

МРНТИ 06.35.31
УДК 657 (075.8)

<https://doi.org/10.46914/1562-2959-2020-1-4-141-146>

Р.Н. НУРГАЛИЕВА,¹

к.э.н., доцент.

А.Н. ТОКСАНОВА,²

д.э.н., профессор.

М.С. ЕРЖАНОВ,³

д.э.н., профессор.

Карагандинский экономический
университет Казпотребсоюза.¹

Казахский университет экономики,
финансов и международной торговли.²

Университет «Туран»³

РАЗРАБОТКА УЧЕТНОЙ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ: МОДЕЛИ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аннотация

В статье отмечено, что статусу, форме и разработке содержания учетной и налоговой политики до сих пор не уделяется достаточного внимания. Анализ действующих в настоящее время форм учетной и налоговой политики имеет существенные недостатки и пробелы. В теоретических изданиях Казахстана принято нормативные законодательные акты РК подразделять на 4 уровня. Учетная политика, занимая четвертый уровень среди нормативных документов РК, к сожалению, до сих пор не получила должной оценки и должного места в организации национальной системы учета. Трудные к пониманию обороты речи в русском и казахском переводах МСФО создают препятствия как в применении МСФО на практике, так и в разработке на предприятиях локальной учетной и налоговой политики. В статье рекомендованы конкретные примеры в методологический раздел учетной и налоговой политики «Модели признания, оценки и учета основных средств – класс «Персональные компьютеры и офисное оборудование». На цифровых примерах двух таблиц показаны в динамике учетные записи и стоимостное движение персональных компьютеров: стадия приобретения, текущего признания и прекращения признания. Оформленная и утвержденная учетная и налоговая политика, должна иметь статус нормативного документа для внутреннего использования и предъявляться для ознакомления всем контролирующим и вышестоящим органам.

Ключевые слова: учетная политика, методы, способы учета, модели оценки, основные средства, финансовый результат, профессионализм, нормативные документы.

Термин «учетная политика» впервые появился с началом реформирования национальной системы учета Казахстана и внедрения Казахстанских стандартов бухгалтерского учета (КСБУ). Опыт применения КСБУ более десятка лет на практике не привел к заметным сдвигам в перестройке мышления основной массы специалистов учета. Не пришло и понимание важности учетной политики как основы ведения учета и составления финансовой отчетности. В эти годы формированием и утверждением учетной политики занимались бухгалтерии предприятий крупного бизнеса, а фирмы и компании, относящиеся к малому и среднему бизнесу, чаще всего игнорировали данный документ. Сказывался и низкий профессионализм бухгалтерских кадров, привыкших работать по советским законам и правилам. Эти обстоятельства тормозили понимание новых терминов, в том числе понятия «учетная политика».

В теоретических изданиях Казахстана принято нормативные законодательные акты РК подразделять на 4 уровня. Учетная политика, занимая четвертый уровень среди нормативных документов РК, к сожалению, до сих пор не получила должной оценки и должного места в организации национальной системы учета. Трудные к пониманию обороты речи в русском и казахском переводах МСФО создают препятствия как в применении МСФО на практике, так и в разработке на предприятиях локальной учетной и налоговой политики.

Проблемами теории и практики разработки локальной учетной политики мы начали заниматься с первых дней возникновения данного термина. В казахстанском еженедельнике «Бюллетень бухгалтера» № 37 за 1997 г. нами опубликована статья, посвященная проблемам формирования формы, содержания и назначения учетной политики предприятия, где, кроме этого, нами было рекомендовано разрабатывать не только учетную политику, но и в ее составе мы

рекомендовали формировать налоговую учетную политику. Данное предложение было реализовано в редакции Налогового кодекса (с 1 января 2009 г.), который обязал налогоплательщиков составлять налоговую учетную политику. Поэтому налоговую учетную политику мы рекомендуем рассматривать как составную часть учетной политики и далее называть этот документ «Учетная и налоговая политика» (УНП).

Проблемы формирования УНП нами представлялись в научных статьях и материалах научных журналов Испании, Венгрии, в международных научных конференциях, на семинарах-совещаниях с работниками Налогового комитета РК. Предложения по решению некоторых проблем учетной и налоговой политики были освещены в трех изданиях учебного пособия «Налоговый учет», в учебнике под грифом МОН РК «Финансовый учет–2» и последующих изданиях. В 2016 г. нами издана монография «Теория и практика формирования учетной и налоговой политики предприятий» в Германии в издательстве «LAP LAMBERT Academic publishing». В 2017 г. получены авторские свидетельства на два электронных учебника «Налоговый учет» и «Основы учетной политики предприятий» [1–5].

В процессе проведенных исследований нами осуществлен анализ действующих на практике форм УНП: АО «Водоканал» г. Астаны, ТОО «Астык», ИП Садиковой Л.И. Основным недостатком большинства исследованных форм учетной и налоговой политики – это большой объем содержания, где в каждом разделе приводятся известные всем термины и определения: денежных средств, запасов, основных средств, доходов, расходов и другие понятия. Если бы убрать из содержания известные термины и скопированные тексты, то объем этого документа сократился бы примерно на 1/3 текста. К числу других недостатков анализированных форм относятся:

- ♦ отсутствие самостоятельного раздела налоговой учетной политики;
- ♦ формулировка текста неконкретная и носит описательный характер из учебников и учебных пособий;
- ♦ в содержании учетной политики отсутствует разделение на требуемые разделы;
- ♦ отсутствует рабочий план счетов предприятия;
- ♦ присутствуют в тексте каждого раздела перечни типовых форм документов, которые можно было отметить по присвоенному им номеру из приказа Минфина;
- ♦ используемые нормативные документы и другие источники следует привести в начале или в конце документа как самостоятельный подраздел.

Форма и объем содержания учетной политики разных предприятий различается. Учетная политика должна иметь следующие разделы:

- 1) организационно-технический раздел;
- 2) методологический для всех видов бухгалтерского учета;
- 3) налоговая учетная политика;
- 4) рабочий план счетов на базе типового плана счетов.

По участкам учета разделы 2 и 3 должны иметь конкретные способы и приемы, расчеты и формы составляемых учетных и налоговых документов. В развитие данного предложения мы предлагаем следующий пример.

Модели оценки и учета основных средств – класс «Персональные компьютеры (ПК) и офисное оборудование».

Например, компания приобрела партию персональных компьютеров (ПК) за 11 млн 900 тыс. тг – это цена покупки; доставка их обошлась в 30 тыс. тг; наладка и установка программ на ПК обошлась в 70 тыс. тг. Тогда себестоимость ПК при первоначальном признании составит 12 млн тг. Таким образом, первоначально ПК признаются и оцениваются по себестоимости. В дальнейшем они оцениваются и отражаются в учете по-разному, в зависимости от источников приобретения, направления выбытия и прекращения признания.

Модель оценки и учета – по фактическим затратам (себестоимости).

На начало 2015 г. при создании бизнеса по коммерческой деятельности себестоимость купленных ПК составляет 12 млн тг. Срок полезной службы установлен в 5 лет. Годовая норма амортизации – 20%. Годовая сумма амортизации – 2,4 млн тг. В 2019 г. ПК проданы по договорной справедливой стоимости в 1,8 млн тг.

На конец 2017 г. проведена процедура обесценения ПК на 0,2 млн тг (справедливая стоимость – 4,6 млн тг).

Таблица 1 – Модель оценки и учета – по фактическим затратам (себестоимости)

Годы (сроки) использования	Признание и оценка			
	Первоначальное признание и оценка – по себестоимости	Последующее признание и оценка (себестоимость минус амортизация и обесценение)	Прекращение признания и оценка	Отражение в отчетности на 31.12. Балансовая стоимость
2015	12	9,6 (12–2,4)		9,6
2016		7,2 (9,6–2,4)		7,2
2017		4,8 (7,2–2,4–0,2)		4,6
2018		2,2 (4,6–2,4)		2,2
2019			Продажная стоимость –1,8	0

Примечание – Составлено авторами.

Учетные записи по модели оценки и учета – по фактическим затратам (без субсчетов, которые зависят от рабочего плана счетов конкретных предприятий).

1. Покупка ПК в 2015 г. отражается в учете: Дебет 2410 Кредит 3310, сумма 12 млн тг.

2. Начислены амортизационные отчисления: Дебет 7210 Кредит 2420. Суммы в:

2015 г. = 2,4 млн тг;

2016 г. = 2,4 млн тг;

2017 г. = 2,4 млн тг;

2018 г. = 2,4 млн тг.

3. Обесценение ПК на конец 2017 г. отражается:

Дебет 7420 Кредит 2430 0,2 млн тг

Дебет 2430 Кредит 2410 0,2 млн тг.

4. Продажа ПК в 2019 г. за 1,8 млн тг.

Дебет 7410 Кредит 2410 2,2 млн тг.

Дебет 1210 Кредит 6210 1,8 млн тг.

В результате этих операций данная партия ПК продана по цене ниже балансовой стоимости. Возможно, компания пошла на данный шаг по разным причинам:

- ♦ быстрее избавиться от устаревших моделей ПК, с тем чтобы обновить парк персональных компьютеров;

- ♦ вышестоящая компания или собственник дарят новую партию ПК;

- ♦ продает и ликвидирует бизнес или часть бизнеса и др.

Особенности модели оценки учета основных средств по фактическим затратам (себестоимости):

- ♦ периодически согласно установленным методам и правилам УНП начисляются амортизационные отчисления;

- ♦ при сравнении со справедливой стоимостью класса основных средств на конец года возникает необходимость проведения процедур обесценения;

- ♦ ежегодно меняется балансовая стоимость классов основных средств.

На практике исторически, с давних времен эта модель оценки и учета получила наибольшее распространение. Многие компьютерные бухгалтерские программы настроены на данную модель оценки и учета долгосрочных активов.

Модель оценки и учета – по справедливой стоимости.

Рассмотрим этот же пример. Компания на начало 2015 г. при создании бизнеса по коммерческой деятельности приобрела партию ПК. Себестоимость купленных ПК составляет 12 млн тг. Согласно УНП выбрана модель оценки и учета по справедливой стоимости. В 2019 г. ПК продаются по цене 1,8 млн тг и прекращается учет этой партии ПК (таблица 2, стр. 144).

Учетные записи по модели справедливой стоимости (без субсчетов, которые зависят от рабочего плана счетов конкретных предприятий).

1. Покупка партии ПК в начале 2015 г. Дебет 2410 Кредит 3310, 12 млн тг.

2. На 31.12.2015 г. справедливая стоимость = 10 млн тг, значит, произошло снижение стоимости. Дебет 5610 Кредит 2410, 2 млн тг.

3. На 31.12.2016 г. справедливая стоимость 10,5 млн тг, значит, произошло увеличение стоимости на 0,5 млн. Дебет 2410 Кт 5610, 0,5 млн тг.

4. На 31.12.2017 г. справедливая стоимость = 8,3 млн. Значит, произошло снижение стоимости на 2,2 млн тг. Дебет 5610 Кредит 2410, 2,2 млн тг.

5. На 31.12.2018 г. справедливая стоимость резко снизилась, значит, произошло снижение стоимости на 3,7 млн тг и она стала 4,6 млн тг.

6. В 2019 г. ПК проданы за 1,8 млн тг. На дату продажи в 2019 г. справедливая стоимость ПК стала 3,0 млн тг.

Дебет 7410 Кредит 2410 3,0 млн тг.

Дебет 5610 Кредит 2410 1,6 млн тг.

Дебет 1210 Кредит 6210 1,8 млн тг.

Таблица 2 – Модель оценки и учета – по справедливой стоимости

Годы (сроки) использования	Признание и оценка			
	Первоначальное признание и оценка – себестоимость = справедливая стоимость	Последующее признание и оценка = справедливая стоимость	Прекращение признания и оценка = справедливая стоимость на основе договора продажи	Отражение в отчетности на 31.12. – справедливая стоимость
2015	12			10
2016		10		10,5
2017		10,5		8,3
2018		8,3		4,6
2019		4,6	Продажная стоимость 1,8	0

Примечание – Составлено авторами.

Особенности модели оценки и учета – по справедливой стоимости:

- ♦ счета расходов от обесценения и резервов от обесценения не применяются;
- ♦ разницы между справедливой стоимости разных лет отражаются: увеличение на кредите счетов 5610, 5710, а снижение – на дебете счетов 5610, 5710. Значит, увеличивается или уменьшается финансовый результат отчетного года;
 - ♦ тест на обесценение не проводится;
 - ♦ амортизационные отчисления не рассчитываются.

В течение всего срока использования основных средств на конец каждого года в финансовой отчетности показывается справедливая стоимость, изменения которой отражаются в учете как увеличение или уменьшение справедливой стоимости долгосрочных активов через уменьшение или увеличение счета 5610 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» или 5710 «Итоговая прибыль (итоговый убыток)». Причем для определения справедливой стоимости и отражения ее в финансовой отчетности существуют специальные методы и способы, которые также закрепляются в УНП. Приведенные примеры моделей учета класса «ПК и офисное оборудование», на наш взгляд, применимы и для других классов основных средств и являются самостоятельным подразделом методологического раздела УНП.

Учетная и налоговая политика предприятий утверждается руководителем или собственником предприятия. Учетная политика должна иметь печатный вид, с подписями руководителей и заверена гербовой печатью. Текст этого документа в отношении требуемых разделов, должен быть конкретным и содержательным.

Таким образом, оформленная и утвержденная учетная и налоговая политика должна иметь статус нормативного документа для внутреннего использования и предъявляться для ознакомления всем контролирующим и вышестоящим органам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1 Нургалиева Р.Н. Налоговый учет: учеб. пособие. – 3-е издание. – КЭУ, 2010.
- 2 Нургалиева Р.Н. Финансовый учет-2: учебник. – МОН РК, 2012. – 321 с.
- 3 Нургалиева Р.Н. Теория и практика формирования учетной и налоговой политики предприятий: монография. – Германия: Изд-во «LAP LAMBERT», 2016. – 98 с.
- 4 Нургалиева Р.Н. Налоговый учет: программа для ЭВМ: электронный учебник. Свидетельство о государственной регистрации Министерства юстиции РК № 2021 от 15 августа 2017 г.
- 5 Нургалиева Р.Н. Основы учетной политики: программа для ЭВМ: электронный учебник. Свидетельство о государственной регистрации Министерства юстиции РК № 2762 от 20 ноября 2017 г.

SPISOK LITERATURY

- 1 Nurgalieva R.N. Nalogovyi uchet: ucheb. posobie. – 3-e izdanie. – KEU, 2010.
- 2 Nurgalieva R.N. Finansovyi uchet-2: uchebник. – MON RK, 2012. – 321 s.
- 3 Nurgalieva R.N. Teoriya i praktika formirovaniya uchetnoi i nalogovoi politiki predpriyatii: monografiya. – Germaniya: Izd-vo «LAP LAMBERT», 2016. – 98 с.
- 4 Nurgalieva R.N. Nalogovyi uchet: programma dlya EVM: elektronnyi uchebник. Svidetel'stvo o gosudarstvennoi registratsii Ministerstva yustitsii RK № 2021 ot 15 avgusta 2017 g.
- 5 Nurgalieva R.N. Osnovy uchetnoi politiki: programma dlya EVM: elektronnyi uchebник. Svidetel'stvo o gosudarstvennoi registratsii Ministerstva yustitsii RK № 2762 ot 20 noyabrya 2017 g.

Р.Н. НУРГАЛИЕВА,¹

Э.Ф.К., доцент.

А.Н. ТОКСАНОВА,²

Э.Ф.Д. профессор.

М.С. ЕРЖАНОВ,³

Э.Ф.Д., профессор.

Қазтұтынуодағы Қарағанды
экономикалық университеті.¹

Қазақ экономика, қаржы және
халықаралық сауда университеті.²

«Тұран» университеті³

**ЕСЕПТІК ЖӘНЕ САЛЫҚ САЯСАТЫНЫҢ ДАМУЫ:
НЕГІЗГІ ҚҰРАЛДАРДЫ БАҒАЛАУ ЖӘНЕ ЕСЕПКЕ АЛУ ҮЛГІЛЕРІ**

Андатпа

Мақалада бухгалтерлік есеп және салық саясатының мәртебесі, нысаны және мазмұнының дамуына әлі де болса жеткілікті көңіл бөлінбейтіндігі атап көрсетілген. Есеп және салық саясатының қолданыстағы нысандарын талдауда айтарлықтай кемшіліктер мен олқылықтар бар. Қазақстанның теориялық басылымдарында ҚР нормативтік заңнамалық актілері 4 деңгейге бөлінген. ҚР нормативтік құжаттарының арасында төртінші деңгейді иеленген есеп саясаты, өкінішке орай, әлі күнге дейін ұлттық есеп жүйесін ұйымдастыруда тиісті баға мен тиісті орынға ие болған жоқ. ҚЕХС орыс және қазақ аудармаларындағы түсіну қиын сөздер ҚЕХС практикада қолдануға да, кәсіпорындарда жергілікті есеп және салық саясатын әзірлеуге де кедергі келтіреді. Мақалада бухгалтерлік есеп және салық саясатының «Негізгі құралдарды тану және бағалау мысалдары – «Дербес компьютерлер және кеңсе техникасы» сыныптары» әдістемелік бөлімінде нақты мысалдар ұсынылады. Екі кестенің сандық мысалдарында динамикада жеке компьютерлердің есептік жазбалары мен шығындар қозғалысы көрсетілген: сатып алу, ағымдағы тану және тану кезеңі. Ресімделген және бекітілген есеп және салық саясаты ішкі пайдалануға арналған нормативтік құжат мәртебесіне ие болу және танысу үшін барлық бақылау және жоғары тұрған органдарға ұсынылу керек.

Тірек сөздер: есеп саясаты, әдістер, есепке алу әдісі, бағалау модельдері, негізгі құралдар, қаржылық нәтиже, кәсібилік, нормативтік құжаттар.

R.N. NURGALIEVA,¹
c.e.s., associate professor.

A.N. TOKSANOVA,²
d.e.s., professor.

M.S. ERZHANOV,³
d.e.s., professor.

Karaganda Economic University
of Kazpotrebsoyuz.¹

Kazakh University of Economics,
Finance and International Trade.²

Turan University³

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND TAX POLICIES: ASSESSMENT MODELS AND ACCOUNTING OF FIXED ASSETS

Abstract

The article notes that the status, form and development of the content of the accounting and tax policy is still not given sufficient attention. The analysis of the current forms of accounting and tax policy has significant shortcomings and gaps. It is common to divide the normative legal acts of the Republic of Kazakhstan into 4 levels in the theoretical publications of Kazakhstan. Accounting policy, which occupies the fourth level among the regulatory documents of the Republic of Kazakhstan, unfortunately, has not yet received a proper assessment and proper place in the organization of the national accounting system. Difficult to understand turns of speech in Russian and Kazakh translations of IFRS create obstacles both in applying IFRS in practice and in developing local accounting and tax policies at enterprises. The article recommends specific examples in the Methodological section of accounting and tax policy “Examples of recognition and valuation of fixed assets – class” Personal computers (PCs) and office equipment”. In the context of the two tables, the dynamics of the accounting records of the movement of this class of assets from the stage of acquisition, current recognition and derecognition are shown. The issued and approved accounting and tax policy should have the status of a regulatory document for internal use and be presented for review to all regulatory and higher-level bodies.

Key word: accounting policies, methods, methods of accounting, assessment models, fixed assets, financial results, professionalism, regulatory documents.