

ТЕМА 1. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Обязательства ~ это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, погашение которой приводит к оттоку ресурсов компании, содержащих экономическую выгоду.

Они являются юридическим основанием для последующих платежей за товары или предоставленные услуги.

Обязательства делятся на текущие (краткосрочные) и долгосрочные.

Текущие обязательства - это обязательства, которые должны быть погашены в течение одного года или операционного цикла за счет текущих активов, либо за счет образования новых краткосрочных обязательств.

Текущие обязательства отражаются по стоимости их погашения, по сумме денежных средств и их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для оплаты долга.

Текущие обязательства делятся на:

- > **Фактические обязательства** - это обязательства, которые могут быть точно подсчитаны на основании договора, контракта, законодательных требований.
- > **Оценочные обязательства** - это обязательства, которые не могут быть определены точно до наступления определенной даты.
- > **Условные обязательства** - это несуществующие обязательства, являющиеся возможными, потенциальными, т.к. они зависят от будущего события, возникающего из прошлой сделки.

К *фактическим* обязательствам относятся:

- Счета к оплате;
- Векселя к оплате;
- Текущая часть долгосрочного обязательства;
- Дивиденды к оплате;
- Задолженность по заработной плате;
- Авансы полученные (доходы будущих периодов);
- Возвратные депозиты;
- Расчеты с подотчетными лицами.

Счета к оплате - краткосрочная кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками за товары, работы, услуги.

Например, консервный завод получил от поставщика партию стеклотары на сумму 2000 сомов.

Оприходование стеклотары:

<i>Прочие материалы</i>	2 000
<i>Счета к оплате</i>	2 000

Погашение задолженности по стеклотаре:

<i>Счета к оплате</i>	2 000
<i>Денежные средства</i>	2 000

Определение кредиторской задолженности, как правило, не представляет проблемы, так как она подтверждается счетами-фактурами. Некоторую сложность представляет собой учет скидок за оплату в срок.

Существует два метода учета этих скидок: валовой и чистый.

Рассмотрим пример отражения скидок при покупке товаров (периодический учет ТМЗ)

ВАЛОВОЙ МЕТОД**ЧИСТЫЙ МЕТОД (с учетом скидок)****1. Сделаны закупки на сумму 3 000 сомов на условиях 2/10, n 30**

<i>Закупки</i>	<i>3 000</i>	<i>Закупки</i>	<i>2 940</i>
<i>Счета к оплате</i>	<i>3 000</i>	<i>Счета к оплате</i>	<i>2 940</i>

2. Счет на 2000 сомов оплачен в течении периода действия скидок

<i>Счета к оплате</i>	<i>2 000</i>	<i>Счета к оплате</i>	<i>1960</i>
<i>Скидки при покупке</i>	<i>40</i>	<i>Денежные средства</i>	<i>1960</i>
<i>Денежные средства</i>	<i>1 960</i>		

3. Счет на 1000 сомов оплачен после периода действия скидки

<i>Счета к оплате</i>	<i>1000</i>	<i>Счета к оплате</i>	<i>980</i>
<i>Денежные средства</i>	<i>1000</i>	<i>Потерянные скидки</i>	<i>20</i>
		<i>Денежные средства</i>	<i>1 000</i>

Векселя к оплате - это долговые ценные бумаги, письменные обязательства, которые компания выдает банкам или другим кредитным учреждениям для получения ссуды или поставщикам - за товары и услуги в кредит.

Существует два вида векселей к оплате:

- > Торговые - возникающие при приобретении ТМЗ, основных средств, работ и услуг;
- > Неторговые - при получении денежных краткосрочных займов.

Номинальная сумма торгового векселя определяется величиной задолженности продавцам за полученные товары и услуги. Дальнейший учет различается в зависимости от того, является ли вексель процентным или беспроцентным. Если вексель процентный, то проценты выделены отдельно, как самостоятельный вид краткосрочной задолженности. В этом случае заемщик получает сумму денег, равную номинальной сумме векселя и обязуется заплатить ее и указанные проценты. У беспроцентного (дисконтного) векселя проценты отдельно не выделяются. В этом случае, заемщик получает сумму меньшую, чем номинальная сумма векселя, а обязуется заплатить номинал.

Рассмотрим пример по учету процентного векселя к оплате.

1 октября 2014 года компанией получен кредит под 10 % вексель в сумме 15 000 сомов сроком на 5 месяцев.

Эта операция в учете отражается проводками:

1 октября 2014 года	Получение кредита		
	<i>Денежные средства</i>	<i>15 000</i>	
	<i>Вексель к оплате</i>		<i>15 000</i>
31 декабря 2014 года	Начисление процентов по векселю		
	<i>Расходы в виде процентов</i>	<i>375</i>	
	<i>(15 000 x 10% x 3/12)</i>		
	<i>Начисленные проценты</i>		<i>375</i>
1 марта 2014 года	Погашение номинальной суммы векселя и выплата процентов		
	<i>Векселя к оплате</i>	<i>15 000</i>	
	<i>Начисленные проценты</i>	<i>375</i>	
	<i>Расходы в виде процентов</i>	<i>250</i>	
	<i>(15000 x 10% x 2/12)</i>		
	<i>Денежные средства</i>		<i>15 625</i>

Для отражения в учете беспроцентного векселя к оплате существует два метода: валовой и чистый.

Рассмотрим пример учета беспроцентного векселя к оплате валовым методом. 1

января 2014 года компания заняла 9 500 сомов на 6 месяцев и выписала беспроцентный (дисконтный) вексель на 10 000 сомов.

1 января Отражение векселя к оплате по номинальной стоимости

<i>Денежные средства</i>	9 500	
<i>Дисконт (скидка) по векселю к оплате</i>	500	
<i>Вексель к оплате</i>		10 000

30 июня Погашение векселя

а) <i>Вексель к оплате</i>	10 000	
<i>Денежные средства</i>		10 000
б) <i>Расходы в виде процентов</i>	500	
<i>Дисконт по векселю к оплате</i>		500

Текущая часть долгосрочного обязательства - это часть долгосрочной задолженности, погашение которой наступает в течение текущего года и включается в краткосрочные обязательства.

Например, долгосрочный заем в размере 100 000 сомов должен быть выплачен равными частями в течение 5 лет.

31 декабря отчетного года должна быть выполнена следующая корректирующая проводка, отражающая часть долгосрочного обязательства, подлежащего погашению в течение следующего отчетного года.

31 декабря <i>Долгосрочные обязательства</i>	20 000	
<i>Текущая часть долгосрочных обязательств</i>		20 000

Дивиденды к оплате - это задолженность компании перед акционерами по выплате дивидендов, которая существует в течение промежутка времени между датой объявления дивидендов и датой их выплаты.

На дату объявления дивидендов делается следующая проводка:

<i>Нераспределенная прибыль</i>	
<i>Дивиденды к оплате</i>	

На дату выплаты денежных дивидендов делается проводка:

<i>Дивиденды к оплате</i>	
<i>Денежные средства</i>	

Кроме денег, акционерам могут быть выплачены дивиденды в виде имущества или акций.

Задолженность по заработной плате - это текущая задолженность компании по заработной плате персоналу, т.е. начисленная, но еще не выплаченная.

Начисление заработной платы отражается в учете проводкой:

<i>Расходы по оплате труда</i>	
<i>Заработная плата к выплате</i>	

Начисленная заработная плата уменьшается на сумму удержания из заработной платы подоходного налога и взносов в социальный фонд. В учете они отражаются следующими проводками:

Начисление обязательства по подоходному налогу, удерживаемому из заработной платы:

<i>Заработная плата к выплате</i>	
<i>Подоходный налог к оплате</i>	

Удержания из заработной платы взносов в социальный фонд:

<i>Заработная плата к выплате</i>	
<i>Начисленные взносы на социальное страхование</i>	

Кроме того, компании в обязательном порядке отчисляют взносы в социальный фонд от общего размера фонда заработной платы, которые являются расходами компании: *Расходы по оплате налогов и льгот*

Начисленные взносы на социальное страхование

Выплата начисленных налогов и взносов в учете отражается проводкой:

Подходный налог к оплате Начисленные взносы на социальное страхование Денежные средства

Выдача заработной платы отражается следующей проводкой:

*Заработная плата к выплате
Денежные средства*

Авансы полученные (доходы будущих периодов) - это обязательство по товарам и услугам, которые компания должна поставить в счет аванса, полученного от покупателя. Авансы - это доходы будущих периодов, т.е. когда деньги уже получены, а товары или услуги не предоставлены, следовательно, доход еще не заработан.

Примерами доходов, «авансов полученных», являются: арендная плата, полученная авансом; предоплата за продукцию; абонементные книжки, талоны, стоимость подписки; плата за образование, полученная авансом и т.д.

Например, 1 ноября 2013 года компания получает арендную плату за шесть месяцев в сумме 18 000 сомов. Эта операция должна быть оформлена следующей проводкой:

<i>Денежные средства</i>	18 000
<i>Авансы, полученные от покупателей и заказчиков</i>	18 000

31 декабря 2013 года делается корректирующая проводка, отражающая заработанный доход за два месяца:

<i>Авансы, полученные от покупателей и заказчиков</i>	6 000
<i>Доход от аренды</i>	6 000

30 апреля 2014 года будет признана оставшаяся часть дохода:

<i>Авансы, полученные от покупателей и заказчиков</i>	12 000
<i>Доход от аренды</i>	12 000

Возвратные депозиты- это обязательства, возникающие при получении компанией денежных депозитов от покупателей или работников.

Например, авансовый платеж при принятии заказа как гарантия покрытия убытков, если заказ будет аннулирован; депозит от покупателя как гарантия на случай возможной порчи или невозврата имущества, переданного покупателю; депозит от работника при передаче ему имущества компании, как гарантия возврата. Депозит называют возвратным, т.к. он возвращается выдавшему его после завершения сделки. До завершения операции такие платежи ведут к возникновению краткосрочных или долгосрочных обязательств у компании их получившей. Они отражаются в учете проводкой:

*Денежные средства
Обязательства по депозитам*

Если на такие депозиты начисляются по условиям контракта проценты, то в конце отчетного периода делается корректирующая запись по начислению процентов и включению их в расходы.

Расчеты с подотчетными лицами. Это кредиторская задолженность компании служащим, должностным лицам и директорам по операциям, связанным с выполнением их служебных обязанностей.

Например, задолженность компании по командировочным расходам работникам или возмещение перерасхода аванса за канцелярские товары, приобретенные служащими для нужд

компании.

Оценочные обязательства

К ним относят определенно существующие обязательства, величина которых, однако, не известна до некоторого момента в будущем. Примерами таких обязательств являются налоги на прибыль, оплата отпусков и выплаты по гарантийным обязательствам.

Задолженность по налогам - это обязательства компании по налогам, которые, согласно законодательству, она должна уплатить в бюджет. Задолженность по налогам является оценочным обязательством, так как сумма налогов зависит от финансовых результатов компании, точная величина которых часто неизвестна до конца отчетного периода. В общем виде, проводка по начислению задолженности по налогам следующая:

Расходы по оплате налогов

Налоги к оплате

Задолженность по оплате отпусков персонала - это резерв на оплату отпусков, начисляемый согласно учетной политике компании.

Резервы отличаются от других обязательств, таких как торговая кредиторская задолженность и начисления, т.к. существует неопределенность в отношении времени или суммы будущих затрат, необходимых для погашения обязательства. В соответствии с МСФО 37, резервы признаются в качестве текущих обязательств, если:

- > Компания имеет текущее обязательство (юридическое или конструктивное, т.е. обусловленное деятельностью компании) в результате прошлого события;
- > Вероятно, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства;
- > Может быть сделана надежная расчетная оценка суммы обязательства.

Запись в учете по созданию резерва на оплату отпусков будет следующей:

Расходы по оплате отпусков

Начисленные отпускные (резерв)

Обязательства по гарантиям возникают, если компания во время продажи предоставляет гарантию на свою продукцию. Они могут быть точно оценены только в процессе эксплуатации этих товаров покупателями. Эти обязательства существуют в течение всего срока действия гарантии. Используется два метода учета гарантийных обязательств: денежный и начислений.

- > Денежный метод состоит в том, что расходы на гарантийное обслуживание отражаются в том периоде, когда они реально понесены: дебетуется счет расходов, кредитуется счет денежных средств или иных использованных средств. Этот метод применяется в том случае, когда затраты по гарантиям не существенны или срок гарантии короток.
- > Метод начислений используется когда существует вероятность претензий покупателей по гарантиям и возможность достаточно разумно оценить затраты по ним.

Пример: Продажи электродрелей за прошлый год составили 100 000 сомов. Сумма гарантийных затрат по опыту прошлых лет составила 2 % от продаж. Первоначальная проводка будет:

Расходы по гарантиям

2 000

Обязательства по гарантиям (резерв)

2 000

Реально понесенные затраты в течение гарантийного периода составили 500 сомов и отражаются проводкой:

<i>Обязательства по гарантиям</i>	<i>1 500</i>	
<i>Денежные средства</i>		<i>1 500</i>
<i>(или счета других использованных ресурсов)</i>		

Если реально понесенные затраты больше оценочного обязательства (например, 2 500 сомов), то;

<i>Обязательства по гарантиям</i>	<i>2 000</i>	
<i>Расходы по гарантиям</i>	<i>500</i>	
<i>Денежные средства</i>		<i>2 500</i>
<i>(или счета других использованных ресурсов)</i>		

Условное обязательство, это:

а) возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, существование которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем компании;

б) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается потому, что:

- > нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды потребуются для урегулирования обязательства;
- > сумма обязательства не может быть оценена с достаточной надежностью.

МСФО 37 обязывают компании раскрывать в финансовой отчетности не только результаты прошлых событий, но и возможные результаты будущих, при этом решение вопроса о начислении и отражении в отчетности или только отражении в пояснениях условных обязательств зависит от степени вероятности его осуществления.

Если существуют признаки того, что обязательства возможны в будущем и сумма может быть определена, то они должны быть признаны в учете.

Например, компания проигрывает судебное разбирательство об уклонении от уплаты НДС. Сумма иска 300 000 сомов. По оценке юристов, исследовавших это дело и материалов аналогичных процессов, вероятность проигрыша процесса крайне высока. Это условное обязательство должно быть отражено:

<i>Расходы (убыток) от судебного иска</i>	<i>300 000</i>	
<i>Условное (подсчитанное) обязательство</i>		<i>300 000</i>

Таким образом, условные убытки должны быть начислены как расходы с отражением соответствующих обязательств, если только выполняются оба нижеследующих условия:

1. Информация, доступная при подготовке финансовой отчетности, отражает вероятность происхождения обязательства на дату составления финансовой отчетности.
2. Сумма убытков может быть обосновано определена.

При невозможности выполнения одного из условий, условный убыток (обязательство) раскрываются в пояснительных записках.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1.

Компания получила заем в банке по процентному векселю 31 октября в сумме 20000 сомов на два месяца с 12 % ставкой. Подготовьте следующие журнальные проводки:

- Получение займа
- Начисление расхода по процентам
- Погашение векселя и выплату процентов

Задание 2.

Компания продает компьютерные игры. Себестоимость одной игры - 60 сомов. Цена реализации - 100 сомов. Каждая игра имеет срок гарантии 2 года. Из прошлого опыта известно, что 6 % игр приходилось заменять. В течение месяца компания продала 36 000 игр, и 2 500 были заменены.

Подготовьте:

- Проводку, по начислению предполагаемого гарантийного обязательства
- Проводку, отражающую использование резерва.

Задание 3.

Компания заключила 1 сентября 2014 года контракт на сдачу офиса в аренду и получила годовую сумму арендной платы. Стоимость аренды 3 000 сомов в месяц. Срок аренды 12 месяцев.

Ообразите журнальные проводки на :

- 1 сентября 2014 года
- 31 декабря 2014 года
- 31 августа 2015 года

Задание 4.

Компания закупила 30 сентября 2014 года оборудование за 21 000 сомов, причем уплачено было 20 % наличными, а на остальную сумму был выпущен 8 % вексель на 9 месяцев.

- а) Подготовьте журнальные проводки для отражения покупки оборудования, начисленных процентов и погашения векселя в срок;
- б) Определите сальдо счета «Векселя к оплате» на конец 2014 года.

Задание 5.

Компании предъявили иск, и по оценке адвокатов процесс будет проигран, а компания должна будет заплатить 20 000 сомов штрафных санкций. Какие действия должен предпринять бухгалтер для отражения возможных последствий этого процесса?

Задание 6.

Компания начислила заработную плату административному персоналу за проработанный месяц в размере 14 800 сомов. Удержания по подоходному налогу составили 1 520 сомов.

Подготовьте журнальные проводки по:

- а) начислению заработной платы;
- б) удержанию из заработной платы налогов и взносов;
- в) оплате обязательств по налогам и взносам;
- г) выплате заработной платы.

Очень часто возникают ситуации, когда у компании не хватает собственных денежных ресурсов и их приходится занимать у третьих лиц. История дает тому немало примеров. Путешествие Марко Поло в Китай не могло бы состояться без финансовой помощи венецианских купцов. Экспедицию португальца Колумба оплачивала испанская королева. Для строительства Панамского канала привлекалась финансовая помощь промышленных концернов. Именно в момент получения заемных средств в учете появляется долгосрочное обязательство (долг). К долгосрочным обязательствам относится задолженность, которая должна быть погашена в течение более чем одного года, с даты составления баланса.

Различают следующие виды обязательств:

1. Облигации к оплате
2. Банковские кредиты
3. Векселя к оплате
4. Обязательства по финансовой аренде
5. Закладные к оплате
6. Прочие долгосрочные обязательства

В условиях рыночной экономики наиболее широко распространены такие финансовые инструменты как *облигации* и *векселя*.

Облигация - это долговая ценная бумага, выпускаемая для привлечения денежных средств от инвестиционных компаний, учреждений или иных вкладчиков. Это слово пришло к нам из языка Цезаря и Цицерона - латинского. Буквально оно означает «обязательство», т.е. обещание выплатить в установленные сроки долг и проценты по нему.

Организация-эмитент, выпустившая облигацию, выступает в роли заемщика денег или должника, а инвестор, вложивший в нее собственные средства - в роли кредитора.

Процесс выпуска облигаций занимает длительный промежуток времени, в течение которого Советом директоров принимается решение об эмиссии, которое затем получает одобрение акционеров, Комиссии по ценным бумагам. После этого компания печатает облигационные сертификаты и оформляет процедуру выпуска. Выпуск облигаций может быть продан инвестиционному банку по подписке, либо на условиях, когда банк выкупает весь выпуск за определенную сумму и несет риск дальнейшей продажи облигаций, либо на условиях комиссионного вознаграждения. Альтернативным решением может явиться частное размещение, когда компания-эмитент самостоятельно продает облигации.

Облигации нельзя путать с акциями. Это связано с тем, что акционеры являются **собственниками**, в то время как держатели облигаций - только **кредиторами**. В отличие от акций облигация дает ее владельцу право через определенный промежуток времени получить сумму, указанную в облигации, а также проценты от номинальной стоимости в течение периода действия облигации.

Существует несколько типов облигаций:

Обеспеченные и необеспеченные облигации.

Облигации могут быть обеспечены недвижимостью или другим имуществом, или ценными бумагами других корпораций. Необеспеченные облигации не имеют специального обеспечения, их могут выпускать лишь компании с хорошей репутацией.

Облигации, погашаемые единовременно и сериями.

Если облигации выпуска погашаются согласно сроку погашения, то это облигации с единовременным погашением. Если даты погашения выпуска разделены во времени, т.е. облигации погашаются сериями (частями), то это серийные облигации.

Отзывные облигации - они могут быть выкуплены (погашены) компанией -

должником досрочно, до указанной даты погашения.

Конвертируемые **облигации** - они могут быть обменены на акции корпорации по желанию держателя облигации. При этом конвертируемость облигаций, является дополнительным стимулом для инвестора, поскольку позволяет ему извлечь большую выгоду: если цена акций увеличивается, то он может обменять облигации на акции, если цена акций падает, то он может держать облигации до даты их погашения.

Облигации, погашаемые **товарами** - нефтью, углем, драгоценными металлами.

Процентные и беспроцентные облигации.

Процентные облигации - это стандартный тип облигаций с периодической выплатой процентов.

Беспроцентные облигации - это облигации, по которым не выплачиваются периодические проценты, а выплачивают определенную сумму денег к определенному сроку. Они продаются по цене гораздо ниже номинала, т.е. с большим дисконтом (скидкой). Дисконт представляет собой проценты, которые держатель облигации получит в момент ее погашения.

Зарегистрированные и купонные облигации.

Зарегистрированные облигации - это облигации, зарегистрированные выпускающей их компанией, на имя определенного владельца. В день выплаты процентов ему посылается чек на сумму процентов.

Купонные облигации («на предъявителя») - не регистрируются компанией, а имеют отрывные купоны, на которых обозначены величина и дата выплаты процентов и которые предъявляются в банк к оплате держателем.

Существует ряд особенностей в учете долгосрочных облигаций, выпускаемых компанией. Рассмотрим стандартные облигации с периодической выплатой процентов и их учет в различных ситуациях:

а) облигации, выпускаемые по номиналу в день, установленный для выплаты процентов;

б) облигации, выпускаемые со скидкой или премией (цена ниже или выше номинала), в день, установленный для выплаты процентов;

в) облигации, выпускаемые между датами выплаты процентов;

г) погашение облигаций.

Облигации, выпускаемые по номиналу.

1 июля 2013 года компания выпустила облигации сроком на пять лет на сумму 800000 сомов (номинал одной облигации 100 000 сомов) под 9 % годовых. Проценты выплачиваются два раза в год: 1 июля и 1 января. Сумма процентов, выплачиваемая держателям облигаций, будет равна 36 000 сомов ($800\,000 \times 0,09 / 2$).

В учете будут сделаны следующие записи:

1 июля 2013 года	Выпуск облигаций		
	<i>Денежные средства</i>	800 000	
	<i>Облигации к оплате</i>		800 000
31 декабря 2013 года	Начисление процентов		
	<i>Расходы по выплате процентов</i>	36 000	
	<i>Проценты к оплате</i>		36 000
1 января 2014 года	Выплата процентов		
	<i>Проценты к оплате</i>	36 000	
	<i>Денежные средства</i>		36 000
			t
1 июля 2014 года	Выплата процентов в середине года		

Расходы по выплате процентов

36 000

Денежные средства

36 000

Облигации, выпускаемые со скидкой или с премией.

Между принятием решения о выпуске облигации и их размещением проходит определенное время, за которое номинальная ставка процента может существенно отличаться от рыночной.

Номинальная процентная ставка - это ставка процентов, выплачиваемых держателям облигаций, основанная на номинальной ставке, которая не меняется в течение всего срока займа.

Рыночная процентная ставка - это ставка, основанная на суммах, выплачиваемых на инвестиционном рынке по облигациям с похожими условиями займа и риска.

По этой причине облигации часто реализуются по цене, отличающейся от номинальной стоимости, т.е. со скидкой или премией.

Если рыночная ставка процента больше номинальной, то облигация продается *со скидкой*, т.е. ниже номинальной стоимости.

Если рыночная ставка процента меньше номинальной, то облигация продается *с премией (надбавкой)*.

Допустим, компания выпустила вышеописанные облигации по следующим процентам от номинала:

а) 96 процентов, т.е. 768 000 сомов ($800\,000 \times 0,96$) - со скидкой;

б) 105 процентов, т.е. 840 000 сомов ($800\,000 \times 1,05$) - с премией.

Отразим выпуск облигаций в учете:

а)	1 июля 2014 года	Выпуск облигаций со скидкой		
		Денежные средства	768 000	
		Скидки по облигациям	32 000	
		Облигации к оплате		800 000
б)	1 июля 2014 года	Выпуск облигаций с премией		
		Денежные средства	840 000	
		Облигации к оплате		800 000
		Премии по облигациям		40 000

Скидки (премии) должны быть распределены и списаны (амортизированы) за период действия облигации. Величина амортизации добавляется (вычитается) к расходам на выплату процентов. Расходы на выплату процентов для компании будут состоять из процентов, реально выплачиваемых держателю облигации (исходя из номинальной ставки процента) и списываемой доли скидки (добавляется) или премии (вычитается).

Существуют два метода амортизации (списания) скидки (премии):

- метод прямолинейного списания
- метод рыночных процентов

По первому методу скидки (премии) списываются равными долями в течение срока действия облигации.

В нашем примере:

а) *Списание скидки:*

- * количество выплат процентов - 10 (2 выплаты x 5 лет);
- доля списываемой скидки на дату выплаты процентов - 3 200 сомов ($32\,000 / 10$ выплат);
- величина процентов, выплачиваемых держателям облигаций каждые полгода - 36 000 сомов ($800\,000 \times 0,09/2$);
- " расходы на выплату процентов - 39 200 сомов ($36\,000 + 3\,200$).

1 января 2013 года	Амортизация скидки		
	<i>Расходы по выплате процентов</i>	39 200	
	<i>Денежные средства</i>		36 000
	<i>Неамортизированная скидка</i>		3 200

б) Списание премии:

- количество выплат процентов - 10;
- доля списываемой премии - 4 000 сомов (40 000 /10);
- величина выплачиваемых процентов - 36 000 сомов;
- расходы по выплате процентов - 32 000 сомов.

1 января 2013 года	Амортизация премии		
	<i>Расходы по выплате процентов</i>	32 000	
	<i>Несамортизированная премия</i>	4 000	
	<i>Денежные средства</i>		36 000

Метод рыночных процентов более точно отражает расходы по займам и суть этого метода состоит в том, что рыночная ставка процента применяется к текущей стоимости облигации на начало периода выплаты процентов, что дает величину расходов на выплату процентов. Доля амортизации скидки (премии) рассчитывается как разница между полученной величиной и реальной суммой процентов, выплачиваемых держателю облигаций.

Допустим, что рыночная ставка процента равна 10 %, в этом случае расчет будет выглядеть следующим образом:

- текущая стоимость облигации на начало периода (номинальная стоимость - несамортизированная скидка)
 $800\ 000 - 32\ 000 = 768\ 000$ 768 000
- расходы на выплату процентов (текущая стоимость x рыночная ставка процента x период)
 $768\ 000 \times 10\% \times 1/2 = 38\ 400$ 38400
- проценты, выплачиваемые держателям облигаций (номинальная стоимость x номинальная ставка x 1/2)
 $800\ 000 \times 9\% / 2 = 36\ 000$ 36 000
доля амортизируемой скидки $38\ 400 - 36\ 000 = 2\ 400$ 2 400
- текущая стоимость облигации на конец периода (номинальная стоимость - несамортизируемая скидка = текущая стоимость на начало периода + доля амортизируемой скидки)
 $800\ 000 - (32\ 000 - 2\ 400) = 768\ 000 + 2\ 400 = 770\ 400$ 770 400

31 декабря 2013 года	Списание скидки		
	<i>Расходы на выплату процентов</i>	38 400	
	<i>Проценты к выплате</i>		36 000
	<i>Скидки по облигациям</i>		2 400

1 июля 2014 года	Списание скидки		
	<i>Расходы на выплату процентов</i>	38 520	
	<i>Денежные средства</i>		36 000
	<i>Скидки по облигациям</i>		2 520

Допустим, рыночная ставка процента равна 8 %, тогда расчет имеет следующий вид:

- текущая стоимость облигаций на начало периода (номинальная стоимость + несамортизируемая премия)
 $800\ 000 + 40\ 000 = 840\ 000$ 840 000

* расходы на выплату процентов

	$840\,000 \times 8\% / 2 = 33\,600$	33 600
■ Проценты, выплачиваемые держателям	$800\,000 \times 9\% / 2 = 36\,000$	36 000
■ Доля амортизируемой премии	$36\,000 - 33\,600 = 2\,400$	2 400
■ Текущая стоимость облигации на конец периода	$800\,000 + (40\,000 - 2\,400) = 840\,000 - 2\,400 = 837\,600$	837 600
31 декабря 2013 года	Списание премии	
	<i>Расходы на выплату процентов</i>	33 600
	<i>Премии по облигациям</i>	2 400
	<i>Проценты к выплате</i>	36 000
1 июля 2014 года	Списание премии	
	<i>Расходы на выплату процентов</i>	33 504
	<i>Премии по облигациям</i>	2 496
	<i>Денежные средства</i>	36 000

Таким образом, в учете всегда отражается текущая (приведенная) стоимость облигаций. Счет «Скидки по облигациям» является контр - счетом к счету «Облигации к оплате» и корректирует номинальную стоимость облигаций до приведенной, а счет «Премии по облигациям» - дополнительным счетом, корректирующим стоимость облигации. Этот счет нельзя классифицировать как самостоятельное обязательство.

Облигации, выпускаемые между датами выплаты процентов

При учете облигаций часто возникают проблемы.

Например:

- облигации могут быть выпущены (реализованы) в период между платежами по процентам на облигации;
- начисление расходов по выплате процентов по облигациям может производиться в конце отчетного периода;
- обмен облигаций на акции.

При выпуске облигаций в период между выплатами процентов инвестор, покупая облигацию, оплачивает текущую стоимость облигации плюс сумму процентов, накопленную с предыдущего дня выплаты процентов до дня выпуска облигаций. А в день наступления следующей выплаты процентов, инвестор получит всю сумму по процентам за весь период. Таким образом, проценты, выплаченные инвестором при приобретении облигации, будут ему возвращены при наступлении дня выплаты процентов. Такой подход облегчает ведение учета для выпускающей компании (должника), т.к. облигации могут продаваться в различное время и проценты начислялись бы по каждой облигации отдельно, что увеличило бы объем бухгалтерской работы.

Например, компания 1 апреля реализовала 5-летние, 9%-ные облигации, номинальной стоимостью 100 000 сомов, датой выпуска считается 1 января 2014 года. Проценты, накопленные с 1 января по 1 апреля, составят 2 250 сомов ($100\,000 \times 0,09 \times 3/12$) и эта операция отразится следующим образом:

1 апреля 2014 года	Выпуск облигаций:	
	<i>Денежные средства</i>	102 250
	<i>Расходы по выплате процентов</i>	2 250
	<i>Облигации к оплате</i>	100 000
1 июля 2014 года	Выплата процентов за 1 полугодие:	
	<i>Расходы по выплате процентов</i>	4 500

Тогда счет «Расходы по выплате процентов» у компании - должника выглядит следующим образом:

Если облигации выпускались со скидкой или премией, то проводки будут

<i>Расходы по выплате процентов</i>			
1 июля	4 500	1 апреля	2 250
Сальдо:	2 250		

следующими:

- а) 1 апреля 2014 года Выпуск облигаций со скидкой:
- | | | |
|---|--------|---------|
| <i>Денежные средства (96 000+2 250)</i> | 98 250 | |
| <i>Несамортизированная скидка</i> | 4 000 | |
| <i>Расходы по выплате процентов</i> | | 2 250 |
| <i>Облигации к оплате</i> | | 100 000 |
- 1 июля 2014 года Выплата процентов:
- | | | |
|---|-------|-------|
| <i>Расходы по выплате процентов (4 500+400)</i> | 4 900 | |
| <i>Несамортизированная скидка</i> | | 400 |
| <i>Денежные средства</i> | | 4 500 |
- б) 1 апреля 2014 года Выпуск облигаций с премией:
- | | | |
|--|---------|---------|
| <i>Денежные средства (105 000+2 250)</i> | 107 250 | |
| <i>Несамортизированная премия</i> | | 5 000 |
| <i>Расходы по выплате процентов</i> | | 2 250 |
| <i>Облигации к оплате</i> | | 100 000 |
- 1 июля 2014 года
- | | | |
|-------------------------------------|-------|-------|
| <i>Расходы по выплате процентов</i> | 4 000 | |
| <i>Несамортизированная премия</i> | | 500 |
| <i>Денежные средства</i> | | 4 500 |

Погашение облигаций

Итак, списание облигационных скидок увеличивает расходы по процентам, в то время как премии - их снижают.

Погашение облигаций происходит двумя путями:

- в установленный контрактом срок погашения;
- изъятие облигации досрочно.

При обычном погашении проводка будет следующая:

<i>Облигации к оплате</i>	100 000	
<i>Денежные средства</i>		100 000

Выпуск большинства облигаций предусматривает условия их выкупа. Это дает возможность компании выкупать и изымать облигации до срока их погашения по цене выше номинала и называются они - **облигациями с правом досрочного погашения**. Такая ситуация происходит при падении рыночной ставки процента и компании выгодно выкупать старые облигации сейчас и выпустить новые под низкий процент. Например, компания выкупает 1 июля 2014 года облигацию, выпущенную с премией 1 января 2011 года по 105000 сомов, т.е. выкуп происходит на седьмой срок выплаты процентов и тогда будет сделана следующая

запись:

1 июля 2014 года Погашение облигации:

<i>Облигация к оплате</i>	100 000
<i>Неописанная премия</i>	1 447
<i>Убытки от выпуска облигации</i>	3 553
<i>Денежные средства</i>	105 000

Если на бирже рыночная цена облигации падает по сравнению с номинальной, то компании выгоднее приобрести их на открытом рынке и погасить их. Например, 1 июля 2014 года рыночная цена нашей облигации упала до 85 000 сомов, тогда:

<i>Облигация к оплате</i>	100 000
<i>Неописанная премия</i>	1 447
<i>Денежные средства</i>	85 000
<i>Прибыль от досрочного выкупа</i>	16 447

Обмен облигаций на акции компании производится по желанию инвестора (держателя облигации). Условия обмена могут быть включены в контракт, чтобы сделать облигации более привлекательными для покупателя. При росте цен на акции, инвестору выгоднее поменять облигации на акции, если нет роста, то инвестор сохраняет облигацию и периодически получает проценты.

Допустим, в нашем примере, компания 1 июля 2014 года свою облигацию обменяло на простые акции стоимостью 450 сомов каждая, условие конвертации 1 к 200, тогда в учете эта операция отразится следующим образом:

<i>Облигация к оплате</i>	100 000
<i>Неописанная премия</i>	1 447
<i>Простые акции (450 x 200)</i>	90 000
<i>Дополнительно оплаченный капитал</i>	11 447

Другие долгосрочные обязательства

Кроме облигаций, компания может иметь другие виды долгосрочных обязательств **закладные, обязательства по финансовой аренде и пенсионным расчетам.**

Закладная - это долгосрочное обязательство, обеспеченное реальными активами компании. Погашается ежемесячными платежами, которые включают как выплаты процентов, так и часть суммы основного долга. Например, 1 августа 2014 года компания сроком на 10 лет оформила 12 %-ную закладную на сумму 240 000 сомов.

Таблица 15.1

Расчет ежемесячных платежей по 12%-ной закладной в сумме 240 000 сомов

Дата платежа	Невыплаченная сумма по закладной	Ежемесячный платеж	Ежемесячный процент (12%/12мес.) от невыплаченной	Уменьшение основного долга	Невыплаченная сумма по закладной на конец периода
01.08.2002					240 000
01.09.2002	240 000	3 000	2	600	239 400
01.10.2002	239 400	3 000	2	606	238 794
01.11.2002	238 794	3 000	2	612	238 182
01.12.2002	238 182	3 000	2	618	237 564
01.01.2003	237 564	3 000	2	625	236 939
			375		и т.д.

1 августа 2014 года	Выпуск закладной:	
	<i>Денежные средства</i>	240 000
	<i>Закладная к оплате</i>	240 000

1 сентября 2014 года	Выплата процентов и погашение основного долга:	
	<i>Закладная к оплате</i>	600 2
	<i>Расходы по процентам на закладную</i>	400
	<i>Денежные средства</i>	3 000

В дальнейшем суммы процентов будут снижаться, а суммы погашения основного долга расти.

Долгосрочная финансовая аренда - получение долгосрочных активов по лизингу.

Компания имеет несколько способов приобретения новых активов:

- покупка на полученные в долг средства;
- аренда на непродолжительное время;
- аренда на длительный срок.

При первом способе активы и обязательства учитываются по выплаченной сумме. При втором - риски владения активами остаются у арендодателя, и называется этот вид аренды - *операционной*, при начислении платежей дебетуется счет «Расходы по аренде», кредитуется «Счета к оплате» («Касса»).

Третий способ - *долгосрочная аренда*, которая является одним из наиболее эффективных путей финансирования приобретения основных средств, и все риски и вознаграждения переходят арендатору. При этом у него увеличиваются как активы, так и обязательства. Каждый платеж по аренде включает расходы по процентам и сумму основного долга, как и по закладным. Кроме этого, арендатор начисляет износ долгосрочных активов.

Пенсионные обязательства. Между работниками и компанией заключается пенсионное соглашение, по которому компания обязуется выплачивать пособие работнику после его ухода с работы по возрасту. Пенсионный фонд формируется как из средств компании, так и за счет заработной платы работников. Согласно договору работодатель должен вносить ежегодно твердую сумму, определяемую для текущего года и которая необходима для обеспечения обязательств по выплате пенсионных пособий. При этом, в учете счет «Пенсионные расходы» дебетуется, а счет «Обязательства по выплате пенсионных пособий» или «Денежные средства» кредитуется. Если сумма денег, внесенных в пенсионный фонд меньше, чем пенсионные расходы, то возникает задолженность по балансу. Если же сумма денег, выплаченных по пенсионному соглашению больше расходов, то возникают авансом оплаченные расходы, которые отражаются в активах баланса.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1.

1 июня корпорация «Ак-Марал» получила разрешение на выпуск 10-летних облигаций на сумму 500 000 сомов, номинальная ставка - 8 процентов, которые должны выплачиваться 1 июня и 1 декабря.

Подготовьте журнальные проводки по выпуску облигаций корпорацией, предположив, что:

- а) облигации выпущены 1 июля по номинальной стоимости;
- б) облигации выпущены 1 августа стоимостью 105 % от номинала;
- в) облигации выпущены 1 сентября стоимостью 95 %.

Задание 2.

1 января 2014 года компания «Илбирс» выпустила и продала на сумму 106 800 сомов 9%-ные облигации, номинальной стоимостью 100 000 сомов, сроком погашения через 10 лет и выплатой процентов 2 раза в год: 1 июля и 1 января. Рыночная ставка - 8 %.

1. Выполните журнальные проводки компании - эмитента
2. Произведите списание премии прямолинейным методом.

ТЕМА 3. УЧЕТ АРЕНДЫ.

Аренда - это договор, согласно которому владелец актива (арендодатель) передает другой стороне (арендатору) в обмен на арендную плату или серию платежей право использования актива в течение согласованного срока.

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

Срок аренды - не подлежащий сокращению период, в течение которого арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые иные дополнительные периоды, в течение которых, у арендатора есть право продолжить аренду актива, с дополнительной оплатой или без нее, если на момент начала срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в рабочем состоянии, величину арендной платы и т.д. В зависимости от того, в какой степени риски и вознаграждения, связанные с владением актива, ложатся на арендатора и арендодателя, различают операционную и финансовую аренду.

Риски представляют собой возможные убытки от неиспользования или неполного использования актива, от его технологического устаревания.

Вознаграждения - это возможность получения прибыли в течение срока использования актива и прибыли от повышения стоимости или реализации его ликвидационной стоимости.

Если аренда переносит все существенные риски и вознаграждения, связанные с владением, то она классифицируется как финансовая аренда. Если не происходит существенного переноса рисков и вознаграждений, связанных с владением, то это операционная аренда.

При финансовой аренде арендатор должен отразить в бухгалтерском балансе актив и признать обязательство на сумму, равную справедливой стоимости арендуемого актива на начало срока аренды, а также начислять амортизацию этого актива. Амортизационная политика для арендованного актива должна соответствовать той, которая используется для собственных активов, а начисленная амортизация рассчитывается по методу, определенному МСФО. Арендодатель, наоборот, списывает с баланса актив и признает дебиторскую задолженность на сумму, указанную в договоре. Право на собственность в итоге может, как передаваться так и не передаваться.

При операционной аренде арендные платежи должны отражаться в отчете о прибылях и убытках как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды, если не существует другой систематической основы, которая лучше бы показывала временной график получения выгод пользователем. Проводка, регистрирующая начисление расходов по аренде, выглядит следующим образом:

Расходы по аренде

Начисленные обязательства

В период аренды права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь **право временного** пользования имуществом. Арендодатель продолжает учитывать сданное в аренду имущество на своем балансе в составе основных средств и отражает доход от операционной аренды в составе доходов на равномерной основе на протяжении срока аренды. При заключении договора у арендодателя могут возникнуть

а) будущие минимальные арендные платежи по неотменяемым договорам операционной аренды по совокупности и по отдельности для каждого из следующих периодов:

не позже одного года; после одного года, но не позже пяти лет; • после пяти лет.

б) общая условная арендная плата, признанная в составе дохода; и

в) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

УЧЕТ В АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ

Корпорация или акционерное общество (АО) - это хозяйственная единица, капитал которой формируется в результате объединения капиталов отдельных собственников. Внесенный капитал разделен на определенное количество одинаковых долей, каждая из которых выражена долевой ценной бумагой - акцией. Обладатели акций называются акционерами. Акционерное общество имеет ряд преимуществ перед отдельными собственниками и товариществами.

К *преимуществам корпоративной формы организации* предпринимательской деятельности относятся:

- *Узаконенное независимое существование* - АО является юридическим лицом, существующим независимо от своих собственников (акционеров), т.е. может заключать договора, владеть собственностью, нанимать и увольнять служащих, платить налоги и т.д.
- *Ограниченная ответственность* - как юридическое лицо АО несет ответственность за свои действия по обязательствам, т.е. претензии кредиторов могут удовлетворяться только за счет средств АО, а не за счет личного имущества акционеров. Ответственность акционеров ограничивается лишь суммой их вклада.
- *Свобода генерации капитала* - находясь в собственности многих лиц, вкладывающих небольшие суммы денег, АО достаточно легко накапливает капитал.

Свобода передачи права собственности - акционер может продавать и покупать акции, не оказывая воздействия на деятельность акционерного общества.

Независимость от солидарной ответственности - АО не несет ответственность по договорам, заключенным акционером от имени АО.

Длительность существования - прекращение деятельности АО возможно только в случае банкротства.

Централизация власти и ответственности - интересы акционеров представляет Совет директоров, который уполномочен принимать решения по делам АО. Акционеры избирают Совет директоров на регулярной основе и могут одобрить назначение руководителя, который отвечает за повседневную деятельность АО.

Профессиональное управление - в АО корпоративное управление и собственность разделены, так как многие акционеры не имеют ни времени, ни навыков для управления АО. Совет директоров для управления текущей деятельностью АО привлекает менеджеров, имеющих специальные знания и навыки.



Рис. 17.1. Структура корпорации

Кроме вышеперечисленных преимуществ акционерное общество имеет и *недостатки*, которые выражаются в следующем:

Правительственное регулирование - АО обязано представлять отчеты в налоговые и статистические органы, Комиссию по ценным бумагам, Фондовую биржу.

Двойное налогообложение - прибыль АО облагается подоходным налогом и выплаченные дивиденды, также облагаются налогом, как личные доходы акционеров.

Ограниченная ответственность - сумма желаемого кредита ограничивается стоимостью имущества АО, предоставляемого как залог.

Отрыв собственности от непосредственной хозяйственной деятельности приводит к тому, что администрация может принимать решения невыгодные для корпорации из-за отсутствия повседневного контроля со стороны акционеров.

Акционеры инвестируют АО посредством приобретения акций. Совет директоров определяет общую стратегию, бюджет АО, объявляет дивиденды, нанимает администрацию. Администрация руководит повседневной оперативной деятельностью АО, осуществляет контроль за выполнением своих обязанностей рабочими и служащими.

Существуют два вида АО: *закрытые* и *открытые*. В закрытых АО акции распределяются только между работниками компании. Акционером открытых АО, в отличие от закрытых, может стать любой человек. Акции таких компаний могут продаваться на Фондовых биржах или через других финансовых посредников.

Структура акционерного капитала

Капитал собственников в АО называется *собственным* или *акционерным капиталом*, имеющим в балансе следующую структуру:

Внесенный капитал:

1. Простые акции выпущенные (размещенные) по номинальной стоимости.
2. Привилегированные акции.
3. Дополнительный оплаченный капитал, т.е. капитал, полученный сверх номинала при продаже обыкновенных акций или эмиссионный доход.

Прочий капитал:

1. Нераспределенная прибыль - заработанный капитал предприятия.
2. Резервный капитал, необходимый для поддержания и развития АО.

3. Добавочный капитал от переоценки активов.

Деятельность АО регламентируется ее Уставом, нормативными положениями и законодательными актами. При регистрации Устава АО обязательно указывается максимальное количество акций, разрешенных к выпуску Комиссией по ценным бумагам. Если сразу выпускается то количество акций, которое разрешено, то при необходимости в дальнейшем новой эмиссии акций, необходимо внести в Устав АО изменения, связанные с увеличением числа акций, разрешенных к выпуску. В уставе также оговаривается номинальная стоимость одной акции.

При выпуске акций акционерное общество несет определенные расходы, например, гонорары адвокатов и бухгалтеров (аудиторов), расходы на печать сертификатов акций, почтовые расходы, расходы по рекламе, комиссионные вознаграждения организациям, исполняющим роль агентов по размещению акций и т.д. Эти организационные расходы отражаются как расходы текущего периода.

В дополнение к затратам по первоначальному выпуску акций, АО ежегодно несет расходы по ведению реестра акционеров, оплате агентов по передаче акций, которые также являются текущими расходами.

Разрешенные к выпуску акции делятся на *выпущенные* (проданные акционерам) и *не выпущенные*.

В свою очередь, выпущенные акции могут быть *находящимися в обращении* и *выкупленными акционерным обществом*.

АО может выпускать два вида акций: **обыкновенные** (простые) и **привилегированные**.

Обыкновенные акции - это акции, дающие владельцу право голоса и право на получение дивидендов из чистой прибыли в зависимости от итогов деятельности АО. Дивиденды объявляются Советом директоров и выплачиваются акционерам, при этом их размер не должен превышать нераспределенную прибыль. Когда объявляются дивиденды, превышающие нераспределенную прибыль, то корпорация выплачивает акционерам часть вложенного ими капитала. Такие дивиденды называются *ликвидационными* и обычно выплачиваются при прекращении деятельности компании или сокращении объема ее операций.

С уплатой дивидендов связаны три важные даты: дата объявления дивидендов, дата регистрации владельцев акций и дата выплаты дивидендов.

После объявления дивидендов у АО возникает обязательство перед акционерами по их выплате.

Проводка на дату объявления дивидендов:

Нераспределенная прибыль

Дивиденды к оплате

На дату регистрации акционеров проводки не делается.

Если дивиденды выплачиваются в форме денег, то проводка на дату выплаты дивидендов будет:

Дивиденды к оплате

Денежные средства

Привилегированные акции не дают права голоса, но дают право на фиксированные дивиденды, на активы компании в случае ее ликвидации, а также приоритет в получении дивидендов перед владельцами обыкновенных акций. Сумма фиксированных дивидендов определяется либо как фиксированная сумма на 1 акцию, либо как процент от номинальной стоимости.

Привилегированные акции делятся на **кумулятивные и некумулятивные**. Если привилегированные акции кумулятивные, то все необъявленные дивиденды накапливаются из года в год и вся сумма накопленных дивидендов должна быть объявлена и выплачена до того, как будут объявлены и выплачены дивиденды по некумулятивным и простым акциям.

Если привилегированные акции некумулятивные и дивиденды по ним не были объявлены в текущем году, то на следующий год они теряют право на получение дивидендов предыдущего года.

Кроме того, привилегированные акции могут быть **конвертируемыми**, т.е. дающими право владельцу по желанию обменять их на обыкновенные по коэффициенту, оговоренному в контракте, или **отозванными**, т.е. акции могут быть выкуплены компанией по цене оговоренной в контракте.

Компания может отзывать свои акции по нескольким причинам:

если она стремится стимулировать перевод привилегированных акции в обыкновенные, т.к. дивиденд по привилегированным акциям выше, чем по соответствующему эквиваленту обыкновенных;

- если она хочет заменить одни привилегированные акции на другие с меньшим уровнем дивидендов;
- если она отказывается от привилегированных акций.

Учет выпуска акций

Компания может выпускать акции:

- имеющие номинальную стоимость, которая указана непосредственно на сертификате акции и не имеющие номинальной стоимости;
- по подписке;
- в сочетании с другими ценными бумагами;
- в обмен на неденежные активы.

Выпуск акций, имеющих **номинальную стоимость**, отражается следующим образом:

Денежные средства

Простые (привилегированные) акции

Дополнительно оплаченный капитал

- **Счет «Простые или привилегированные акции»** отражает номинальную стоимость выпущенных акций.
- **Счет «Дополнительный оплаченный капитал (премия)»** указывает на то, что компания при выпуске акций получила сумму большую, чем номинал.

В дальнейшем, никаких дополнительных проводок по этим счетам не проводят за исключением случаев, когда выпускаются дополнительные акции или акции изымаются из обращения.

Акции, не имеющие номинальной стоимости, т.е. номинальная стоимость не указана в сертификате акции. Такие акции могут не иметь никакой присвоенной стоимости или имеют объявленную стоимость, назначенную Советом директоров.

Учет выпуска таких акций отражается следующими проводками:

- Для акций, *не имеющих* никакой присвоенной стоимости:

Денежные средства

Простые акции

Простые акции отражаются по стоимости, равной сумме полученных денег от выпуска акций.

- Для акций *имеющих* объявленную стоимость:

Денежные средства

Простые акции
Дополнительно оплаченный капитал

В данном случае, простые акции отражаются по объявленной стоимости и на счете «Дополнительный оплаченный капитал» появится сумма, поступившая сверх объявленной стоимости.

Акции можно продавать не только за деньги, но и *по подписке*, оформляемой контрактом, по которому инвестор обязуется оплатить акции к определенной дате в рассрочку по согласованной цене. До момента получения всей оплаты акции не считаются выпущенными и отражаются на следующих счетах:

- Акции по подписке - обозначает обязательство по невыпущенным акциям;
- Дебиторская задолженность по подписке - указывает сумму, которую должна внести подписавшаяся сторона.

Например: Компания 1 декабря получила подписку на продажу в кредит 8000 акций номиналом 5 сомов по цене 10 сомов. 25 декабря подписчик оплатил 5000 акций. 31 декабря конец отчетного периода.

1 декабря	Регистрация получения подписки	
	<i>Дебиторская задолженность по подписке</i> (8 000 x 10)	80 000
	<i>Простые акции по подписке</i> (8 000 x 5)	40 000
	<i>Дополнительный оплаченный капитал</i>	40 000
25 декабря	Регистрация получения оплаты	
а)	<i>Денежные средства</i> (5 000 x 10)	50 000
	<i>Дебиторская задолженность по подписке</i>	50 000
б)	<i>Простые акции по подписке</i> (5 000 x 5)	25 000
	<i>Простые акции</i>	25 000

31 декабря в бухгалтерском балансе в разделе «Акционерный капитал» будет следующая информация:

Акционерный капитал:

Простые акции - номинал 5 сомов, выпущено 5000 акций	25 000
Простые акции по подписке, 3000 акций	<u>15 000</u>
	40 000
Дополнительно оплаченный капитал	40 000
<u>Минус</u> дебиторская задолженность по подписке	<u>(30 000)</u>
Итого акционерный капитал	50 000

При окончательной оплате будут сделаны следующие проводки:

а)	<i>Денежные средства</i>	30 000
	<i>Дебиторская задолженность по подписке</i>	30 000
б)	<i>Простые акции по подписке</i> (3 000 x 5)	15 000
	<i>Простые акции</i>	15 000

Акции могут быть выпущены вместе с другими ценными бумагами, т.е. в составе единого пакета ценных бумаг за один платеж.

В таких случаях проблема заключается в распределении общей суммы дохода между видами ценных бумаг.

Существует два метода распределения дохода: *пропорциональный* (распределение на основе доли каждого вида ценных бумаг по отношению к общей сумме) и *приростной* (если рыночная стоимость какого-либо класса ценных бумаг неизвестна, то она определяется по остаточному принципу: из общей стоимости отнимается известная рыночная стоимость ценных бумаг).

Рассмотрим пример пропорционального метода распределения общей суммы.

АО выпустило пакет ценных бумаг на общую сумму 35 000 сомов, состоящий из:

- а) 1500 простых акций, номиналом 10 сомов и рыночной стоимостью 20 сомов каждая;
- б) 1000 привилегированных акций, номиналом 10 сомов и рыночной стоимостью 15 сомов.

Распределение общей суммы между двумя классами акций будет выглядеть следующим образом:

Рыночная стоимость простых акций	$1\,500 \times 20 = 30\,000$ сомов
Рыночная стоимость привилегированных акций	$1\,000 \times 15 = 15\,000$ сомов
Рыночная стоимость пакета	45 000 сомов

Распределение общей суммы дохода:

Простые акции	$(30\,000 / 45\,000) \times 35\,000 = 23\,333$ сомов
Привилегированные акции	$(15\,000 / 45\,000) \times 35\,000 = 11\,667$ сомов
Итого распределено:	35 000 сомов

Рассмотрим вышеприведенный пример с использованием приростного метода распределения общей суммы при условии, что рыночная стоимость привилегированных акций неизвестна.

Распределение общей суммы 35 000 сомов по двум классам акций выглядит следующим образом:

Общая полученная сумма		35 000 сомов
Распределено на простые акции	$(1\,500 \times 20)$	<u>30 000</u> сомов
Распределено на привилегированные акции	$(35\,000 - 30\,000)$	5 000 сомов

Если не известны рыночные стоимости ни одного класса акций, то общая сумма распределяется на основе профессионального опыта бухгалтера или можно использовать оценку эксперта.

Акции могут выпускаться в **обмен на неденежные активы**: основные средства, услуги, нематериальные активы и т.д.

Такие акции отражаются в учете либо по их рыночной стоимости, либо по рыночной стоимости актива переданного в обмен на акции, в зависимости от того, какая из оценок более достоверна.

Рассмотрим пример выпуска 100 простых акций номиналом 10 сомов и рыночной стоимостью 12 сомов для оплаты услуг адвоката, справедливая рыночная стоимость которых не известна.

<i>Расходы по оплате услуг адвоката</i>		1 200
<i>Простые акции (100 x 10 сомов)</i>		1 000
<i>Дополнительный оплаченный капитал</i>		200

Если справедливая рыночная стоимость акций не известна, а справедливая рыночная стоимость услуг составляет 1 100 сомов, то:

<i>Расходы по оплате услуг адвоката</i>		1 100
<i>Простые акции (100 x 10 сомов)</i>		1 000
<i>Дополнительный оплаченный капитал</i>		100

Если справедливая рыночная стоимость акций и услуг не известны и независимый эксперт - консультант оценил услуги адвоката в сумме 1 150 сомов, а Совет директоров согласился с этой оценкой, то:

<i>Расходы по оплате услуг адвоката</i>	<i>1 150</i>
<i>Простые акции (100 x 10 сомов)</i>	<i>1 000</i>
<i>Дополнительный оплаченный капитал</i>	<i>150</i>

Раскрытие информации

МСФО не содержит специального стандарта, посвященного вопросам учета взносов акционеров в капитал компании, источниками информации об основных принципах учета и представления в отчетности операций с собственными акциями являются: МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а также ПКИ 16 и ПКИ 17.

В частности, МСФО 1 устанавливает перечень минимальной информации, по внесенному капиталу, которая должна быть раскрыта либо в самом балансе, либо в пояснительной записке.

Этот перечень включает виды выпущенных акций и для каждого вида выпущенных акций:

- ◆ количество акций разрешенных к выпуску;
- ◆ количество акций выпущенных и полностью оплаченных, а также не полностью оплаченных;
- ◆ номинальную стоимость выпущенных акций;
- ◆ сверку количества акций в обращении на начало и на конец отчетного периода;
- ◆ права, привилегии и ограничения, связанные с данным видом акций, включая ограничения на выплату дивидендов и возмещения капитала;
- ◆ акции, принадлежащие самой компании или ее дочерним или ассоциированным компаниям;
- ◆ акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задание 1.

Компании разрешено выпустить 10 000 безноминальных простых акций по цене 5 сомов и 2 000 привилегированных 8 % некумулятивных акций. В течение отчетного периода компания продала 5 000 простых акций по цене 10 сомов за акцию и 500 привилегированных некумулятивных акций по цене 100 сомов за акцию.

- а) Подготовьте проводки по продаже акций
- б) Определите величину акционерного капитала на конец отчетного периода.

Задание 2.

Компании разрешено выпустить 20 000 простых акций номиналом 10 сомов за акцию. Всего было выпущено 13 000 акций по номиналу. 10 марта Совет директоров объявил о денежных дивидендах в размере 0,5 сомов на акцию. Дата регистрации акционеров 18 марта, а дата выплаты 28 марта.

Подготовьте журнальные проводки, необходимые для учета данных событий.

Задание 3.

Отразите на счетах бухгалтерского учета следующие операции:

- а) АО получило 120 сомов при продаже акций номинальной стоимостью 100 сомов;
- б) Выпуск 50 кумулятивных привилегированных 8% акций номинальной стоимостью 100 сомов по 110 сомов за акцию;
- в) Выпуск 10 000 акций по цене реализации 45 сомов и номинальной стоимостью 5 сомов.

Задание 4.

Компания выплачивает дивиденды в конце каждого года. Дивиденды, выплаченные за 2010, 2011, 2012 годы составили соответственно 70 000, 50 000 и 160 000 сомов. В начале 2010 года задолженности по дивидендам не имелось, и все акции находились в обращении.

Подсчитайте сумму дивидендов, выплаченных за каждый год держателям простых и привилегированных акций, используя два варианта структуры капитала:

- а) 10 000 некумулятивных привилегированных 6 % акций номиналом 100 сомов и 50000 простых акций номиналом 10 сомов;
- б) 20 000 кумулятивных привилегированных 8 % акций номиналом 100 сомов и 60000 простых акций номиналом 10 сомов.

Задание 5.

Имеются следующие остатки по счетам на 31 декабря 20011 года:

Наименование счета	Остаток	
	Дт	Кт
Простые акции - разрешено к выпуску 6000 шт., из них 2000 выпущено и находится в обращении, номинал 10 сомов		20 000
Подписка на простые акции		2 000
Привилегированные акции - разрешено 1000 шт. 8 % кумулятивных, 500 шт. выпущено и находятся в обращении, номинал 100 сомов		50 000
Капитал, внесенный сверх номинала		17 000
Нераспределенная прибыль		1000
Дебиторская задолженность по подписке на простые акции	3 000	

Определите акционерный капитал компании.

Задание 6.

1 февраля компания продала по подписке 1 000 акций по цене 9 сомов номиналом 5 сомов. Деньги от покупателей были получены частями: 1 марта - 50 % и 1 апреля еще 50%.

Отразите эти операции.

Задание 7.

В процессе создания компанией были понесены следующие организационные расходы:

- а) оплата юристам за услуги, рыночная стоимость которых составила 1000 сомов, была произведена простыми акциями в количестве 250 шт. номиналом 3 сома;
- б) плата за регистрацию составила 450 сомов;
- в) оплата бухгалтеру за услуги стоимостью 500 сомов составила 110 шт. простых акций номиналом 3 сома.

Подготовьте журнальные проводки по каждой операции.

УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Порядок учета налога на прибыль освещен в МСФО 12, который вступил в силу с 1 января 1998 года. Главный вопрос в учете налога на прибыль состоит в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

а) хозяйственных операций и других событий текущего периода, которые признаются

в финансовой отчетности компании;

б) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в балансе компании.

Между бухгалтерской прибылью, исчисленной в соответствии с МСФО и налогооблагаемой прибылью, рассчитанной согласно требованиям налогового законодательства, возникает разница, которая приводит к уменьшению или увеличению текущего налогового обязательства по уплате налога на прибыль.

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

Налог на прибыль к оплате - это сумма текущего обязательства по уплате налога на прибыль, исчисленная от налогооблагаемой прибыли согласно утвержденной ставке налога.

Бухгалтерская прибыль - это учетная прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога. Она рассчитывается как разность между доходами и расходами, которые определяются в соответствии с МСФО.

Расходы по налогу на прибыль - это величина налога, начисленная от бухгалтерской прибыли по ставке, установленной на отчетный год и отражаемая в Отчете о прибылях и убытках.

Отложенное налоговое обязательство - это сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.

Отложенное налоговое требование - это сумма налога на прибыль, возмещаемая в будущих периодах в связи с вычитаемыми временными разницеми и с перенесенными на будущий период не принятыми налоговыми убытками.

Несовпадение налогооблагаемой прибыли, рассчитанной в налоговой декларации в соответствии с требованиями Налогового Кодекса, и бухгалтерской прибылью происходит из-за *постоянных и временных разниц*.

Постоянные разницы - это разницы, возникшие в текущем периоде и в последующих периодах не погашаются. Они возникают потому, что часть статей доходов и расходов, учитываемых при расчете бухгалтерской прибыли, не учитывается при расчете налогооблагаемой прибыли.

В 209 статье Налогового Кодекса перечислены расходы, не подлежащие вычету из совокупного годового дохода при подсчете налогооблагаемой прибыли. Но часть этих расходов признается расходами при подсчете бухгалтерской прибыли.

Например:

- 1) штрафы и пени, выплачиваемые в бюджет и бюджет СФ КР;
- 2) расходы, характер и размер которых не могут быть определены подтверждающими документами налогоплательщика (чеками, платежными поручениями);
- 3) превышение расходов, понесенных при эксплуатации объектов социальной сферы по перечню, утвержденному Правительством КР, над доходами, полученными при эксплуатации этих объектов;
- 4) сумма естественных потерь и убылей сверх норм, установленных действующими на территории КР нормативными правовыми актами.

Постоянные разницы влияют только на совокупный налог и не создают ни практических, ни теоретических проблем при определении налога на прибыль.

Временные разницы

Разница между бухгалтерской и налоговой прибылями, возникающая в один учетный период и реверсируемая (элиминируемая, компенсированная, уничтожаемая) в последующие, называется **временной разницей**.

Примеры возникновения временных разниц.

	Методы, используемые для целей составления финансовой	Методы, используемые для целей налогообложения
1. Счета к получению	Создание резерва по безнадежным долгам в том периоде, в котором была	Прямое списание. Списание в том периоде, когда срок исковой давности истек.
2. Ремонт основных средств	а) если затраты улучшают состояние актива, повышая его производительность сверхпервоначально рассчитанных нормативов, то эти затраты капитализируются, т.е. признаются в качестве актива. б) Затраты на ремонт основных средств признаются расходами, если они осуществляются для восстановления или сохранения будущих экономических выгод (поддерживает актив в рабочем состоянии).	Разрешается только 15% балансовой стоимости категории на конец предыдущего налогового года. Сумма, превышающая ограничение, добавляется к стоимости категории в течение налогового года и увеличивает балансовую стоимость категории.
3. Начисление амортизации основных средств	а) прямолинейный метод; б) метод производственных единиц; в) ускоренный метод: -метод суммы чисел; -метод уменьшающегося остатка.	Исчисляется по нормам, установленным для каждой группы отдельно, ст. 200 Налогового Кодекса Кыргызской Республики.

Начисление амортизации в целях налогообложения

В соответствии со ст. 200 Налогового Кодекса основные средства классифицируются на пять групп (категорий) и каждая группа имеет свою предельную ставку амортизации.

Статья 200 Налогового Кодекса. Вычеты сумм амортизационных начислений.

Подлежащие амортизации основные средства классифицируются по пяти группам со следующими предельными нормами амортизации:

1 группа. Легковые автомобили; такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности; компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных - **30 процентов**.

2 группа. Подвижной состав автомобильного транспорта: грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы. Строительное оборудование. Машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечно-прессовое оборудование; электронное и простое оборудование, сельскохозяйственные машины. Мебель для офиса. Расходы, связанные с разведкой и разработкой полезных ископаемых; нематериальные активы - **25 процентов**.

3 группа. Другие основные средства, подлежащие амортизации и расходы, приравненные к

ним - **20 процентов**.

4 группа. Железнодорожные, морские и речные транспортные средства, силовые установки и оборудование: теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель - генераторы. Устройства электропередачи и связи; трубопроводы - **10 процентов**.

5 группа. Здания, сооружения, строения - **10 процентов**.

6 группа. Расходы налогоплательщика на геологическую подготовку месторождения полезных ископаемых, проектные и инженерно-изыскательские работы и получение прав пользования недрами, на горно-капитальные и горно-подготовительные работы с целью последующей добычи полезных ископаемых, а также основные средства горнодобывающих и/или горноперерабатывающих предприятий, введенных в эксплуатацию и фактически используемые при недропользовании – **50%**.

Порядок начисления амортизации

- Начисления на амортизацию по каждой группы подсчитывающей путем применения норм амортизации балансовой стоимости к налоговой стоимости группы на конец налогового года.
- По зданиям, сооружениям и строениям (далее - строениям) амортизация начисляется на каждое строение отдельно. По истечении 20 лет со дня ввода в эксплуатацию и использования строения, каждое строение амортизируется по прямолинейному методу по норме 20% в год.
- Налогоплательщик – лизингополучатель, получивший основные средства, которые являются предметом договора финансовой аренды, амортизацию начисляет в порядке как и для своих собственных основных средств.

Налоговая стоимость группы на конец налогооблагаемого года подсчитывается следующим образом:

1. налоговая стоимость группы на начало года, определяемая как налоговая стоимость группы на конец предыдущего года, уменьшенная на сумму амортизационных отчислений, исчисленных в предыдущем году,

Плюс

2. стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года, рассчитанная по формуле $B \times (A + 0,5) / 12$, где

A – число полных месяцев, в которых основное средство фактически использовалось для получения дохода;

B – стоимость приобретенных основных средств, введенных в эксплуатацию основных средств по первоначальной стоимости.

Плюс

3. оставшаяся часть стоимости основных средств, добавленных к налоговой стоимости группы предыдущего года

Минус

4. выбывшие в течение года основные средства, по стоимости, определяемой по формуле

$$D \times (C + 0,5) / 12, \text{ где}$$

C – количество полных месяцев, оставшихся в году после месяца, в котором эти основные средства выбыли;

D – стоимость выбывающих основных средств

Минус

5. оставшаяся часть основных средств, выбывших в прошлом году.

Пример. 1 октября 2013 года фирма «Алиса» приобрела 2 компьютера за 30500 сомов каждый, с остаточной стоимостью 9000 сомов каждый и сроком эксплуатации 5 лет.

Бухгалтер фирмы начисляет амортизацию методом суммы чисел.

Решение:

1. Амортизация в учетных целях в 2013 году составит (за 3 месяца):

$$S = (5(5+1))/2 = 15 (5/15) \times 43\,000 \times (3/12) = 3\,583$$

2. Амортизация в налоговых целях составит:

А) стоимость основных средств, добавляемая к налоговой стоимости группы, определяется по следующей формуле:

$$B \times (A + 0,5) / 12, \text{ где}$$

$61\,000 \times (3 + 0,5) / 12 = 17792$ – это стоимость приобретенных основных средств, которая будет включена в налоговую стоимость группы.

Б) компьютеры относятся к 1 группе с 30% нормой амортизации, следовательно, амортизация в налоговых целях равна $17792 \times 30\% = 5338$.

3. учетную прибыль следует скорректировать (уменьшить) на полученную временную разницу.

$$\text{Бухгалтерская амортизация} - \text{Налоговая амортизация} = \text{Временная разница} \\ 3\,583 - 5338 = - 1755$$

Рассмотрим пример расчета балансовой стоимости категории на конец налогового года.

Компания «Лотос» в 2013 году на конец предыдущего налогового года имела две грузовые машины с балансовой стоимостью по 50 000 сомов и один автобус с балансовой стоимостью - 30 000 сомов, который в октябре был продан за 40 000 сомов. Также в октябре был приобретен еще один грузовой автомобиль за 80 000 сомов.

В налоговых целях грузовики и автобус относятся ко 2-й группе с предельной ставкой амортизации 25 %.

Решение:

	№1	№2	№3	№4	№5
Налоговая стоимость группы на конец предыдущего налогового года		130 000			
Минус Вычет амортизации за предыдущий налоговый год		32 500			
Плюс Стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года		23 333			
Плюс оставшаяся часть стоимости основных средств, добавленных к налоговой стоимости группы предыдущего года					
Минус стоимость выбывших в течение года основных средств		8 333			
Минус оставшаяся часть стоимости основных средств, выбывших в предыдущем году					
Равно налоговая стоимость на конец года		112 500			
Ставка амортизации	30%	25%	20%	10%	10%
Амортизация, заявленная для налоговых целей		28125			
Итого амортизация в целях НК КР:					

Рассчитаем стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года по формуле: $B \times (A + 0,5) / 12, 80\,000 \times (3 + 0,5) / 12 = 23\,333$ сома.

Рассчитаем стоимость выбывших основных средств, которые должны быть отражены в

таблице, по формуле: $D \times (C + 0,5) / 12, 40\,000 \times (2 + 0,5) / 12 = 8\,333$ сома.

Налоговая амортизация начислена в сумме 28 125 сомов.

Если налоговая стоимость группы на конец года меньше нуля, она приравнивается к нулю, при этом налогоплательщик включает в свой совокупный доход указанный отрицательный остаток.

Рассмотрим это на примере основных средств 2 группы:

	№1	№2	№3	№4	№5**
Налоговая стоимость группы на конец предыдущего налогового года		20 000			
Минус Вычет амортизации за предыдущий налоговый год		5 000			
Плюс Стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года		10 000			
Плюс оставшаяся часть стоимости основных средств, добавленных к налоговой стоимости группы предыдущего года					
Минус стоимость выбывших в течение года основных средств		30 500			
Минус оставшаяся часть стоимости основных средств, выбывших в предыдущем году					
Равно налоговая стоимость на конец года		-5 500			
Ставка амортизации	30%	25%	20%	10%	10%
Амортизация, заявленная для налоговых целей		-			
Итого амортизация в целях НК КР:					

В данном случае балансовая стоимость группы приравнивается к нулю и амортизация не начисляется, а совокупный годовой доход увеличивается на отрицательный остаток - 5500 сомов.

Если величина балансовой стоимости категории к концу года составляет меньше 100 кратных расчетных показателей, то данная сумма признается амортизационными начислениями и подлежит вычету из дохода налогоплательщика вся налоговая стоимость группы.

	№1	№2	№3	№4	№5
Налоговая стоимость группы на конец предыдущего налогового года	16 000				
Минус Вычет амортизации за предыдущий налоговый год	4 800				
Плюс Стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года	7 000				

Плюс оставшаяся часть стоимости основных средств, добавленных к налоговой стоимости группы предыдущего года					
Минус стоимость выбывших в течение года основных средств	15 000				
Минус оставшаяся часть стоимости основных средств, выбывших в предыдущем году					
Равно налоговая стоимость на конец года	3 200				
Ставка амортизации	30%	25%	20%	10%	10%
Амортизация, заявленная для налоговых целей	3 200				
Итого амортизация в целях НК КР:					

Так как налоговая стоимость группы на конец года составила сумму меньшую 100 кратных расчетных показателей, то вся налоговая стоимость группы вычитается из совокупного годового дохода *в составе амортизационных отчислений*.

Если все основные средства в категории были реализованы, переданы другому лицу или ликвидированы, то остаточная налоговая стоимость группы признается амортизационными начислениями и подлежит вычету из дохода налогоплательщика.

Рассмотрим пример по учету ремонта основных средств:

В 2013 году компанией был произведен косметический ремонт административного здания, на сумму 52 000 сомов и все расходы были отнесены на расходы периода. В налоговых целях налоговая стоимость здания на конец предыдущего года составляет 800 000 сомов, соответственно предельная сумма расхода на ремонт равна: $800\,000 * 0,15 = 120\,000$ сомов.

Следовательно, в налоговых целях компания имеет право отнести на расходы всю сумму в размере 52 000 сомов. Если бы ремонт был произведен на сумму 196 000 сомов, то сумма ремонта превысила бы предельную сумму расходов на 76 000 сомов (196 000-120 000). В этом случае предприятие в налоговых целях имеет право отнести на расходы периода только 120 000 сомов, а на 76000 сомов необходимо увеличить балансовую стоимость категории.

Учет налогового эффекта временных разниц

Налоги на прибыль признаются как расходы, понесенные предприятием в ходе получения дохода, и начисляются в том периоде, в котором возникли соответствующие доходы и расходы.

Согласно методу обязательств, будущий налоговый эффект временных разниц отражается в Отчете о прибылях и убытках как расход «Расходы по налогу на прибыль» и в Бухгалтерском балансе как обязательство «Отложенные (отсроченные) налоговые обязательства» или как актив по статье «Отложенные (отсроченные) налоговые требования».

Отложенные (отсроченные) налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенные (отсроченные) налоговые требования - это суммы налога на прибыль возмещаемые в будущих периодах.

При использовании данного метода предприятиям необходимо составить форму налоговой выверки, для корректировки учетной прибыли на разницы, возникающие между бухгалтерским и налоговым учетом.

Предприятие может иметь право на уменьшение налогооблагаемой прибыли в будущих отчетных периодах на сумму налоговых убытков прошлых периодов. Такая

операция по корректировке налогов в будущем на убытки прошлых периодов называется **пролонгацией убытков**.

При наличии такого права у предприятия возникает актив, выгода от которого заключается в уменьшении налоговых обязательств в будущих периодах. Данный актив является отложенным налоговым активом. Однако сумма признанного налогового актива «Отложенное налоговое требование: пролонгация убытка» должна быть вероятной к возмещению. Для признания отложенного налогового актива, связанного с пролонгацией убытка, необходимо наличие достаточных налогооблагаемых разниц или других достаточных доказательств о том, что у предприятия в будущем будет достаточно налогооблагаемой прибыли, чтобы воспользоваться пролонгацией в будущем. В противном случае право на пролонгацию не будет отражено в отчетности из-за отсутствия вероятности этим правом воспользоваться.

Иллюстративная форма налоговой выверки для формирования проводки по налогу на прибыль

Государственная налоговая инспекция _____

Наименование предприятия _____

Идентификационный код _____

Учетная прибыль (убыток), указываемая в финансовых отчетах, согласно стандартам бухучета: _____

Корректировки учетной прибыли: А)

Постоянные разницы

Учетная прибыль, откорректированная на постоянные разницы _____

Ставка налога, %

Расходы (доходы) по налогу на прибыль

Б) Временные разницы

Налогооблагаемая прибыль

(Учетная прибыль, откорректированная на сумму постоянных и временных разниц)

Ставка налога, %

Налог на прибыль к оплате

Отсроченный налог на прибыль

РУКОВОДСТВО К ЗАПОЛНЕНИЮ ФОРМЫ НАЛОГОВОЙ ВЫВЕРКИ:

1. По строке «Учетная прибыль / убыток согласно МСФО» - записать прибыль до налога, рассчитанную согласно МСФО;
2. Откорректировать учетную прибыль/ убыток на постоянные разницы, которые возникли между используемыми методами МСФО и требованиями Налогового Кодекса;
3. Определить расходы по налогу на прибыль:

$$\text{Расходы по налогу на прибыль} = \text{Прибыль/убыток, откорректированный на постоянные разницы} \times \text{Ставка налога \%}$$

4. Отразить возникшие временные разницы и откорректировать сумму, полученную по строке «Прибыль / убыток откорректированный на постоянные разницы». Полученный результат записать по строке «Налогооблагаемая прибыль»;
5. Рассчитать налог на прибыль к оплате:
6. Определить отсроченный налог на прибыль:

$$\text{Налог на прибыль к оплате} = \text{Налогооблагаемая прибыль} \times \text{Ставка налога \%}$$

(Учетная прибыль скорректированная на сумму постоянных и временных разниц)

$$\text{Отсроченный налог на прибыль по временным разницам} = \text{Расходы по налогу на прибыль} - \text{Налог на прибыль к оплате}$$

Раскрытие информации

Основные компоненты расхода по налогу (возмещения налога) должны раскрываться отдельно.

Компоненты расхода по налогу (возмещения налога) могут включать:

- а) текущие расходы по налогу (возмещение налога);
- б) любые корректировки, признанные в периоде для текущего налога предшествующих периодов;
- в) сумму отложенного расхода по налогу (возмещение налога), связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- г) сумму отложенного расхода по налогу (возмещение налога), связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых налогов и др.;
- д) сумму выгоды от ранее не признанного налогового убытка, налогового кредита предшествующего периода, которые используются для уменьшения отложенного расхода по налогу.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

- а) совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счет капитала;
- б) расходы по налогу (возмещение налога) относящиеся к непредвиденным статьям, признанным в течение периода;
- в) объяснение изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предшествующим отчетным периодом.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ

Задание 1.

31 декабря 2013 года Торговая компания «Вега» заканчивает отчетный период.

Ниже представлен не полностью законченный заполненный Отчет о прибылях и убытках за 2013 год.

Дополнительная информация об основных средствах, приобретенных 1 января 2011 года.

1. Основные средства компании были приобретены:

- Административное здание - первоначальная стоимость 2.000.000 сом, остаточная 200.000 сом, срок службы - 20 лет, используется прямолинейный метод амортизации.
- Офисное оборудование - первоначальная стоимость 400.000 сом, остаточная 50.000 сом, срок службы - 5 лет, амортизируется методом уменьшающегося остатка.

2. В начале июля 2013 года был сделан капитальный ремонт здания на сумму 200.000 сомов, после чего срок эксплуатации здания увеличился еще на 10 лет. В налоговых целях сумма расходов на ремонт по каждой категории вычитается в пределах 15 % налоговой стоимости группы на начало налогового года.

3. Расходы по безнадежным долгам составили 20.000 сом. Для налоговых целей расходы по безнадежным долгам не признаются вычетами в течение трех лет.

4. В 2013 году штрафы составили 5.000 сомов, штрафы, пени для налоговых целей не являются вычетами из совокупного годового дохода.

Требуется:

1. Рассчитать амортизационные отчисления на основные средства торговой компании «Вега».
2. Используя таблицу расчета налоговой амортизации, подсчитать сумму амортизации для налоговых целей.
3. Заполнить форму налоговой выверки.
4. Сделать журнальную проводку, отражающую налог на прибыль компании, ставка налога 10 %.
5. Заполнить отчет о прибылях и убытках до конца.

РАБОЧАЯ ТАБЛИЦА НАЛОГОВАЯ АМОРТИЗАЦИЯ*

	№1	№2	№3	№4	№5
Налоговая стоимость группы на конец предыдущего налогового года					
Минус Вычет амортизации за предыдущий налоговый год					
Плюс Стоимость основных средств, добавленных к группе в течение налогового года					
Плюс оставшаяся часть стоимости основных средств, добавленных к налоговой стоимости группы предыдущего года					
Минус стоимость выбывших в течение года основных средств					

Минус оставшаяся часть стоимости основных средств, выбывших в предыдущем году					
Равно налоговая стоимость на конец года					
Ставка амортизации	30%	25%	20%	10%	10%
Амортизация, заявленная для налоговых целей					
Итого амортизация в целях НК КР:					

Иллюстративная форма налоговой выверки для формирования проводки по налогу на прибыль

Государственная налоговая инспекция

—

Наименование предприятия

—

Идентификационный код

—

Учетная прибыль (убыток), указываемая в финансовых отчетах, согласно стандартам бухучета: _____

Корректировки учетной прибыли:

А) Постоянные разницы

Учетная прибыль, откорректированная на постоянные разницы _____

Ставка налога, % _____

Расходы (доходы) по налогу на прибыль _____

Б) Временные разницы

Налогооблагаемая прибыль _____

(Учетная прибыль, откорректированная на
сумму постоянных и временных разниц)

Ставка налога, % _____

Налог на прибыль к оплате _____

Отсроченный налог на прибыль _____

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

За период с 1 января по 31 декабря 2013 г.

Предприятие:	Компания «Вега»
Отрасль:	Торговля
Форма собственности:	Частная
Адрес:	г.Бишкек, ул.Токтогула,205
Единица измерения (сом), (тыс. сом).	
Ф.И.О. номер телефона главного бухгалтера:	_____
<u>Основной доход от операционной деятельности</u>	<u>650</u>
<u>000</u>	
<u>Себестоимость реализации товаров, услуг</u>	<u>200</u>
<u>000</u>	
<u>Валовая прибыль</u>	<u>450</u>
<u>000</u>	
<u>Доходы и расходы от прочей операционной деятельности</u>	
<u>Прочие доходы от операционной деятельности</u>	_____
<u>Прочие расходы от операционной деятельности</u>	_____
<u>Итого: доходы (расходы) от прочей операционной деятельности</u>	_____
<u>Операционные расходы периода:</u>	_____
<u>Расходы по реализации</u>	<u>64</u>
<u>400</u>	
<u>в том числе амортизация</u>	_____
<u>Общие административные расходы</u>	<u>24</u>
<u>900</u>	
<u>в том числе амортизация</u>	_____
<u>Итого операционные расходы</u>	_____
<u>Прибыль (убыток) от операционной деятельности</u>	_____
<u>Доходы и расходы от неоперационной деятельности</u>	_____
<u>Доходы от инвестиций</u>	<u>22</u>
<u>000</u>	
<u>Расходы по процентам</u>	<u>(2</u>
<u>460)</u>	
<u>Доходы (убытки) от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой</u>	_____
<u>Прочие неоперационные доходы и расходы</u>	<u>12</u>
<u>010</u>	
<u>Итого доходы и расходы от неоперационной деятельности</u>	<u>31</u>
<u>550</u>	
<u>Прибыль (убыток) до вычета налогов</u>	_____
<u>Расходы по налогу на прибыль</u>	_____
<u>Прибыль (убыток) от обычной деятельности</u>	_____
<u>Чрезвычайные статьи за минусом налога на прибыль</u>	_____
<u>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</u>	_____