражданского кодекса.

Требования каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди.

При недостаточности имущества ликвидируемого ЮЛ оно распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению, если иное не установлено Законом о реабилитации и банкротстве.

В случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требований кредитора либо уклонения от их рассмотрения кредитор вправе до утверждения ликвидационного баланса ЮЛ обратиться в суд с иском к ликвидационной комиссии. По решению суда требования кредитора могут быть удовлетворены за счет оставшегося имущества ликвидированного ЮЛ.

Оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество ЮЛ передается его собственнику или учредителям (участникам), имеющим вещные права на это имущество или обязательственные права в отношении ЮЛ, если иное не предусмотрено законодательством или учредительными документами ЮЛ.

Претензии кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого ЮЛ, а также не заявленные до утверждения ликвидационного баланса, считаются погашенными.

Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, и требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано.

13.5. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДА ОТ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ИМУЩЕСТВА ПРИ ЛИКВИДАЦИИ ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

В соответствии с пунктом 3 статьи 2 Закона РК «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» от 22 апреля 1998 года № 220-І (далее – Закон о ТОО), ТОО отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Если на дату ликвидации ТОО имело непогашенные обязательства, то такие обязательства должны быть удовлетворены из стоимости имущества ТОО. В случае же отсутствия обязательств основные средства подлежат распределению между участниками ТОО.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 11 Закона о ТОО, участники ТОО вправе получить в случае ликвидации товарищества стоимость части имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, или, по соглашению всех участников товарищества, часть этого имущества в натуре.

В соответствии с подпунктом 16 статьи 1 Налогового кодекса, доходы от распределения имущества при

ликвидации ЮЛ являются дивидендами, при этом доходом признается:

- положительная разница между рыночной ценой товаров, работ, услуг и ценой, по которой такие товары, работы, услуги реализованы акционеру, участнику, учредителю или их взаимосвязанной стороне;
- отрицательная разница между рыночной ценой товаров, работ, услуг и ценой, по которой такие товары, работы, услуги приобретены у акционера, участника, учредителя или их взаимосвязанной стороны;
- стоимость расходов или обязательств, не связанных с предпринимательской деятельностью ЮЛ, возникающих у его акционера, участника, учредителя или их взаимосвязанной стороны перед третьим лицом, погашаемой ЮЛ без ее возмещения акционером, учредителем, участником или их взаимосвязанной стороной ЮЛ;
- любое имущество и материальная выгода, предоставляемые ЮЛ своему акционеру, участнику, учредителю или их взаимосвязанной стороне, за исключением доходов, отраженных в статьях 322–324 Налогового кодекса, и доходов от реализации товаров, работ, услуг.

Доход от распределения имущества, указанный в подпункте 16 пункта 1 статьи 1 Налогового кодекса, определяется в следующем порядке:

$$Д = Сп - Су,$$

где:

Д – доход от распределения имущества;

Сп – балансовая стоимость имущества, получаемого (полученного) акционером, участником, учредителем при распределении имущества, в том числе получаемого (полученного) взамен ранее внесенного, на дату передачи, подлежащая отражению (отраженная) в бухгалтерском учете передающего лица, без учета переоценки и обесценения;

Су:

- размер оплаченного уставного капитала, приходящийся на количество акций, на которые осуществляется распределение имущества;
- размер оплаченного уставного капитала, приходящийся на долю участия, на которую осуществляется распределение имущества, но не более суммы затрат на ее приобретение и (или) оплату взносов в уставный капитал, произведенных участником, в пользу которого осуществляется распределение имущества.

Положительная или отрицательная разница, указанная в подпункте 16 пункта 1 статьи 1 Налогового кодекса, определяется при корректировке объектов налогообложения производится в случаях и порядке, установленных законодательством Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании. Для целей указанного подпункта взаимосвязанные стороны определяются в соответствии с пунктом 2 статьи 1 Налогового кодекса.

13.5.1. КОРРЕКТИРОВКА ДОХОДА

На основании подпункта 8 пункта 1 статьи 341 Налогового кодекса, из доходов физического лица, подлежащих налогообложению, исключаются дивиденды при одновременном выполнении следующих условий:

- на день начисления дивидендов налогоплательщик владеет акциями или долями участия, по которым выплачиваются дивиденды, более трех лет;

- юридическое лицо – резидент (далее – юрлицо-резидент), выплачивающее дивиденды, не является недропользователем в течение периода, за который выплачиваются дивиденды;

- имущество лиц (лица), являющихся (являющегося) недропользователями (недропользователем), в стоимости активов юрлица-резидента, выплачивающего дивиденды, на день выплаты дивидендов составляет не более 50 %.

Положения данного подпункта применяются к дивидендам, полученным от юрлица-резидента в виде:

- чистого дохода или его части, подлежащих выплате по акциям, в том числе по акциям, являющимся базовыми активами депозитарных расписок;
- чистого дохода или его части, распределяемых юрлицом-резидентом между его учредителями, участниками;
- дохода от распределения имущества при ликвидации юрлица-резидента или при уменьшении уставного капитала, а также при выкупе ЮЛ у учредителя, участника доли участия или ее части в этом юрлице-резиденте и при выкупе таким юридическим лицом – эмитентом у акционера акций, выпущенных этим эмитентом.

13.5.2. ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА – НЕРЕЗИДЕНТА, ОСВОБОЖДАЕМЫЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В соответствии с подпунктом 4 статьи 654 Налогового кодекса, налогообложению не подлежат доходы физического лица – нерезидента в виде дивидендов, за исключением выплачиваемых лицу, являющемуся резидентом государства с льготным налогообложением, включенного в перечень, утвержденный уполномоченным органом, если иное не установлено подпунктом 3 данной статьи, при одновременном выполнении следующих условий:

- на день начисления дивидендов налогоплательщик владеет акциями или долями участия, по которым выплачиваются дивиденды, более трех лет;
- юрлицо-резидент, выплачивающее дивиденды, не является недропользователем в течение периода, за который выплачиваются дивиденды;
- имущество лиц (лица), являющихся (являющегося) недропользователями (недропользователем), в стоимости активов юрлица-резидента, выплачивающего дивиденды, на день выплаты дивидендов составляет не более 50 %.

Положения подпункта 4 статьи 654 Налогового кодекса применяются только к дивидендам, полученным от юрлица-резидента в виде:

- дохода, подлежащего выплате по акциям, в том числе по акциям, являющимся базовыми активами депозитарных расписок;
- части чистого дохода, распределяемого юрлицом-резидентом между его учредителями, участниками;
- дохода от распределения имущества при ликвидации юрлица-резидента или при уменьшении уставного капитала путем пропорционального уменьшения размера вкладов учредителей, участников либо путем полного или частичного погашения долей учредителей, участников, а также при изъятии учредителем, участником доли участия в юрлице-резиденте, за исключением имущества, внесенного учредителем, участником в качестве вклада в уставный капитал.

13.5.3. СОВОКУПНЫЙ ГОДОВОЙ ДОХОД

Согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 225 Налогового кодекса, если учредителем является ЮЛ, то в целях налогообложения в качестве дохода не рассматривается стоимость имущества, получаемого (полученного) участником, учредителем, в том числе получаемого (полученного) взамен ранее внесенного, при распределении имущества при ликвидации ЮЛ или уменьшении уставного капитала, а также выкупе ЮЛ у учредителя, участника доли участия или ее части в этом ЮЛ в размере оплаченного уставного капитала, приходящегося на долю участия, на которую осуществляется распределение имущества, но не более суммы затрат на ее приобретение и (или) оплаты взносов в уставный капитал, произведенных участником, в пользу которого осуществляется распределение имущества.

13.5.4. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС), ОБОРОТ ПО РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

Согласно подпункту 2 пункта 5 статьи 372 Налогового кодекса, не является оборотом по реализации передача акционеру, участнику, учредителю товара при распределении имущества:

- при ликвидации ЮЛ или при уменьшении уставного капитала – в пределах размера оплаченного уставного капитала, приходящегося на долю участия, количество акций, на которые осуществляется уменьшение уставного капитала;
- выкупе ЮЛ у учредителя, участника доли участия или ее части в этом ЮЛ – в пределах размера оплаченного уставного капитала, приходящегося на выкупаемую долю участия;
- выкупе юридическим лицом – эмитентом у акционера акций, выпущенных этим эмитентом, – в пределах размера оплаченного уставного капитала, приходящегося на выкупаемое количество акций.

На основании подпункта 5 пункта 15 статьи 381 Налогового кодекса, размер оборота по реализации определяется при передаче товара акционеру, участнику, учредителю при ликвидации ЮЛ или при распределении имущества при уменьшении уставного капитала как положительная разница между балансовой стоимостью передаваемого товара, подлежащей отражению (отраженной) в бухгалтерском учете ЮЛ, передающего такой товар, на дату его передачи без учета переоценки и обесценения, и размером оплаченного уставного капитала, приходящимся на долю участия, количество акций, пропорционально которым осуществляется распределение имущества.

Таким образом, при ликвидации участники ТОО имеют право на распределение оставшегося имущества после расчетов со всеми кредиторами. Стоимость данного имущества может как превышать величину внесенного при создании товарищества уставного капитала, так и быть меньше его.

Доходы от распределения имущества при ликвидации определяются в соответствии с подпунктом 16 пункта 1 статьи 1 Налогового кодекса и подлежат корректировке согласно статье 341 Налогового кодекса. Выполнение вышеуказанных условий освобождает дивиденды в виде дохода от распределения имущества от налогообложения ИПН.

Не является оборотом по реализации передача товара участнику (учредителю) при распределении

имущества в пределах размера оплаченного уставного капитала, приходящегося на долю участия, то есть возврат имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал, не является оборотом по реализации. Если при передаче товара возникает положительная разница между балансовой стоимостью передаваемого товара и размером оплаченного уставного капитала, то такая разница будет являться облагаемым оборотом.

Рекомендуемая корреспонденция счетов при начислении и выплате дивидендов:

Д-т	5510	«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»,
К-т	3030	«Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников» – начисление дивидендов;
Д-т	3030	«Краткосрочная кредиторская задолженность по дивидендам и доходам участников»,
К-т	1010	«Денежные средства в кассе» (1030 «Денежные средства на текущих банковских счетах») – выплата дивидендов через кассу или расчетный счет.

Рекомендуемая корреспонденция счетов в связи с возвратом имущества, полученного ранее в качестве вклада в уставный капитал (возврат по балансовой стоимости):

Д-т	2420	«Амортизация основных средств»,
К-т	2410	«Основные средства» – списание основных средств на сумму накопленной амортизации;
Д-т	5030	«Вклады и паи»,
К-т	2410	«Основные средства» – возврат на балансовую стоимость.

Рекомендуемая корреспонденция счетов в связи с возвратом имущества, полученного ранее в качестве вклада в уставный капитал (возврат по первоначальной стоимости):

Д-т	2420	«Амортизация основных средств»,
К-т	6280	«Прочие доходы» – перенос накопленной амортизации в счета прочих доходов;
Д-т	5030	«Вклады и паи»,
К-т	2410	«Основные средства» – возврат учредителю здания по балансовой стоимости.

13.6. РАСТОРЖЕНИЕ ТРУДОВОГО ДОГОВОРА ПРИ ЛИКВИДАЦИИ И КОМПЕНСАЦИОННЫЕ ВЫПЛАТЫ

В случае ликвидации работодателя (ЮЛ) трудовой договор с работником расторгается по инициативе работодателя (пп. 1 п. 1 ст. 52 Трудового кодекса).

На основании пункта 1 статьи 53 Трудового кодекса, работодатель обязан письменно уведомить работника о расторжении трудового договора не менее чем за один месяц, если в трудовом, коллективном договорах не предусмотрен более длительный срок уведомления. С письменного согласия работника расторжение трудового договора может быть произведено до истечения срока уведомления.

На указанный случай не распространяется норма статьи 54 Трудового кодекса, предусматривающая запрет на расторжение трудового договора с беременными женщинами, женщинами, имеющими детей в возрасте до трех лет, и т. д.

Согласно статье 131 Трудового кодекса, при расторжении трудового договора по инициативе работода-

теля в случае его ликвидации работодатель производит компенсационные выплаты в связи с потерей работы в размере средней заработной платы за месяц.

В трудовом, коллективном договорах или акте работодателя может предусматриваться более высокий размер компенсационной выплаты в связи с потерей работы.

При ликвидации предприятия у работодателя являются обязательства по уведомлению центра занятости населения о предстоящей ликвидации не менее чем за один месяц.

Так, в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 28 Закона РК «О занятости населения» от 6 апреля 2016 года № 482-V, работодатель обязан предоставлять центру занятости населения письменно или посредством государственного интернет-ресурса «Биржа труда» в полном объеме информацию о предстоящем высвобождении работников в связи с прекращением деятельности работодателя – физического лица либо ликвидацией работодателя – ЮЛ, сокращением численности или штата, снижением объема производств и выполняемых работ и услуг, повлекшего ухудшение экономического состояния работодателя, о количестве и категориях работников, которых оно может коснуться, с указанием должностей и профессий, специальностей, квалификации и размера оплаты труда высвобождаемых работников и сроков, в течение которых они будут высвобождаться, не менее чем за один месяц до начала высвобождения.

13.7. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ЛИКВИДИРУЕМОГО ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА

Исполнение налогового обязательства ликвидируемого ЮЛ, а также при прекращении деятельности в РК структурного подразделения, постоянного учреждения юридического лица – нерезидента (далее – юрлица-нерезидента) производится в соответствии со статьей 58 Налогового кодекса.

Так, юрлицо-резидент в течение 3 рабочих дней со дня принятия решения о ликвидации письменно сообщает об этом налоговому органу по месту своего нахождения.

В течение 3 рабочих дней со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса ликвидируемого ЮЛ представляет в налоговый орган по месту своего нахождения одновременно:

- 1) налоговое заявление о проведении налоговой проверки;
- 2) ликвидационную налоговую отчетность.

Ликвидационная налоговая отчетность составляется по видам налогов, платежей в бюджет и социальным платежам, по которым ликвидируемое ЮЛ является плательщиком и (или) налоговым агентом, за период с начала налогового периода, в котором представлено налоговое заявление о проведении налоговой проверки, до даты представления такого заявления.

В случае если срок представления очередной налоговой отчетности наступает после представления ликвидационной налоговой отчетности, представление такой очередной налоговой отчетности произво-

дится не позднее даты представления ликвидационной налоговой отчетности.

Ликвидируемое ЮЛ уплачивает налоги, платежи в бюджет и социальные платежи, отраженные в ликвидационной налоговой отчетности, не позднее 10 календарных дней со дня представления в налоговый орган ликвидационной налоговой отчетности.

В случае если срок уплаты налогов, платежей в бюджет и социальных платежей, отраженных в налоговой отчетности, представленной перед ликвидационной налоговой отчетностью, наступает после истечения срока, указанного в части первой пункта 4 статьи 58 Налогового кодекса, уплата (перечисление) производится не позднее 10 календарных дней со дня представления в налоговый орган ликвидационной налоговой отчетности.

Налоговая проверка должна быть начата налоговыми органами не позднее 20 рабочих дней после получения налоговым органом налогового заявления ликвидируемого ЮЛ.

Налоговая задолженность ликвидируемого ЮЛ, возникающая в том числе по основаниям, указанным в пунктах 4 и 11 статьи 58 Налогового кодекса, погашается за счет его денег, в том числе полученных от реализации его имущества, в порядке очередности, установленной законами РК. При этом также погашается налоговая задолженность структурных подразделений ликвидируемого ЮЛ, постоянных учреждений, структурных подразделений юрлица-нерезидента в случае исполнения таким юрлицом-нерезидентом налоговых обязательств совокупно по группе постоянных учреждений, структурных подразделений ЮЛ через прекращающее деятельность постоянное учреждение, структурное подразделение.

Если имущества ликвидируемого ЮЛ недостаточно для погашения в полном объеме налоговой задолженности, остающаяся часть налоговой задолженности погашается учредителями (участниками) ликвидируемого ЮЛ в случаях, которые установлены законами РК.

Если ликвидируемое ЮЛ имеет излишне уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения налоговой задолженности ликвидируемого ЮЛ в порядке, определенном статьей 102 Налогового кодекса.

В случае если ликвидируемое ЮЛ имеет ошибочно уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней, то указанные суммы подлежат зачету в порядке, определенном статьей 103 Налогового кодекса.

В случае если ликвидируемое ЮЛ до даты снятия с регистрационного учета по НДС имеет сумму превышения НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, подлежащего возврату в соответствии с главой 49 Налогового кодекса, указанное превышение подлежит возврату ликвидируемому ЮЛ в порядке, определенном статьей 104 Налогового кодекса.

При отсутствии у ликвидируемого ЮЛ налоговой задолженности:

1) ошибочно уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней подлежат возврату этому ЮЛ в порядке, определенном статьей 103 Налогового кодекса;

2) излишне уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней подлежат возврату этому ЮЛ в порядке, определенном статьей 101 Налогового кодекса;

3) уплаченные суммы штрафов подлежат возврату этому ЮЛ по основаниям и в порядке, которые установлены статьей 106 Налогового кодекса;

4) излишне (ошибочно) уплаченные в бюджет суммы таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и пеней, взимаемых таможенными органами, подлежат возврату этому ЮЛ в порядке, определенном таможенным законодательством Республики Казахстан.

В случае возникновения обязательств по исчислению и уплате налогов и платежей в бюджет, социальных платежей за период с даты представления ликвидационной налоговой отчетности до даты завершения ликвидационной налоговой проверки, ликвидируемое ЮЛ обязано исполнить такие обязательства на основании уведомления налогового органа, указанного в подпункте 3 пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса.

В случае возникновения доходов физических лиц и нерезидентов, подлежащих налогообложению у источника выплаты, в виде дивидендов в течение периода со дня, следующего за днем завершения ликвидационной налоговой проверки, до дня утверждения ликвидационного баланса, ликвидируемое ЮЛ обязано представить в налоговый орган по месту своего нахождения дополнительную налоговую отчетность к ликвидационной налоговой отчетности по такому налоговому обязательству и исполнить его в полном объеме.

После завершения налоговой проверки и выполнения положений, установленных пунктом 12 статьи 58 Налогового кодекса, ликвидируемое ЮЛ представляет ликвидационный баланс в налоговый орган по месту нахождения.

Ликвидируемое ЮЛ представляет ликвидационный баланс в течение 3 рабочих дней со дня завершения налоговой проверки и выполнения положений, установленных пунктом 12 приведенной статьи, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

1) отсутствие налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам;

2) отсутствие излишне (ошибочно) уплаченных сумм налогов, платежей в бюджет, пеней и штрафов;

3) отсутствие превышения НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, подлежащего возврату в соответствии с главой 49 Налогового кодекса;

4) отсутствие неисполненного налогового заявления на проведение зачета и (или) возврата излишне (ошибочно) уплаченных сумм таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и пеней, взимаемых таможенными органами.

В случае наличия налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам, излишне (ошибочно) уплаченных сумм налогов, платежей в бюджет, пеней и штрафов и (или) превышения НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, подлежащего возврату в соответствии с главой 49 Налогового кодекса, ликвидируемое ЮЛ представляет ликвидационный баланс в течение 3 рабочих дней с даты, которая наступит последней:

1) с даты погашения налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам;

2) с даты возврата излишне (ошибочно) уплаченных сумм налогов, платежей в бюджет, пеней и штрафов;

3) с даты возврата превышения НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, подлежащего возврату в соответствии с главой 49 Налогового кодекса;

4) с даты возврата излишне (ошибочно) уплаченных сумм таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и пеней, взимаемых таможенными органами.

Исполнение налогового обязательства прекращающего деятельность в РК структурного подразделения юрлица-нерезидента, а также постоянного учреждения юрлица-нерезидента производится в порядке, определенном статьей 58 Налогового кодекса.

Положения указанной статьи не распространяются на ликвидируемые юрлица-резиденты в случае выбора ими особенностей исполнения налоговых обязательств, установленных статьями 59 или 60 Налогового кодекса.

13.7.1. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ОТДЕЛЬНЫМИ КАТЕГОРИЯМИ ЛИКВИДИРУЕМЫХ ЮРЛИЦ-РЕЗИДЕНТОВ

Статья 59 Налогового кодекса устанавливает особенности исполнения налогового обязательства ликвидируемого юрлица-резидента, которое одновременно соответствует следующим условиям:

1) не является плательщиком НДС;

2) не применяет специальный налоговый режим (далее – СНР) для производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) и сельскохозяйственных кооперативов;

3) не реорганизовано или не является правопреемником реорганизованного ЮЛ.

Положение подпункта 3 пункта 1 статьи 59 Налогового кодекса не распространяется в отношении ЮЛ, реорганизованных путем преобразования;

4) не включено в план налоговых проверок или в список выборочных налоговых проверок на основании результатов мероприятий системы оценки рисков;

5) не состоит на регистрационном учете в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности.

Вышеуказанная статья применяется в отношении юрлиц-резидентов, соответствующих условиям, определенным пунктом 1 статьи 59 Налогового кодекса, в течение срока исковой давности, установленного статьей 48 Налогового кодекса. Положения данного пункта распространяются также на ЮЛ, период с даты создания которых менее, чем срок исковой давности, установленный статьей 48 Налогового кодекса.

ЮЛ в случае принятия решения о ликвидации одновременно представляет в налоговый орган по месту нахождения:

1) налоговое заявление о прекращении деятельности;

2) ликвидационную налоговую отчетность;

3) промежуточный ликвидационный баланс;

4) налоговое заявление о снятии с учета контрольно-кассовой машины (ККМ) в порядке, определенном статьей 169 Налогового кодекса.

Документ, указанный в подпункте 4 части первой пункта 2 статьи 59 Налогового кодекса, представляется ликвидируемым ЮЛ в случае постановки ККМ на учет в налоговом органе.

Ликвидационная налоговая отчетность составляется по видам налогов, платежей в бюджет и социальным платежам, по которым ликвидируемое ЮЛ является плательщиком и (или) налоговым агентом, за период с начала налогового периода, в котором представлено налоговое заявление о прекра-

щении деятельности, до даты представления такого заявления.

В случае если срок представления очередной налоговой отчетности наступает после представления ликвидационной налоговой отчетности, представление такой очередной налоговой отчетности производится не позднее даты представления ликвидационной налоговой отчетности.

Ликвидируемое ЮЛ уплачивает налоги, платежи в бюджет и социальные платежи, отраженные в ликвидационной налоговой отчетности, не позднее 10 календарных дней со дня представления в налоговый орган ликвидационной налоговой отчетности.

В случае если срок уплаты налогов, платежей в бюджет и социальных платежей, отраженных в налоговой отчетности, представленной перед ликвидационной налоговой отчетностью, наступает после истечения срока, указанного в части первой пункта 4 статьи 59 Налогового кодекса, уплата (перечисление) производится не позднее 10 календарных дней со дня представления в налоговый орган ликвидационной налоговой отчетности.

Налоговый орган в течение 3 рабочих дней со дня получения налогового заявления о прекращении деятельности ликвидируемого ЮЛ направляет запрос за период, в течение которого не проводилась налоговая проверка в отношении ЮЛ, в пределах срока исковой давности, установленного статьей 48 Налогового кодекса:

1) в уполномоченные государственные органы – о представлении сведений о сделках с имуществом, подлежащим государственной регистрации, совершенных ЮЛ, прекращающим деятельность, а также о его имуществе по состоянию на дату получения запроса налогового органа;

2) банки второго уровня и (или) организации, осуществляющие отдельные виды банковских операций, – о представлении сведений об остатках и движении денег на банковских счетах ЮЛ, прекращающего деятельность, на дату получения запроса налогового органа.

Сведения по запросам налогового органа, указанные в пункте 5 статьи 59 Налогового кодекса, подлежат представлению не позднее 20 рабочих дней со дня их получения, если иное не установлено подпунктом 13 части первой статьи 24 Налогового кодекса.

Налоговый орган в течение 10 рабочих дней со дня получения всех сведений, предусмотренных пунктом 5 статьи 59 Налогового кодекса, осуществляет камеральный контроль и составляет заключение в порядке, который определен Налоговым кодексом.

В заключении отражаются результаты камерального контроля и состояние расчетов по налогам, платежам в бюджет и социальным платежам.

Заключение составляется в количестве не менее двух экземпляров и подписывается должностными лицами налогового органа. Один экземпляр заключения вручается не позднее 3 рабочих дней после его подписания ликвидируемому ЮЛ под роспись или направляется ему по почте заказным письмом с уведомлением.

В случае возврата почтовой или иной организацией связи заключения, направленного налоговым органом ликвидируемому налогоплательщику (налоговому агенту) по почте заказным письмом с уведомлением, датой вручения такого заключения является дата проведения налогового обследования с привле-

чением понятых по основаниям и в порядке, которые определены Налоговым кодексом.

В случае выявления нарушений по результатам камерального контроля ликвидируемому ЮЛ не позднее 5 рабочих дней с даты получения заключения вручается уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, в порядке, определенном главой 12 Налогового кодекса.

Исполнение уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, осуществляется ликвидируемым ЮЛ в порядке, определенном статьей 96 Налогового кодекса.

В случае неисполнения уведомления и (или) несогласия налоговых органов с пояснениями, представленными налогоплательщиком, в отношении ликвидируемого ЮЛ проводится налоговая проверка. При этом налоговая проверка должна быть начата не позднее 10 рабочих дней после истечения срока исполнения такого уведомления и (или) получения пояснения о несогласии по выявленным нарушениям.

Налоговая задолженность ликвидируемого ЮЛ, возникающая в том числе по основаниям, указанным в пункте 4 статьи 59 Налогового кодекса, погашается за счет его денег, в том числе полученных от реализации его имущества, в порядке очередности, установленной законами РК.

Если имущества ликвидируемого ЮЛ недостаточно для погашения в полном объеме налоговой задолженности, остающаяся часть налоговой задолженности погашается учредителями (участниками) ликвидируемого ЮЛ в случаях, установленных законами РК.

При отсутствии у ликвидируемого ЮЛ налоговой задолженности:

1) ошибочно уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней подлежат возврату этому ЮЛ в порядке, определенном статьей 103 Налогового кодекса;

2) излишне уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней подлежат возврату этому ЮЛ в порядке, определенном статьей 101 Налогового кодекса;

3) уплаченные суммы штрафов подлежат возврату этому ЮЛ по основаниям и в порядке, которые установлены статьей 106 Налогового кодекса;

4) излишне (ошибочно) уплаченные в бюджет суммы таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и пеней, взимаемых таможенными органами, подлежат возврату этому ЮЛ в порядке, определенном таможенным законодательством Республики Казахстан.

В случае возникновения доходов физических лиц и нерезидентов, подлежащих налогообложению у источника выплаты, в виде дивидендов в течение периода со дня, следующего за днем получения ЮЛ заключения по результатам камерального контроля, до дня утверждения ликвидационного баланса, ликвидируемое ЮЛ обязано представить в налоговый орган по месту своего нахождения дополнительную налоговую отчетность к ликвидационной налоговой отчетности по такому налоговому обязательству и исполнить его в полном объеме.

Ликвидируемое ЮЛ представляет в налоговый орган по месту нахождения ликвидационный баланс.

Ликвидационный баланс ликвидируемого ЮЛ представляет в течение 3 рабочих дней со дня получения заключения по результатам камерального контроля в случае отсутствия налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам и выполнения по-

ложений, установленных пунктом 11 статьи 59 Налогового кодекса.

В случае наличия нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам, ликвидируемое ЮЛ представляет ликвидационный баланс в течение 3 рабочих дней с даты погашения налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам при условии устранения нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, и выполнения положений, установленных пунктом 11 статьи 59 Налогового кодекса.

После представления ликвидационного баланса, указанного в пункте 12 статьи 59 Налогового кодекса, и выполнения положений, установленных пунктом 13 статьи 59 Налогового кодекса, налоговый орган направляет государственному органу, осуществляющему государственную регистрацию, перерегистрацию ЮЛ, государственную регистрацию прекращения деятельности ЮЛ, учетную регистрацию структурных подразделений, сведения об отсутствии (наличии) задолженности, учет по которым ведется в налоговых органах, по ликвидируемому ЮЛ в порядке и сроки, установленные статьей 100 Налогового кодекса.

13.7.2. ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ОТДЕЛЬНЫМИ КАТЕГОРИЯМИ, ПРЕКРАЩАЮЩИМИ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ЗАКЛЮЧЕНИЯ АУДИТА

Статья 60 Налогового кодекса устанавливает особенности исполнения налогового обязательства отдельными категориями ликвидируемых юрлиц-резидентов и индивидуальных предпринимателей (ИП), прекращающих деятельность, которые одновременно соответствуют следующим условиям:

1) общая сумма совокупных годовых доходов с учетом корректировок ликвидируемого ЮЛ и ИП, прекращающего деятельность, за период срока исковой давности, установленного статьей 48 Налогового кодекса, составляет не более 150 000-кратного месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года;

2) имеют в наличии заключение аудита по налогам, составленное не более чем за 20 календарных дней до даты представления в налоговый орган налогового заявления о прекращении деятельности;

3) не состоят либо не состояли в течение срока исковой давности, установленного статьей 48 Налогового кодекса, на регистрационном учете в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности.

При этом, если по результатам заключения аудита по налогам возникают обязательства по исчислению и уплате налогов и платежей в бюджет, исчислению, удержанию, перечислению социальных платежей, такие обязательства подлежат исполнению ликвидируемым ЮЛ или ИП, прекращающим деятельность, в течение 10 календарных дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику соответствующего заключения аудита по налогам.

Юрлицо-резидент в случае принятия решения о ликвидации и ИП в случае принятия решения о пре-

кращении деятельности одновременно представляют в налоговый орган по месту своего нахождения:

1) налоговое заявление о прекращении деятельности;

2) ликвидационную налоговую отчетность;

3) заключение аудита по налогам;

4) налоговое заявление о снятии с учета ККМ в порядке, определенном статьей 169 Налогового кодекса.

Документ, указанный в подпункте 4 части первой пункта 2 статьи 60 Налогового кодекса, представляется ликвидируемым ЮЛ или ИП, прекращающим деятельность, в случае постановки ККМ на учет в налоговом органе.

Ликвидационная налоговая отчетность составляется по видам налогов, платежей в бюджет и социальным платежам, по которым ликвидируемое ЮЛ или ИП, прекращающий деятельность, являются плательщиками и (или) налоговыми агентами, за период с начала налогового периода, в котором представлено налоговое заявление о прекращении деятельности, до даты представления такого заявления.

В случае если срок представления очередной налоговой отчетности наступает после представления ликвидационной налоговой отчетности, представление такой очередной налоговой отчетности производится не позднее даты представления ликвидационной налоговой отчетности.

Ликвидируемое ЮЛ или ИП, прекращающий деятельность, уплачивают налоги, платежи в бюджет и перечисляют социальные платежи, отраженные в ликвидационной налоговой отчетности, не позднее 10 календарных дней со дня представления в налоговый орган ликвидационной налоговой отчетности.

В случае если срок уплаты налогов, платежей в бюджет и перечисления социальных платежей, отраженных в налоговой отчетности, представленной перед ликвидационной налоговой отчетностью, наступит после истечения срока, указанного в части первой пункта 4 статьи 60 Налогового кодекса, уплата (перечисление) производится не позднее 10 календарных дней со дня представления в налоговый орган ликвидационной налоговой отчетности.

При отсутствии у ликвидируемого ЮЛ или ИП, прекращающего деятельность, налоговой задолженности:

1) ошибочно уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней подлежат возврату этому налогоплательщику в порядке, определенном статьей 103 Налогового кодекса;

2) излишне уплаченные суммы налогов, платежей в бюджет и пеней подлежат возврату этому налогоплательщику в порядке, определенном статьей 101 Налогового кодекса;

3) уплаченные суммы штрафов подлежат возврату этому налогоплательщику по основаниям и в порядке, которые установлены статьей 106 Налогового кодекса;

4) излишне (ошибочно) уплаченные в бюджет суммы таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов и пеней, взимаемых таможенными органами, подлежат возврату этому налогоплательщику в порядке, определенном таможенным законодательством Республики Казахстан.

Налоговый орган не позднее 10 рабочих дней со дня получения документов, указанных в пункте 2 статьи 60 Налогового кодекса, обязан осуществить камеральный контроль в порядке, определяемом статьей 95 Налогового кодекса.

В случае выявления налоговыми органами нарушений по результатам камерального контроля ликвидируемому ЮЛ или ИП, прекращающему деятельность, вручается уведомление об устранении нарушений в порядке, определенном главой 12 Налогового кодекса.

Исполнение уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, осуществляется ликвидируемым ЮЛ или ИП, прекращающим деятельность, в порядке, определенном статьей 96 Налогового кодекса.

Уплата (перечисление) налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам производится налогоплательщиком не позднее 10 календарных дней со дня исполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля.

В случаях неисполнения уведомления и (или) несогласия налоговых органов с пояснениями, представленными налогоплательщиком, в отношении ликвидируемого ЮЛ или ИП, прекращающего деятельность, налоговым органом проводится налоговая проверка по фактам и обстоятельствам, выявленным в отношении такого налогоплательщика, которые послужили основанием для назначения данной проверки.

В случае возникновения доходов физических лиц и нерезидентов, подлежащих налогообложению у источника выплаты, в виде дивидендов в течение периода со дня, следующего за днем завершения камерального контроля, до дня утверждения ликвидационного баланса, ликвидируемое ЮЛ обязано представить в налоговый орган по месту своего нахождения дополнительную налоговую отчетность к ликвидационной налоговой отчетности по такому налоговому обязательству и исполнить его в полном объеме.

В случаях исполнения положений, установленных в пунктах 4, 5, 6 и 8 статьи 60 Налогового кодекса, и отсутствия налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам, а также при условии устранения нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, проведенного налоговым органом, ликвидируемое ЮЛ представляет в налоговый орган по месту нахождения ликвидационный баланс.

Ликвидируемое ЮЛ представляет ликвидационный баланс в течение 15 рабочих дней со дня получения налоговым органом документов, указанных в пункте 2 статьи 60 Налогового кодекса, при условии отсутствия налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам и выполнения положений, установленных пунктом 8 указанной статьи.

В случаях наличия нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам, ликвидируемое ЮЛ представляет ликвидационный баланс в течение 3 рабочих дней с даты погашения налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам при условии устранения нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, и выполнения положений, установленных пунктом 8 статьи 60 Налогового кодекса.

После выполнения положений, установленных пунктом 9 вышеуказанной статьи, налоговый орган направляет государственному органу, осуществляю-

щему государственную регистрацию, перерегистрацию ЮЛ, государственную регистрацию прекращения деятельности ЮЛ, учетную регистрацию, перерегистрацию, снятие с учетной регистрации структурных подразделений, сведения об отсутствии (наличии) задолженности, учет по которым ведется в налоговых органах, по ликвидируемому ЮЛ в порядке и сроки, установленные статьей 100 Налогового кодекса.

Налоговое обязательство ИП, прекратившего деятельность, считается исполненным после осуществления камерального контроля при условии отсутствия или погашения налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам, устранения нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, в полном объеме.

Датой снятия ИП с регистрационного учета в налоговом органе является дата исполнения налогового обязательства в соответствии с пунктом 11 статьи 60 Налогового кодекса.

Налоговый орган не позднее 3 рабочих дней с даты, указанной в пункте 12 статьи 60 Налогового кодекса, снимает ИП с регистрационного учета.

Информация о снятии ИП с регистрационного учета размещается на интернет-ресурсе уполномоченного органа.

Налоговый орган не позднее 3 рабочих дней после истечения срока уплаты (перечисления) налоговой задолженности, задолженности по социальным платежам, установленного пунктом 6 вышеуказанной статьи, отказывает в снятии ИП с регистрационного учета.

Основанием для отказа в снятии с регистрационного учета в качестве ИП также является неисполнение ИП положений, установленных статьей 60 Налогового кодекса.

13.8. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАЯВЛЕНИЯ, НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Согласно пункту 8 статьи 208 Налогового кодекса, после представления ликвидационной налоговой отчетности налогоплательщик (налоговый агент) не вправе представлять в налоговый орган последующую налоговую отчетность, за исключением дополнительной и (или) дополнительной по уведомлению, если иное не предусмотрено данным пунктом.

Ликвидационная налоговая отчетность, представленная за незавершенный налоговый период, приравнивается к очередной налоговой отчетности за налоговый период в случаях:

- 1) изменения налогоплательщиком (налоговым агентом) решения о ликвидации, реорганизации путем разделения после завершения налоговой проверки;
- 2) изменения налогоплательщиком (налоговым агентом) решения о прекращении предпринимательской деятельности до снятия с регистрационного учета в качестве ИП;
- 3) вынесения решения об отказе в снятии с регистрационного учета в качестве ИП.

За последующие налоговые периоды с даты представления ликвидационной налоговой отчетности налоговая отчетность представляется в соответствующие налоговые органы в порядке и сроки, которые установлены Налоговым кодексом.

13.8.1. ВНЕСЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В НАЛОГОВУЮ ОТЧЕТНОСТЬ

На основании пункта 4 статьи 211 Налогового кодекса, до начала налоговой проверки, проводимой налоговым органом по налоговому заявлению налогоплательщика (налогового агента) о ликвидации, реорганизации путем разделения или прекращения деятельности, допускается представление дополнительной налоговой отчетности.

Не допускается внесение изменений и дополнений в соответствующую налоговую отчетность:

1) проверяемого налогового периода – в период проведения (с учетом продления и приостановления) комплексных и тематических проверок по видам налогов и платежей в бюджет, социальным платежам, указанным в предписании на проведение налоговой проверки;

2) обжалуемого налогового периода – в период срока подачи и рассмотрения жалобы на уведомление о результатах проверки с учетом восстановленного срока подачи жалобы по видам налогов и платежей в бюджет, а также социальным платежам, указанным в жалобе налогоплательщика (налогового агента).

13.8.2. СРОК ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

В соответствии с пунктом 3 статьи 141 Налогового кодекса, налоговые проверки при ликвидации (прекращении деятельности) налогоплательщика (структурного подразделения ЮЛ) проводятся исключительно в форме комплексной проверки.

При снятии с учетной регистрации структурного подразделения юрлица-резидента комплексная проверка не проводится, за исключением случаев представления налогоплательщиком заявления на проведение такой проверки.

Согласно пункту 1 статьи 146 Налогового кодекса, срок проведения налоговой проверки, указываемый в предписании, не должен превышать 30 рабочих дней с даты вручения предписания, если иное не установлено данной статьей.

Срок проведения комплексной или тематической проверки с учетом сроков продления или приостановления, если иное не установлено пунктами 5 и 7 статьи 146 Налогового кодекса, не должен превышать для ЮЛ:

1) не имеющих структурных подразделений, ИП и нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянные учреждения при наличии не более одного места нахождения в РК, за исключением случаев, указанных в подпункте 2 пункта 6 статьи 146 Налогового кодекса, – 60 рабочих дней;

2) имеющих структурные подразделения, и нерезидентов, осуществляющих деятельность через постоянные учреждения при наличии более одного места нахождения в РК, а также для налогоплательщиков, подлежащих налоговому мониторингу, – 180 рабочих дней.

13.9. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК, НАХОДЯЩИЙСЯ НА СТАДИИ ЛИКВИДАЦИИ (ПРЕКРАЩЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ)

На основании пункта 1 статьи 92 Налогового кодекса, налогоплательщиком, находящимся на стадии

ликвидации (прекращения деятельности), признается лицо, представившее налоговое заявление на проведение налоговой проверки в связи с ликвидацией (прекращением деятельности) или налоговое заявление о прекращении деятельности. При этом информация о таком налогоплательщике размещается на интернет-ресурсе уполномоченного органа в течение 3 рабочих дней с даты представления соответствующего заявления.

Исключение лица из списка налогоплательщиков, находящихся на стадии ликвидации (прекращения деятельности), производится налоговыми органами, в случае исключения из Национального реестра БИН, в течение 3 рабочих дней со дня получения таких сведений.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 56 Налогового кодекса, налоговое обязательство ЮЛ прекращается после его ликвидации.

13.10. БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПРИ ЛИКВИДАЦИИ

В случае принятия решения о ликвидации предприятие проводит инвентаризацию всех активов.

В соответствии с пунктом 55 МСФО (IAS) 16 «Основные средства», начисление амортизации актива прекращается начиная с более ранней из двух дат:

– даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи (или включения в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;

– даты прекращения признания актива.

Согласно пункту 67 МСФО (IAS) 16, признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

– при его выбытии;

– когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

В соответствии с пунктом 6 МСФО (IFRS) 5, предприятие должно классифицировать внеоборотный (долгосрочный) актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена в основном за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования.

Для этого актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии и только на условиях, обычных и обязательных при продаже таких активов (или выбывающих групп), и его продажа должна быть в высшей степени вероятной.

Для того чтобы продажа была в высшей степени вероятной, руководство соответствующего уровня должно принять на себя обязанность по реализации плана по продаже актива (или выбывающей группы) и должна быть инициирована активная программа по поиску покупателя и выполнению плана. Более того, должна активно вестись деятельность по продаже актива (или выбывающей группы) по цене, которая является обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью.

Активы, которые могут быть реализованы, должны быть оценены по справедливой стоимости (возможной стоимости продажи за минусом суммы расходов на продажу). Другие активы, не подлежащие реализации, должны быть списаны на убытки.

Организация должна оценивать внеоборотный актив (или выбывающую группу), классифицированный как предназначенный для продажи, по наименьшей стоимости из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (п. 15 МСФО (IFRS) 5).

Согласно статье 270 Налогового кодекса, если иное не установлено данной статьей, выбытием фиксированных активов являются:

- прекращение признания данных активов в бухгалтерском учете в качестве основных средств, инвестиций в недвижимость, нематериальных и биологических активов, за исключением случаев прекращения признания в результате полной амортизации и (или) обесценения, передачи по договору имущественного найма (аренды);
- перевод данных активов в состав активов, предназначенных для продажи, запасов;
- в отношении фиксированных активов, указанных в подпункте 5 пункта 1 статьи 266 Налогового кодекса, – прекращение договора имущественного найма (аренды), если актив, признанный в бухгалтерском учете после прекращения договора имущественного найма (аренды), не относится к фиксированным активам.

Признание в целях налогообложения выбытия фиксированных активов означает исключение выбывших активов из состава фиксированных активов.

Если иное не установлено статьей 270 Налогового кодекса, стоимостный баланс подгруппы (группы) уменьшается на определенную, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, дату выбытия балансовую стоимость:

- 1) выбывающих фиксированных активов;
- 2) актива, учтенного после прекращения договора имущественного найма (аренды), – в отношении фиксированных активов, указанных в подпункте 5 пункта 1 статьи 266 Налогового кодекса.

При реализации фиксированных активов, кроме передачи по договору лизинга, стоимостный баланс подгруппы (группы) уменьшается на стоимость реализации, за исключением НДС.

При изъятии имущества учредителем, участником стоимостный баланс подгруппы (группы) уменьшается на стоимость, определенную по соглашению учредителей, участников.

13.10.1. НЕПОГАШЕННАЯ КРЕДИТОРСКАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ

Согласно статье 229 Налогового кодекса, непогашенная кредиторская задолженность ликвидируемого предприятия включается в доход как доход от списания обязательств.

Так, в соответствии с пунктом 1 указанной статьи, к доходу от списания обязательств относится размер не востребованного кредитором обязательства на дату представления ликвидационной налоговой отчетности при ликвидации налогоплательщика, если иное не предусмотрено подпунктом 2 пункта 1 статьи 229 Налогового кодекса.

В случае когда при ликвидации налогоплательщика, в соответствии с Налоговым кодексом, предусмотрены проведение ликвидационной налоговой проверки или выдача заключения по результатам камерального контроля, размер такого обязательства определяется как:

сумма обязательств (за исключением суммы НДС), подлежащая выплате в соответствии с первичными документами налогоплательщика и подлежащая отражению (отраженная) в промежуточном ликвидационном балансе, на день утверждения такого баланса

минус

сумма обязательств, которые будут удовлетворены в период со дня утверждения промежуточного ликвидационного баланса и до дня завершения ликвидационной налоговой проверки или камерального контроля.

По результатам ликвидационной налоговой проверки размер обязательства определяется налоговым органом исходя из фактической суммы удовлетворенных обязательств за указанный период. Размер такого обязательства отражается в акте налоговой проверки.

По результатам камерального контроля размер обязательства определяется налоговым органом исходя из фактической суммы удовлетворенных обязательств за указанный период и отражается в уведомлении об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля.

13.10.2. ИСЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИОННЫХ ОТЧИСЛЕНИЙ

На основании пункта 5 статьи 271 Налогового кодекса, в случае ликвидации или реорганизации налогоплательщика, перехода ЮЛ, применяющего СНР на основе упрощенной декларации, на исчисление КПН в соответствии с разделом 7 Налогового кодекса, а также при прекращении применения СНР для производителей сельскохозяйственной продукции, продукции аквакультуры (рыбоводства) и сельскохозяйственных кооперативов, амортизационные отчисления корректируются на период деятельности в налоговом периоде.

13.11. ПЕРЕДАЧА ДОКУМЕНТОВ В АРХИВ ПРИ ЛИКВИДАЦИИ

В соответствии с подпунктом 17 пункта 2 статьи 23 Трудового кодекса, в обязанности работодателя входит обеспечение сохранности и сдачи в государственный архив документов, подтверждающих трудовую деятельность работников, и сведений об удержании и отчислении денег на их пенсионное обеспечение.

Передача документов в государственный архив регулируется Законом РК «О национальном архивном фонде и архивах» от 22 декабря 1998 года № 326-І. Согласно пункту 4 статьи 8 данного закона, при ликвидации ЮЛ решение о месте дальнейшего хранения документов Национального архивного фонда и по личному составу принимается ликвидационной комиссией или банкротным управляющим по согласованию с уполномоченным органом.

Если ликвидационной комиссией принято решение о передаче ценной документации в архив, то предприятию следует заключить договор с территориальным государственным архивом.

13.12. ГОСУДАРСТВЕННАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ПРЕКРАЩЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЮЛ

Согласно статье 16 Закона РК «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» от 17 апреля 1995 года № 2198 (далее – Закон о регистрации ЮЛ), для государственной регистрации прекращения деятельности ЮЛ по основанию ликвидации представляются:

1) заявление о государственной регистрации ликвидации ЮЛ по форме, установленной Министерством юстиции РК;

2) решение собственника имущества ЮЛ или уполномоченного собственником органа либо органа ЮЛ, уполномоченного на то учредительными документами, скрепленное печатью ЮЛ (при ее наличии);

3) документ, подтверждающий публикацию в официальных печатных изданиях Министерства юстиции информации о ликвидации ЮЛ, порядке и сроках заявления претензий кредиторами;

4) свидетельство об аннулировании облигаций и (или) акций и (или) отчет об итогах погашения облигаций либо письмо уполномоченного органа, осуществляющего государственное регулирование рынка ценных бумаг, об отсутствии зарегистрированных в уполномоченном органе, осуществляющем государственное регулирование рынка ценных бумаг, выпусков акций и (или) облигаций;

5) документ об уничтожении печати ЮЛ (при ее наличии);

6) квитанция или иной документ, подтверждающие уплату в бюджет регистрационного сбора за государственную регистрацию прекращения деятельности ЮЛ, за исключением ЮЛ, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства;

7) учредительные документы.

Заявление о государственной регистрации ликвидации ЮЛ представляется в регистрирующий орган не ранее чем по истечении двух месяцев со дня опубликования информации о ликвидации ЮЛ.

Государственная регистрация прекращения деятельности ЮЛ, ликвидированного по решению суда, осуществляется на основании решения суда и определения суда о завершении ликвидационного производства, при этом представление в регистрирующий орган заявления о регистрации ликвидации не требуется.

Регистрирующий орган, получив решение о ликвидации ЮЛ, проверяет соблюдение порядка ликвидации, установленного законодательными актами Республики Казахстан, вносит сведения о ликвидации ЮЛ в Национальный реестр БИН.

Органы госдоходов на основании сведений Национального реестра БИН представляют сведения об отсутствии (наличии) задолженности, учет по которым ведется в органах госдоходов, по прекращающему деятельность ЮЛ либо отказывают в представлении указанных сведений о задолженности в случае неисполнения таким ЮЛ обязательств в порядке, определенном Налоговым кодексом и Кодексом РК «О таможенном регулировании в Республике Казахстан» от 26 декабря 2017 года № 123-VI (далее – Таможенный кодекс).

Если в процессе проверки не выявлены нарушения порядка ликвидации, регистрирующий орган в течение 5 рабочих дней, следующих за днем подачи заявления о государственной регистрации ликвидации ЮЛ

с приложением необходимых документов, регистрирует прекращение деятельности ЮЛ. Государственная регистрация прекращения деятельности субъекта естественной монополии осуществляется регистрирующим органом с предварительного согласия уполномоченного органа, осуществляющего руководство в сферах естественных монополий.

При выявлении нарушений порядка ликвидации ЮЛ, а также в случаях наличия не снятых с учетной регистрации филиалов (представительств) ликвидируемого ЮЛ, задолженности, учет по которой ведется в органах государственных доходов, либо отказа органов государственных доходов в представлении указанных сведений о задолженности, неисполнения таким ЮЛ обязательств в порядке, определенном Налоговым и Таможенным кодексами, регистрирующий орган выносит решение об отказе в государственной регистрации прекращения деятельности ЮЛ.

ЮЛ считается прекратившим свою деятельность после внесения об этом сведений в Национальный реестр БИН.

Снятие с учетной регистрации филиала (представительства) ЮЛ регламентируется статьей 16-1 Закона о регистрации ЮЛ.

Так, филиал (представительство) подлежит снятию с учетной регистрации на основании:

1) заявления ЮЛ о прекращении деятельности филиала (представительства) по форме, установленной Министерством юстиции РК;

2) положения о филиале (представительстве);

3) квитанции или иного документа, подтверждающих уплату в бюджет регистрационного сбора за снятие с учетной регистрации филиала (представительства).

Снятие с учетной регистрации филиала (представительства) ЮЛ, в отношении которого судом вынесено решение о признании должника банкротом и его ликвидации с возбуждением процедуры банкротства, осуществляется на основании вступившего в законную силу определения суда о завершении процедуры банкротства.

Снятие с учетной регистрации филиала (представительства) ЮЛ, в отношении которого судом вынесено решение о принудительной ликвидации, осуществляется на основании такого решения с приложением:

1) положения о филиале (представительстве);

2) квитанции или иного документа, подтверждающих уплату в бюджет регистрационного сбора за снятие с учетной регистрации филиала (представительства).

При выявлении нарушений порядка прекращения деятельности филиала (представительства) ЮЛ, установленного законами РК, а также в случаях наличия задолженности, учет по которой ведется в органах государственных доходов, у филиала (представительства) иностранного ЮЛ либо отказа органов государственных доходов в представлении указанных сведений о задолженности в случае неисполнения таким филиалом (представительством) иностранного ЮЛ обязательств в порядке, определенном Налоговым и Таможенным кодексами, регистрирующий орган выносит решение об отказе в снятии с учетной регистрации филиала (представительства).

Снятие с учетной регистрации филиала (представительства) ЮЛ производится в течение 5 рабочих дней, следующих за днем подачи заявления ЮЛ о прекращении деятельности филиала (представительства), с приложением необходимых документов.

Библиотека
Центрального дома бухгалтера

Путеводитель бухгалтера

Издатель и распространитель ТОО «ЦДБ Education»

Главный редактор

Ирина Косячная

Редакторы

Асия Апатанова, Зарина Абильдаева,
Татьяна Кузьменко, Елена Щербакова

Дизайн и компьютерная верстка

Нина Шепталиня, Аня Баязитова

Корректор

Галина Цай

Отдел организации продаж

Наталья Титовец

Адрес редакции:

050000, г. Алматы, ул. Толе би, 89,
тел. +7 (727) 346-83-53

Подписано в печать _____. 2018 г.

Тираж _____ экз.

Заказ № _____

Отпечатано в типографии _____

Тел. _____