

# ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПРАВИТЕЛЬСТВА КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

г.Бишкек, от 7 октября 2010 года N 231

## О вопросах ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Кыргызской Республике субъектами предпринимательства, некоммерческими организациями (за исключением бюджетных учреждений)

(В редакции постановления Правительства КР от [11 ноября 2013 года N 609](#))

В целях приведения нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствие с законами Кыргызской Республики "[О нормативных правовых актах Кыргызской Республики](#)" и "[О бухгалтерском учете](#)" Правительство Кыргызской Республики постановляет:

1. Утвердить прилагаемые:

- [Положение](#) о документообороте в бухгалтерском учете субъектов предпринимательства, некоммерческих организаций (за исключением бюджетных учреждений);

- (Утратил силу в соответствии с [постановлением](#) Правительства КР от 11 ноября 2013 года N 609)

- [Инструкцию](#) по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства, некоммерческих организаций (за исключением бюджетных учреждений).

(В редакции постановления Правительства КР от [11 ноября 2013 года N 609](#))

2. Контроль за исполнением настоящего постановления возложить на Государственную службу регулирования и надзора за финансовым рынком при Правительстве Кыргызской Республики.

3. Настоящее постановление вступает в силу со дня официального опубликования.

*Опубликован в газете "Эркин Тоо" от 12 октября 2010 года N 96*

Президент Кыргызской  
Республики

Р.Отунбаева

Утверждено

постановлением Правительства  
Кыргызской Республики  
от 7 октября 2010 года N 231

ПОЛОЖЕНИЕ  
о документообороте в бухгалтерском учете субъектов  
предпринимательства, некоммерческих организаций  
(за исключением бюджетных учреждений)

Глава 1. Общие положения

Глава 2. Документирование хозяйственных операций и  
документооборот

§1. Понятие документооборота

§2. Классификация бухгалтерских документов

Глава 3. Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам

§1. Форма и реквизиты первичных учетных документов

§2. Оформление типичных ситуаций с помощью первичных  
документов

§3. Право подписи первичных документов

§4. Регистры бухгалтерского учета

§5. Исправление ошибочно сделанных записей в первичных  
документах и регистрах бухгалтерского учета

§6. Пропажа или гибель бухгалтерских документов и их  
восстановление

§7. Порядок изъятия бухгалтерских документов

§8. Порядок хранения бухгалтерских документов

Приложение. Примерный график документооборота

Глава 1

Общие положения

1. Настоящее Положение разработано в соответствии с Законом Кыргызской Республики "О бухгалтерском учете" и устанавливает порядок создания, принятия и отражения в учете, а также хранения первичных учетных документов и бухгалтерских регистров.

Глава 2

Документирование хозяйственных  
операций и документооборот

2. Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах;

- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;

- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

3. Все хозяйственные операции, осуществляемые субъектом, должны оформляться документами, являющимися первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

4. Документ - это письменное свидетельство, составленное в определенном настоящим Положением порядке и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

5. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников субъекта.

6. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы (регистры).

7. Бухгалтерские записи производятся ручным способом на бумажных носителях и (или) с помощью компьютеризированной системы ведения учета.

## §1. Понятие документооборота

8. Документооборот – движение документов у субъекта от их создания или получения от других организаций до принятия к учету, обработки и передачи в архив.

1) Этапами документооборота являются:

- а) составление документа у субъекта или получение со стороны;
- б) поступление документа в бухгалтерию;
- в) проверка документа: по форме, арифметически, по существу;
- г) обработка документа: запись проводок, включение документов в регистры;
- д) передача документа в архив.

Понятие документооборота предусматривает составление графика прохождения документов, контроль за правильным оформлением документов и соответствующим отражением операций на счетах бухгалтерского учета.

График документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением субъекта, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя субъекта. Главный бухгалтер может привлечь для составления графика другие службы.

На начальном этапе работы по составлению графика документооборота главный бухгалтер устанавливает круг лиц, которые обращаются с первичными документами.

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

После составления графика, до каждого лица, участвующего в документообороте, официально доводятся правила оформления первичных документов и сроки их представления в бухгалтерию.

Приказом устанавливается ответственность за несвоевременное представление документов в бухгалтерию. Главный бухгалтер своим распоряжением по бухгалтерии обязывает принимать только те документы, которые оформлены в установленном порядке.

2) Примерный график документооборота (в приложении).

Работники субъектов (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и другие) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения субъекта, которым представляются указанные документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота у субъекта осуществляет главный бухгалтер.

3) Номенклатура дел в бухгалтерии.

Для упорядочения количества издаваемых и получаемых документов ведется номенклатура дел в соответствии с классификацией по назначению (см. параграф 2).

Каждый полученный документ, пройдя обработку, подшивается в папку-дело. Все папки, находящиеся в подразделении, образуют номенклатуру дел.

Список дел оформляется следующим образом:

- индекс дела (номер на папке) может состоять из присвоенного подразделению номера и внутреннего номера;
- наименование дела (заголовки);
- количество дел в папке (заполняется при формировании папки);
- срок хранения;
- примечание (может указываться перечень которого устанавливается срок хранения документов).

## §2. Классификация бухгалтерских документов

9. Разнообразие применяемых документов и особенности их использования в учетном процессе предполагают необходимость их классификации.

10. Документы бухгалтерского учета классифицируются по различным признакам:

- по назначению;
- содержанию хозяйственных операций;
- степени обобщения учетной информации;
- способу охвата операций;
- числу учитываемых операций;
- месту составления;
- способу заполнения;
- основанию носителя;
- срокам хранения.

1) По назначению бухгалтерские документы разделяются на четыре группы:

- организационно-распорядительные;
- оправдательные (исполнительные);
- комбинированные;
- документы бухгалтерского оформления.

К организационно-распорядительным документам относятся приказы, распоряжения, указания, доверенности и т.п. Эти документы содержат распоряжение, разрешение, поручение либо право на проведение хозяйственной операции. Информация, содержащаяся в этих документах, не заносится в учетные регистры, так как в них не отражается сам факт совершения операции.

К оправдательным (исполнительным) документам относятся накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и т.п. Оправдательные документы составляются в момент совершения операции, отражая ее исполнение, и представляют собой источник первичной учетной информации или первый этап учетного процесса. Информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры.

Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, такие документы относятся к комбинированным (платежная ведомость, расходный кассовый ордер).

Документы бухгалтерского оформления заполняются бухгалтером для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений. Это различные расчеты и справки, которые играют вспомогательную роль и составляются для облегчения и ускорения работы бухгалтерии (справка бухгалтерии на сторнирование ошибочно сделанной записи, распределение прибыли субъекта, общепроизводственных, общехозяйственных, внепроизводственных расходов и др.). Информация из таких документов также заносится в учетные регистры.

2) По содержанию хозяйственных операций бухгалтерские документы подразделяются на следующие группы:

- материальные документы отражают движение товарно-материальных ценностей (акт приема-передачи основных средств, ведомость расхода материалов и т.д.);
- денежные документы - по оформлению операций с наличными и безналичными средствами (платежное поручение, чек на получение денежных средств, квитанция на взнос наличными и т.д.);
- расчетные документы - по оформлению расчетных взаимоотношений с партнерами по возникшим обязательствам (счета-фактуры, расчетно-платежные ведомости и т.д.).

3) По степени обобщения учетной информации бухгалтерские документы подразделяются на следующие группы:

- первичные документы - составляются в момент совершения хозяйственной операции, являются основой учетного процесса;
- сводные (вторичные) документы - используются для обобщения учетной информации, зафиксированной в первичном документе; в укрупненном виде представляют показатели, используемые в качестве дополнительных сведений об учитываемых объектах (авансовый отчет, отчет о движении горюче-смазочных материалов и т.д.).

4) По способу охвата операций и кратности использования бухгалтерские документы подразделяются на следующие группы:

- разовые документы - используются для отражения одной или нескольких однородных хозяйственных операций, совершаемых и фиксируемых в документе одновременно;
- накопительные документы - используются для регистрации и накопления однородных хозяйственных операций, совершаемых в разное время и в течение

определенного периода – недели, декады, месяца. Разновидностью накопительных документов являются группировочные документы, в которых первичные данные группируются по определенным признакам, необходимым для дальнейшей обработки информации (ведомость распределения накладных расходов, справка бухгалтерии на списание калькуляционной разницы и т.д.).

5) По числу учитываемых операций бухгалтерские документы подразделяются на следующие группы:

- однострочные документы – содержащие одну учетную позицию;
- многострочные документы – содержащие две и более учетных позиций.

6) По месту составления бухгалтерские документы подразделяются:

- внутренние документы – составляются для оформления внутренних хозяйственных операций субъекта;
- внешние документы – поступают от других субъектов, отражают хозяйственные отношения с другими субъектами (счета-фактуры, платежные поручения и т.д.).

7) По способу заполнения (техника оформления) бухгалтерские документы подразделяются:

- вручную;
- при помощи компьютерной техники.

8) По основанию носителя бухгалтерские документы подразделяются:

- бумажные;
- электронные.

9) По срокам хранения бухгалтерские документы подразделяются:

- постоянные;
- долгосрочные;
- краткосрочные.

### Глава 3

#### Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам

11. Для правильной организации бухгалтерского учета и своевременного отражения хозяйственных операций на счетах необходимо строго соблюдать требования по составлению документов.

12. Записи в регистрах бухгалтерского учета делаются на основании первичных учетных документов, фиксирующих факт совершения операции.

13. Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным непосредственно по окончании операции. Это требование связано с тем, что основным назначением первичных учетных данных является фиксация факта совершения хозяйственной операции.

14. Записи в первичных документах должны производиться чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, компьютерной техники и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

15. Запрещается использовать для записей простой карандаш. Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

16. Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть пронумерованы в порядке, установленном субъектами, министерствами и ведомствами (нумератором, типографским способом).

#### §1. Форма и реквизиты первичных учетных документов

17. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах межведомственных форм первичной учетной документации. Если специфика деятельности субъекта предполагает создание собственных форм первичного учета, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дата и место составления документа;
- наименование субъекта, от имени (по поручению) которого составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражениях;

- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

- личные подписи указанных лиц.

18. Отсутствие в первичном учетном документе какого-либо из обязательных реквизитов является нарушением правил ведения бухгалтерского учета и может стать причиной применения к субъекту финансовых санкций, так как ненадлежащим образом оформленные документы не являются подтверждением факта совершения хозяйственной операции.

19. В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты:

- код формы;

- номер документа;

- адрес субъекта;

- расшифровки подписей должностных лиц, подписавших данный документ, включая случаи создания документов с применением компьютеризированной системы ведения учета;

- основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом (договор, приказ, распоряжение, и т.п.);

- другие дополнительные реквизиты, необходимость которых обусловлена характером документируемых хозяйственных операций.

20. В приказе хозяйствующего субъекта, некоммерческих организаций (далее - субъекты) по учетной политике должны быть утверждены разработанные субъектом формы первичного учета.

## §2. Оформление типичных ситуаций с помощью первичных документов

21. Межведомственные формы первичной учетной документации для субъектов утверждаются Национальным статистическим комитетом Кыргызской Республики по согласованию с уполномоченным государственным органом, осуществляющим государственное регулирование бухгалтерского учета в Кыргызской Республике.

22. Первичные учетные документы при их оформлении имеют следующие разновидности в зависимости от типичных ситуаций:

### 1) Учет труда и его оплаты

Прием на работу. При оформлении работника издается приказ (распоряжение) о приеме на работу.

На основании приказа заполняется личная карточка.

Для учета работника, правильного исчисления налога на доходы физических лиц с заработной платы и представления сведений о начисленной ему заработной плате в Пенсионный фонд и налоговые органы необходимо иметь:

- паспортные данные, адрес места жительства с указанием почтового индекса;

- заявление об уменьшении дохода на сумму расходов на детей и иждивенцев с приложением документов, подтверждающих данную льготу;

- присвоенный ИНН;

- персонафицированный номер в Пенсионном фонде.

Перевод на другую работу, направление в командировку, поощрение, предоставление отпуска, увольнение. В случае перевода работника на другую работу внутри организации издается приказ (распоряжение).

Для предоставления отпуска оформляется график отпусков и издается - приказ (распоряжение).

Если работник увольняется, то издается приказ (распоряжение).

### 2) Учет использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда

Для учета загруженности рекомендуется применять таблицу учета рабочего времени и расчета заработной платы.

При расчете заработной платы используются:

- расчетная ведомость;

- расчетно-платежная ведомость;

- платежная ведомость.

Для учета начисленного вознаграждения на каждого сотрудника заводится лицевой счет.

### 3) Учет основных средств и нематериальных активов

Прием и списание основных средств осуществляются по следующим формам:

- акт (накладная) приема-передачи основных средств;
- акт приема-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов;
- акт приема-передачи нематериальных активов;
- акт на списание основных средств;
- акт на списание автотранспортных средств;
- акт на списание нематериальных активов;
- инвентарная карточка учета основных средств:
  - для зданий и сооружений, для машин, оборудования, инструмента, производственного и хозяйственного инвентаря, для животных и многолетних насаждений - инвентарная карточка группового учета основных средств;
  - инвентарная карточка нематериальных активов:
    - для средств индивидуализации (торговые марки, знаки обслуживания, фирменные наименования), патентов, программного обеспечения, авторских и других прав, для группового учета нематериальных активов.

### 4) Учет материалов

В зависимости от рода операции по учету, движению или выбытию материалов оформляются следующие формы:

- доверенность;
- приходный ордер;
- акт о приеме материалов;
- лимитно-заборная карта;
- требование-накладная на отпуск материалов на сторону;
- карточка складского учета материалов.

### 5) Учет кассовых операций

Ведение кассовых операций определено постановлением Правления Национального банка Кыргызской Республики от 23 июля 1994 года N 1/7 "О порядке ведения кассовых операций в Кыргызской Республике".

Кассовые операции оформляются:

- приходными кассовыми ордерами;
- расходными кассовыми ордерами.

Приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов.

Субъект ведет кассовую книгу.

В случае наличия в штате кассира, передача ему денежных средств оформляется в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств.

### 6) Учет результатов инвентаризации денежных средств, ценных бумаг и бланков строгой отчетности

При проведении инвентаризации необходимо пользоваться следующими формами первичных документов:

- инвентаризационная опись основных средств;
- инвентаризационный ярлык;
- инвентаризационная опись товарно-материальных запасов (ценностей);
- акт инвентаризации товарно-материальных запасов отгруженных;
- инвентаризационная опись товарно-материальных запасов, принятых на ответственное хранение;
- акт инвентаризации товарно-материальных запасов, находящихся в пути;
- акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них;
- акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них;
- акт инвентаризации незаконченных капитальных ремонтов основных средств;
- акт инвентаризации расходов будущих периодов;

- акт инвентаризации наличных денежных средств;
- инвентаризационная опись ценных бумаг (ценностей) и бланков документов строгой отчетности;
- акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами;
- справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами;
- сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств;
- сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных запасов.

### §3. Право подписи первичных документов

23. В соответствии с пунктом 3 статьи 8 Закона Кыргызской Республики "О бухгалтерском учете" ответственность за своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документах данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

24. Перечень лиц, имеющих право подписать первичные учетные документы, утверждает руководитель субъекта. В случае ведения бухгалтерского учета лично руководителем бухгалтерские документы подписываются руководителем субъекта.

25. Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства без подписи руководителя или уполномоченного на то лица считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения субъекта, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту и т.п.

26. Количество лиц, имеющих право подписи документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материальных ценностей, должно быть ограничено.

27. В случае разногласий между руководителем субъекта и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя субъекта, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и финансовую отчетность.

### §4. Регистры бухгалтерского учета

28. Способ регистрации учетной информации, т.е. сведений из первичных документов, понимается под термином – техника бухгалтерского учета.

29. Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы – учетные регистры. Формы регистров бухгалтерского учета, в которых производится накопление информации, разрабатываются и утверждаются самим субъектом. При этом могут быть использованы формы, рекомендованные уполномоченными для этого органами.

30. Учетные регистры в зависимости от степени автоматизации, могут вестись на бумажных носителях и в электронном виде. Субъекты, использующие компьютеры для обработки бухгалтерской документации, должны иметь распечатку на бумажном носителе.

Учетные регистры применяются для отражения информации на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности.

31. По внешнему виду учетные регистры подразделяются на:

- книги;
- карточки;
- свободные листы;
- машинные носители.

32. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

33. По видам производимых в них записей учетные регистры бывают:

- хронологические (регистрационный журнал);
- систематические (главная книга счетов);
- комбинированные (журналы-ордера).

34. По степени детализации информации, содержащейся в учетных регистрах, они могут быть:

- синтетическими (главная книга счетов);
- аналитическими (карточки);
- комбинированными (журналы-ордера).

Книги представляют собой сброшюрованные свободные листы определенного формата и графления. Применение их ограничено, так как работу по их ведению разделить между счетными работниками нельзя, ее должен вести один человек (кассовая книга). Такие книги пронумерованы и прошнурованы, а на последней странице указано количество страниц за подписью руководителя субъекта и главного бухгалтера, заверена печатью. В таких книгах исключена возможность замены отдельных листов - новыми (при злоупотреблениях и хищениях). У субъекта применяется "Главная книга" - как регистр синтетического учета и "Книга остатков материалов на складах" как регистр аналитического учета, необходимый для взаимосвязи данных бухгалтерского учета с данными оперативно-складского учета и для контроля за сохранностью различных видов собственности.

Карточки предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), материальных ценностей по местам их хранения (карточки складского учета материалов). На их основе бухгалтерия создает картотеку основных средств, а материально-ответственные лица - картотеку товарно-материальных запасов (ТМЗ).

Свободные листы - учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по отношению к карточкам. Они предназначены для синтетического и аналитического учета и выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся: журналы-ордера, ведомости и т.п. Они удобны в использовании, так как позволяют более рационально распределить обязанности между работниками учета. Это самый распространенный вид учетных регистров.

35. Состав учетных регистров, их форму, порядок и последовательность заполнения, технику взаимосверки определяет форма ведения бухгалтерского учета.

Записи в учетных регистрах основываются на тщательно проверенных документах, поэтому и сами регистры приобретают доказательную силу при использовании их показателей для анализа хозяйственной деятельности субъекта, при контроле за состоянием средств и при выявлении результатов его работы.

36. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

37. Содержание регистров бухгалтерского учета, внутренней бухгалтерской отчетности и иной документации является коммерческой тайной. Никто не вправе ознакомиться с содержанием этих документов иначе, как по разрешению руководителя (собственника субъекта), по решению суда и прокуратуры, а также иных случаев, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики.

38. Проверяющие, аудиторы и другие лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Кыргызской Республики.

#### §5. Исправление ошибочно сделанных записей в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета

39. Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке:

- по форме (полнота и правильность оформления документа, заполнение реквизитов);
- арифметически (подсчет сумм);
- по содержанию (законность документальных операций).

Проверка первичных документов - контроль, проводимый на предмет соответствия документа установленным правилам.

40. При проверке по форме необходимо проконтролировать заполнение обязательных реквизитов документа - оформленный ненадлежащим образом документ признается недействительным. Все предусмотренные формой документа реквизиты должны быть заполнены с учетом требований по их заполнению, содержать

необходимые подписи лиц, ответственных за составление документа, и их расшифровки, а также печать организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством.

41. Ошибки, выявленные в результате проверки, можно разделить на несколько групп:

- по причинам возникновения - небрежность, бухгалтерская неграмотность, переутомление;
- по месту возникновения - в тексте или цифрах первичных документов, при разноске в регистры;
- по значению - локальные ошибки (например: в дате) и транзитные (вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах).

42. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений.

43. Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом:

- зачеркивается одной тонкой чертой неправильный текст или сумма так, чтобы можно было прочитать исправленное;
- надписывается над зачеркнутым исправленный текст или сумма;
- на полях соответствующей строки делается оговорка "Исправлено" за подписью лиц, подписавших ранее документ, либо подтверждается подписью лица, производившего исправление, а также проставляется дата исправления.

44. При поступлении документа с исправлениями в бухгалтерию, бухгалтеру следует также поставить свою подпись под исправительной надписью.

45. В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление делается на каждом экземпляре в отдельности.

46. Типичные ошибки при работе с первичными документами:

- использование форм первичных документов, созданных у субъекта, но не утвержденных в приказе по учетной политике;
- отсутствие в документах обязательных реквизитов;
- отсутствие утвержденного руководителем субъекта перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов;
- незаполнение обязательных реквизитов первичных документов;
- наличие подчисток и помарок в документах;
- нарушение правила исправления ошибок в документах;
- исправления в кассовых документах;
- записи простым карандашом;
- отсутствие прочерков в свободных строках;
- отсутствие штампа или записи "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года) в документах, прилагаемых к приходным и расходным кассовым ордерам;
- арифметические ошибки при таксировке документов.

47. После приемки, информация с первичного документа переносится в учетные регистры, а на самом документе делается специальная отметка, исключающая возможность ее повторного использования.

48. При выявлении фактов неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета составляется бухгалтерская справка об исправительных записях. Исправления выявленных ошибок производятся в бухгалтерской отчетности того отчетного периода, в котором они выявлены. Для того, чтобы сделать исправительную запись в бухгалтерском регистре, необходимо основание - первичный учетный документ. Поэтому, к тем учетным регистрам, в которых делаются исправления ранее допущенных ошибок, целесообразно приложить справку с указанием, какая именно исправляется ошибка и где искать первичный учетный документ, который является основанием для ее исправления.

Таким образом, бухгалтерская справка об исправительных записях фиксирует факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и обосновывает необходимость исправительных записей, произведенных в учетных регистрах. Указанная справка в данном случае выполняет роль первичного бухгалтерского документа, на основании которого производятся записи в учетных регистрах.

Такая справка должна соответствовать требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам и содержать следующие реквизиты:

- наименование документа (бухгалтерская справка);
- дата составления;
- содержание операции (подробное описание неправильно отраженной операции, содержание неверно произведенной записи, обоснование причин неверно произведенной записи и способа ее исправления на счетах бухгалтерского учета, содержание исправительной записи);
- количественные измерители (в денежном и натуральном выражении при исправлении записей об операциях, связанных с движением ТМЗ);
- наименование должностей лиц, ответственных за учет данной операции (главный бухгалтер, бухгалтер) и их личные подписи.

49. Исправление ошибочно сделанных записей в регистрах бухгалтерского учета производится одним из следующих способов:

- корректурным способом: ошибочно сделанная запись аккуратно зачеркивается, делается правильная запись и подписывается бухгалтером с указанием даты. Этот метод применяется, когда ошибка сделана в одном из регистров и обнаружена до подсчета итоговых сумм;
- способом дополнительной проводки: дополнительная проводка составляется, если фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной. При этом оформляется бухгалтерская справка с указанием на то, какая ошибка исправляется и где искать первичный документ, который является основанием. При мемориально-ордерной форме учета для дополнительных проводок составляется мемориальный ордер. Этот способ применяется в том случае, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов;
- способом обратной проводки: для исправления проводки (как правило, ошибочно сделанной в прошлом отчетном периоде) делают запись обратной корреспонденцией.

50. Характер и величина изменений в бухгалтерских расчетах, оказывающие существенное воздействие в текущем периоде или существенное воздействие которых ожидается в последующих периодах, должны раскрываться. Если осуществить количественную оценку практически невозможно, информация об этом подлежит раскрытию.

51. Ошибки, возникшие в результате математических просчетов и при применении учетной политики, а также в результате искажения информации учитывается при расчете чистой прибыли или убытка за текущий период.

52. В редких случаях ошибка имеет такое значительное влияние на финансовые отчеты одного или нескольких периодов, что они не могут больше считаться надежными на дату их выпуска. Эти ошибки называются фундаментальными. Исправление фундаментальных ошибок и ошибок при применении учетной политики производится в соответствии с МСФО 8 "Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике".

#### §6. Пропажа или гибель бухгалтерских документов и их восстановление

53. Утраченные документы (вне зависимости от причин их утраты) должны быть восстановлены, неверно оформленные - дооформлены, в соответствии с предъявляемыми к ним требованиями.

54. Последовательность действий по восстановлению документов следующая:

- если установлено отсутствие (пропажа или гибель) каких-либо первичных учетных документов или их неверное оформление (отсутствие или незаполнение обязательных реквизитов), то руководитель субъекта должен своим приказом назначить комиссию по расследованию причин;
- в необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов;
- после выяснения причин утраты документа комиссия должна принять меры по его восстановлению;
- результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем субъекта.

#### §7. Порядок изъятия бухгалтерских документов

55. Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми органами на

основании их постановлений в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

56. Главный бухгалтер или уполномоченное должностное лицо субъекта вправе в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии. При этом на копии указываются основание и дата изъятия документов.

#### §8. Порядок хранения бухгалтерских документов

57. Субъекты обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, рабочий план счетов бухгалтерского учета, финансовую отчетность и другие документы учетной политики, как на бумажных носителях информации так и на носителях компьютеризированной системы учета, в порядке и в течение сроков, устанавливаемых законодательством о государственном архивном деле, а также иным законодательством Кыргызской Республики.

58. Ответственность за организацию хранения учетных регистров бухгалтерского учета и финансовой отчетности несет руководитель субъекта.

59. Срок хранения документов определяет постоянно действующая экспертная комиссия совместно с делопроизводственной службой, созданная у субъекта. Она же определяет и порядок уничтожения документов. В состав комиссии входят наиболее квалифицированные специалисты основных структурных подразделений, а также представители архивного учреждения.

60. Сохранность первичных бухгалтерских документов (накладных, счетов, счетов-фактур, приходно-кассовых ордеров и т.д.), бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер субъекта.

61. Документы до передачи их в архив субъекта должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

62. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

63. Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, выписки банка с относящимися к ним документами, кассовые ордера, авансовые отчеты для сдачи в архив подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, подшиваются в папки и переплетаются. Сдача документов в архив сопровождается справкой установленного образца.

64. Особое значение имеет хранение документов, связанных с начислением заработной платы работникам субъекта. Срок хранения лицевых счетов рабочих и служащих определяется по формуле: 75 - В (лет), где В возраст лиц на момент прекращения ведения лицевого счета.

65. Расчетные (расчетно-платежные) ведомости на выдачу заработной платы должны храниться не менее 6 лет, но при отсутствии лицевых счетов - 75 лет.

66. Лицевые счета получателей пенсий и государственных пособий хранятся не менее 5 лет после прекращения выплаты пособий и пенсий, для единовременных пособий - 1 год.

67. Документы, срок хранения которых определен Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности учреждений, организаций и предприятий, с указанием сроков хранения, утвержденным приказом Министерства культуры и информации Кыргызской Республики от 7 августа 2008 года N 226 - "постоянно", подлежат государственному хранению и передаются в соответствующие государственные архивы Кыргызской Республики.

68. В случае прекращения деятельности субъекта документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам, подлежат сдаче в государственные архивы.

69. Для крупных субъектов целесообразна разработка и утверждение специального внутреннего (локального) акта - Положения о порядке хранения документации в соответствии с настоящим "Положением".

#### Приложение

##### Примерный график документооборота

Наименование	Создание документа
--------------	--------------------

документа	Количество экземпляров	Ответственный за выписку	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения
Требования	2	Цех	ОМТС, бухгалтерия	Склад	Ежедневно (до час.)

Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
7	8	9	10	11	12	13	14
Бухгалтерия	1 экз. - цех 2 экз. - склад	При отчете при реестре	Ежедневно (до часов)	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия	По истечении квартала

Утверждена

постановлением Правительства  
Кыргызской Республики  
от 7 октября 2010 года N 231

#### ИНСТРУКЦИЯ

по применению плана счетов бухгалтерского учета  
финансово-хозяйственной деятельности субъектов  
предпринимательства, некоммерческих организаций  
(за исключением бюджетных учреждений)

Раздел 1000 "Оборотные активы"  
 Раздел 2000 "Внеоборотные активы"  
 Раздел 3000 "Краткосрочные обязательства"  
 Раздел 4000 "Долгосрочные обязательства"  
 Раздел 5000 "Капитал"  
 Раздел 6000 "Доходы от операционной деятельности"  
 Разделы 7000-8000 "Операционные расходы"  
 Раздел 9000 "Доходы и расходы от неоперационной деятельности"

1000 "Оборотные активы"

1100 "Денежные средства в кассе"

1110 "Денежные средства в национальной валюте"

1120 "Денежные средства в иностранной валюте"

1130 "Денежные документы"

1140 "Денежные эквиваленты"

1200 "Денежные средства в банке"  
1210 "Счета в национальной валюте"  
1220 "Счета в иностранной валюте в местных банках"  
1230 "Счета в зарубежных банках"  
1240 "Денежные средства в банках, ограниченные к использованию"  
1250 "Денежные средства в пути"  
1300 "Краткосрочные инвестиции"  
1310 "Долговые ценные бумаги"  
1320 "Долевые ценные бумаги"  
1330 "Кредиты, займы выданные"  
1340 "Депозитные вклады"  
1350 "Текущая часть долгосрочных инвестиций"  
1390 "Прочие краткосрочные инвестиции"  
1400 "Счета к получению"  
1410 "Счета к получению за товары, услуги"  
1491 "Резерв на безнадежные долги по счетам к получению"  
1500 "Дебиторская задолженность по прочим операциям"  
1510 "Векселя к получению"  
1520 "Дебиторская задолженность сотрудников и директоров"  
1530 "Налоги, оплаченные авансом"  
1540 "Налоги, подлежащие возмещению"  
1550 "Проценты к получению"  
1560 "Дивиденды к получению"  
1570 "Задолженность заказчиков по договору на строительство"  
1580 "Текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности"  
1590 "Прочая дебиторская задолженность"  
1600 "Товарно-материальные запасы"  
1610 "Товары"  
1691 "Нереализованная торговая наценка"  
1620 "Запасы сырья и основных материалов"  
1630 "Незавершенное производство"  
1640 "Готовая продукция"  
1650 "Сельхозпродукция с биологических активов"  
1700 "Запасы вспомогательных материалов"  
1710 "Топливо"  
1720 "Запасные части"  
1730 "Строительные материалы"  
1740 "Прочие материалы"  
1750 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы"  
1795 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации"  
1800 "Авансы выданные"  
1810 "Запасы, оплаченные авансом"  
1820 "Услуги, оплаченные авансом"  
1830 "Аренда, оплаченная авансом"  
1890 "Прочие виды авансированных платежей"  
1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал"  
2000 "Внеоборотные активы"

2100 "Основные средства"

2110 "Земля"

2120 "Незавершенное строительство"

2130 "Здания, сооружения"

2193 "Накопленная амортизация - здания, сооружения"

2140 "Оборудование"

2194 "Накопленная амортизация - оборудование"

2150 "Канторское оборудование"

2195 "Накопленная амортизация - канторское оборудование"

2160 "Мебель и принадлежности"

2196 "Накопленная амортизация - мебель и принадлежности"

2170 "Транспортные средства"

2197 "Накопленная амортизация - транспортные средства"

2180 "Благоустройство арендованной собственности"

2198 "Накопленная амортизация - благоустройство арендованной собственности"

2190 "Благоустройство земельных участков"

2199 "Накопленная амортизация - благоустройство земельных участков"

2200 "Биологические активы"

2210 "Животные (потребляемые биологические активы) "

2220 "Животные (плодоносящие биологические активы) "

2230 "Растения (потребляемые биологические активы) "

2240 "Плодоносящие растения"

2250 "Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам"

2290 "Другие биологические активы"

2300 "Инвестиции в недвижимость"

2310 "Земля"

2320 "Здания и сооружения"

2330 "Реконструкция объектов инвестиций в недвижимость"

2400 "Отсроченные налоговые требования"

2500 "Денежные средства, ограниченные к использованию"

2700 "Долгосрочная дебиторская задолженность "

2710 "Векселя полученные"

2720 "Долгосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков"

2780 "Долгосрочные отсроченные расходы"

2790 "Прочая долгосрочная дебиторская задолженность "

2800 "Долгосрочные инвестиции"

2810 "Долговые ценные бумаги"

2820 "Кредиты, займы выданные"

2830 "Инвестиции в дочерние компании"

2840 "Инвестиции в совместную деятельность "

2850 "Инвестиции в ассоциированные компании"

2890 "Прочие долгосрочные инвестиции"

2900 "Нематериальные активы"

2910 "Франшиза"

2991 "Накопленная амортизация - франшиза"

2920 "Гудвилл"

2992 "Накопленная амортизация - гудвилл"

2930 "Патенты"

2993 "Накопленная амортизация - патенты"

2940 "Торговые марки"  
2994 "Накопленная амортизация - торговые марки"  
2950 "Авторские права"  
2995 "Накопленная амортизация - авторские права"  
2960 "Программное обеспечение"  
2996 "Накопленная амортизация - программное обеспечение"  
2970 "Лицензионные соглашения"  
2997 "Накопленная амортизация - лицензионное соглашение"  
2980 "Прочие активы"  
2998 "Накопленная амортизация - прочие активы"  
2990 "Незавершенные разработки"

3000 "Краткосрочные обязательства"

3100 "Счета к оплате"  
  
3110 "Счета к оплате за товары и услуги"  
3190 "Прочие счета к оплате"  
  
3200 "Авансы полученные"  
  
3210 "Авансы покупателей и заказчиков"  
3220 "Задолженность заказчикам по договорам на строительство"  
  
3300 "Краткосрочные долговые обязательства"  
  
3310 "Банковские кредиты, займы"  
3320 "Прочие кредиты, займы"  
3330 "Текущая часть долгосрочных долговых обязательств"  
3390 "Прочие краткосрочные долговые обязательства"  
  
3400 "Налоги к оплате"  
  
3410 "Налог на прибыль к оплате"  
3420 "Подоходный налог на доходы физических лиц"  
3430 "НДС к оплате"  
3440 "Акцизы к оплате"  
3490 "Прочие налоги к оплате"  
  
3500 "Краткосрочные начисленные обязательства"  
  
3510 "Начисленные обязательства по оплате товаров и услуг"  
3520 "Начисленная заработная плата"  
3530 "Начисленные взносы на социальное страхование"  
3540 "Дивиденды к выплате"  
3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам"  
3590 "Прочие начисленные расходы"  
  
3600 "Прочие краткосрочные обязательства"  
  
3700 "Резервы"

4000 "Долгосрочные обязательства"

4100 "Долгосрочные обязательства"  
  
4110 "Облигации к оплате"  
4120 "Банковские кредиты, займы"  
4130 "Прочие кредиты, займы"  
4140 "Векселя к оплате"  
4150 "Обязательства по финансовой аренде"  
4190 "Прочие долгосрочные обязательства"  
  
4200 "Отсроченные доходы"

4300 "Отсроченные налоговые обязательства"

5000 "Собственный капитал"

5100 "Уставный капитал"

5110 "Простые акции"

5120 "Привилегированные акции"

5191 "Выкупленные собственные акции"

5130 "Прочий уставный капитал"

5200 "Прочий капитал"

5210 "Дополнительно оплаченный капитал"

5220 "Корректировки по переоценке активов"

5230 "Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте по зарубежным компаниям"

5240 "Капитал, авансированный собственником (собственниками) "

5300 "Нераспределенная прибыль "

5400 "Резервный капитал"

5999 "Свод доходов и расходов "

6000 "Доходы от операционной деятельности"

6100 "Выручка"

6110 "Выручка от реализации товаров и услуг"

6120 "Возврат проданных товаров и скидки"

6130 "Выручка от обмена товаров и услуг"

6140 "Выручка по договорам на строительство"

6150 "Выручка от использования другими организациями активов субъекта"

6160 "Выручка по договорам страхования"

6200 "Прочие доходы от операционной деятельности"

6300 "Прибыль (убыток) от биологических активов"

6310 "Прибыль (убыток) от первоначального признания биологических активов"

6320 "Доход от сбора сельхозпродукции"

6330 "Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологических активов"

7000-8000 "Операционные расходы"

7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг, определенная методом непрерывного учета товарно-материальных запасов"

7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг, определенная методом периодического учета товарно-материальных запасов"

7110 "Затраты по приобретению сырья, материалов с учетом возврата"

7120 "Затраты по оплате труда"

7130 "Затраты по отчислениям в Социальный фонд"

7140 "Затраты на коммунальные услуги"

7150 "Затраты на амортизацию основных производственных средств"

7160 "Затраты на ремонт и обслуживание основных средств"

7170 "Прочие производственные затраты"

7180 "Использование запасов продукции для собственных нужд"

7190 "Корректировки стоимости запасов"

- 7200 "Себестоимость реализованных товаров, определенная методом непрерывного учета товарно-материальных запасов (торговля)"
- 7200 "Себестоимость реализованных товаров, определенная методом периодического учета товарно-материальных запасов (торговля)"
- 7210 "Приобретение товаров"
- 7220 "Возврат приобретенного товара"
- 7230 "Использование товаров для собственных нужд"
- 7290 "Корректировки стоимости запасов"
- 7300 "Расходы по производству биологических активов"
- 7400 "Затраты по договорам на строительство"
- 7500 "Расходы, связанные с реализацией"
- 7510 "Расходы на рекламу и содействие продаже"
- 7520 "Расходы по выплате заработной платы"
- 7530 "Расходы по отчислениям в Социальный фонд"
- 7540 "Расходы по хранению и транспортные расходы"
- 7550 "Расходы по безнадежным долгам, относящимся к реализации"
- 7560 "Расходы по гарантийному обслуживанию"
- 7570 "Прочие торговые издержки"
- 7580 "Расходы по амортизации основных средств"
- 7590 "Расходы на премиальные продажи"
- 7600 "Прочие производственные расходы"
- 8000 "Общие и административные расходы"
- 8010 "Расходы по оплате труда"
- 8020 "Расходы по отчислениям в Социальный фонд"
- 8030 "Расходы по оплате аренды"
- 8040 "Расходы по оплате услуг"
- 8050 "Налог на имущество"
- 8060 "Расходы на канцелярские принадлежности"
- 8070 "Расходы на коммуникации"
- 8080 "Расходы по оплате страховок"
- 8090 "Расходы по приобретению лицензий и прочих соглашений"
- 8100 "Расходы по НДС, не принимаемому к зачету"
- 8110 "Ремонт и техническое обслуживание основных средств"
- 8120 "Расходы по компьютерному обеспечению - программное обеспечение"
- 8130 "Представительские расходы"
- 8140 "Вознаграждение аудиторам"
- 8150 "Вознаграждение юристам"
- 8160 "Расходы по обучению"
- 8170 "Расходы по консультациям"
- 8180 "Расходы по связям с общественностью"
- 8190 "Расходы по прочим налогам"
- 8200 "Командировочные расходы (местные)"
- 8210 "Командировочные расходы (международные)"
- 8220 "Расходы по коммунальным услугам"
- 8230 "Штрафы, пени, неустойки в бюджет"
- 8240 "Штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам"
- 8300 "Расходы на исследования и научные разработки"
- 8470 "Расходы на амортизацию основных средств"
- 8480 "Расходы на амортизацию нематериальных активов"
- 8490 "Прочие общие и административные расходы"
- 9000 "Доходы и расходы от неоперационной деятельности"
- 9100 "Доходы от неоперационной деятельности"

- 9110 "Доход в виде процентов"
- 9120 "Доход от ассоциированных, дочерних компаний"
- 9130 "Доход от дивидендов"
- 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте"
- 9190 "Прочие неоперационные доходы"
  
- 9500 "Расходы по неоперационной деятельности"
  
- 9510 "Расходы в виде процентов"
- 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте"
- 9530 "Расходы по безнадежным долгам"
- 9590 "Прочие неоперационные расходы"
  
- 9800 "Чрезвычайные статьи"
  
- 9810 "Чрезвычайная прибыль"
- 9820 "Чрезвычайный убыток"
  
- 9900 "Налоги на прибыль"
  
- 9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль"

#### Раздел 1000 "Оборотные активы"

##### Группа счетов 1100 "Денежные средства в кассе"

Счета 1100 "Денежные средства в кассе" предназначены для обобщения информации о наличии и движении наличных денежных средств в национальной и иностранных валютах, а также денежных документов. На счетах 1100 учитываются все наличные денежные средства, которыми субъект имеет право распоряжаться, независимо от места хранения. Например, денежные средства, помещенные на хранение в банковские сейфы, другие депозитарии, должны учитываться как денежные средства в кассе.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета денежных средств по наиболее типичным значимым категориям:

- 1110 "Денежные средства в национальной валюте";
- 1120 "Денежные средства в иностранной валюте";
- 1130 "Денежные документы";
- 1140 "Денежные эквиваленты".

По счету 1110 "Денежные средства в национальной валюте" отражается поступление и выбытие денежных средств исключительно в национальной валюте. Не допускается учет иностранной валюты на одном счете с национальной валютой. Учет денежных средств в иностранной валюте ведется на счете 1120, к которому открываются субсчета по каждому виду валюты. Первоначальные записи по дебету и кредиту счета 1120 ведутся как в иностранной валюте, так и в пересчете в национальную валюту по учетному курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики (далее - НБКР) на день совершения операции с валютой.

На каждую отчетную дату сальдо счета 1120 "Денежные средства в иностранной валюте", выраженное в иностранной валюте, пересчитывается по курсу Национального банка Кыргызской Республики на эту дату с отнесением разницы в кредит счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности", или в дебет счета 7600 "Прочие производственные расходы".

Обменные операции (обмен одной валюты на другую), сопровождающиеся изъятием из кассы одной валюты и приходом в кассу другой валюты, учитываются как операции по купле-продаже иностранной валюты с отражением прибыли или убытков от обмена. Следует отличать прибыль и убыток от обмена валюты от прибыли и убытка от курсовых разниц. В случае если обменные операции приносят значительные прибыли и убытки, их следует учитывать на отдельных субсчетах к счетам 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" и 7600 "Прочие производственные расходы". Это положение не касается субъектов, специализирующихся на обмене валюты (обменных бюро), для которых обменные операции являются деятельностью, приносящей выручку.

Ниже приведена одна из возможных схем бухгалтерских проводок по учету операций по обмену наличной валюты. Данная схема рассчитана на субъектов, для которых операции по обмену существенны и часто повторяются.

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Обмен национальной валюты на иностранную: - изъятие денежных средств из кассы; - поступление в кассу иностранной валюты в сумме, оцененной по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики; - разница между стоимостью иностранной валюты, оцененной по учетному курсу, и фактической суммой национальной валюты, уплаченной при обмене: а) прибыль; б) убыток	1520 1120  1520 7600	1110 1520  6200 1520
2	Обмен иностранной валюты на национальную: - изъятие денежных средств из кассы в сумме, оцененной по учетному курсу; - поступление в кассу национальной валюты; - разница между суммой национальной валюты, полученной при обмене, стоимостью уплаченной иностранной валюты, оцененной по учетному курсу: а) прибыль; б) убытки	1520  1110  1520 7600	1120  1520  6200 1520

По дебету счета 1130 "Денежные документы" отражается поступление в кассу чеков клиентов, денежных переводов, марок государственной пошлины и других средств расчета по номинальной стоимости.

По дебету счета 1140 "Денежные эквиваленты" отражается стоимость инвестиций, классифицируемых как эквиваленты денежных средств в соответствии с параграфами 6 и 7 МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств" – краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

#### Группа счетов 1200 "Денежные средства в банке"

Счета 1200 "Денежные средства в банке" предназначены для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в национальной и иностранных валютах на банковских счетах, открытых в Кыргызской Республике и за рубежом. Порядок совершения и оформления операций по счетам субъекта регулируется правилами банков.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета денежных средств по наиболее типичным значимым категориям:

- 1210 "Счета в национальной валюте";
- 1220 "Счета в иностранной валюте в местных банках";
- 1230 "Счета в зарубежных банках";
- 1240 "Денежные средства на счетах в банках, ограниченные к использованию";
- 1250 "Денежные средства в пути".

Операции по счетам в банках отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банков и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Учет ведется отдельно по каждому счету, открытому в банках.

По счету 1210 "Счета в национальной валюте" отражается поступление и выбытие денежных средств исключительно в национальной валюте. Не допускается учет иностранной валюты на одном счете с национальной валютой. Учет денежных средств в иностранной валюте ведется на счетах 1220-1230, к которым открываются субсчета по каждому виду валюты. Первоначальные записи по дебету и кредиту

счетов 1220-1230 ведутся как в иностранной валюте, так и в пересчете в национальную валюту по учетному курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики (НБКР) на день совершения операции с валютой.

На каждую отчетную дату сальдо счетов 1220 "Счета в иностранной валюте", 1230 "Счета в зарубежных банках", выраженное в иностранной валюте, переоценивается по учетному курсу НБКР на эту дату с отнесением разницы в кредит счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" или в дебет счета 7600 "Прочие производственные расходы".

МСФО требуют раскрытия в финансовой отчетности стоимости активов, ограниченных к использованию. С целью накопления информации, требующей подобного раскрытия в отношении денежных средств, целесообразно (но не обязательно) использовать отдельный счет. Планом счетов предусмотрен счет 1240 "Денежные средства на счетах в банках, ограниченные к использованию", по которому учитываются денежные средства, которые не могут быть использованы в течение периода не более чем один год после отчетной даты, так как служат залогом, являются компенсационным остатком, необходимым для обеспечения банковских ссуд, или каким-либо другим образом подвержены правовым ограничениям. Например, ограниченными к использованию могут оказаться средства на счетах в зарубежном банке, если решения правительства этой страны затрудняют перевод средств в другие страны.

Если денежные средства ограничены к использованию на период более чем один год после отчетной даты, то сумма этих денежных средств подлежит переклассификации в долгосрочные активы. Переклассификация осуществляется списанием соответствующей суммы с кредита счета 1240 в дебет счета 2500 "Денежные средства, ограниченные к использованию". Например, в составе прочих долгосрочных активов должны учитываться ограничения на использование денежных средств, рассматриваемых в качестве компенсационных остатков в соглашениях по долгосрочному заимствованию.

Банковский овердрафт, возникающий в случае оплаты банком счетов и платежных поручений на сумму, превышающую остаток на счете клиента, подлежит переклассификации в текущие обязательства. Переклассификация осуществляется по дебету счетов "Денежные средства в банке" в корреспонденции с кредитом счета 3310 "Банковские кредиты, займы".

Обменные операции (обмен одной валюты на другую), осуществляемые путем безналичных расчетов, учитываются как операции по купле-продаже иностранной валюты с отражением прибыли или убытков от обмена. Следует отличать прибыль и убыток от обмена валюты от прибыли и убытка от курсовых разниц. В случае, если обменные операции приносят значительные прибыли и убытки, их следует учитывать на отдельном субсчете к счетам 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" и 7600 "Прочие производственные расходы".

Ниже приведена одна из возможных схем бухгалтерских проводок по учету операций по безналичному обмену валюты. Если валюта покупается (продается) тем же банком, в котором открыт счет, то схема предполагает использование отдельного счета 1250 "Денежные средства в пути". При покупке (продаже) валюты у другого субъекта используется счет 1590 "Прочая дебиторская задолженность":

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Обмен национальной валюты на иностранную:		
	- перевод национальной валюты;	1250, 1590	1210
	- зачисление на счет иностранной валюты в сумме, оцененной по учетному курсу;	1220, 1230	1250, 1590
	- разница между стоимостью иностранной валюты, оцененной по учетному курсу, и фактической суммой национальной валюты, уплаченной при обмене:		
	а) прибыль;	1250, 1590	6200
	б) убыток	7600	1250,

			1590
2	Обмен иностранной валюты на национальную:		
	- перевод национальной валюты в сумме, оцененной по учетному курсу;	1250, 1590	1220, 1230
	- зачисление на счет национальной валюты;	1210	1250, 1590
	- разница между суммой национальной валюты, полученной при обмене, и стоимостью уплаченной иностранной валюты, оцененной по учетному курсу:		
	а) прибыль;	1250, 1590	6200
	б) убытки	7600	1250, 1590

Счет 1250 "Денежные средства в пути" может использоваться также для отражения сумм денежных средств в национальной и иностранной валюте, инкассированных из кассы субъекта, но не зачисленных на расчетные счета на дату отчета.

#### Группа счетов 1300 "Краткосрочные инвестиции"

Счета 1300 "Краткосрочные инвестиции" предназначены для обобщения информации о наличии и движении краткосрочных финансовых активов, приобретенных предприятием с целью получения дохода главным образом в виде процентов, а также с целью извлечения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен или маржи дилера.

В финансовой отчетности по статье "Краткосрочные инвестиции" отражаются только те финансовые активы, которые отвечают понятию "оборотные активы", определенному в параграфе 57 МСФО 1 "Представление финансовой отчетности". В частности, на счетах 1300 могут учитываться краткосрочные (на срок не более одного года) вложения в долговые и долевые ценные бумаги, в производные финансовые инструменты (фьючерсные, форвардные, опционные и своп - контракты), а также кредиты и займы, предоставленные субъектом. Инвестиции в долговые ценные бумаги (облигации, векселя), а также предоставленные кредиты и займы учитываются на счетах "Краткосрочные инвестиции", когда сроки погашения их не превышают одного года. Инвестиции в долевые ценные бумаги (акции), по которым срок погашения не установлен, и в долговые ценные бумаги со сроком погашения более одного года, учитываются на счете "Краткосрочные инвестиции", когда эти вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года. Любые финансовые активы, классифицируемые МСФО 39 как финансовые активы, предназначенные для торговли, должны учитываться как краткосрочные.

Учет инвестиций ведется в национальной валюте. В случае, если операции с инвестициями отвечают понятию "операция в иностранной валюте", определенному параграфом 8 МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов", то они учитываются при первоначальном признании в национальной валюте по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики. На отчетную дату сальдо счета учета активов, подлежащих к получению в иностранной валюте, пересчитывается в соответствии с учетным курсом НБКР на эту дату. Прибыль и убытки от курсовых разниц классифицируются как прибыль и убытки от неоперационной деятельности и учитываются на счетах 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" и 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте", если только приобретение и продажа финансовых активов не является операционной деятельностью субъекта.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета краткосрочных инвестиций по наиболее типичным значимым категориям:

- 1310 "Долговые ценные бумаги";
- 1320 "Долевые ценные бумаги";
- 1330 "Кредиты, займы выданные";
- 1340 "Депозитные вклады";
- 1350 "Текущая часть долгосрочных инвестиций";
- 1390 "Прочие краткосрочные инвестиции".

Распределение инвестиций по счетам, предусмотренным Планом счетов, преследует цель группировки инвестиций по видам финансовых активов, вне зависимости от распределения по категориям, предусмотренным параграфом 10 МСФО 39, и от методов последующей оценки, предусмотренных параграфом 69 МСФО 39. Таким образом, на одном и том же счете могут учитываться активы, оцененные разными методами.

Финансовые активы, учитываемые на счетах 1300, признаются тогда и только тогда, когда субъект становится стороной по договору в отношении финансового инструмента. Первоначально актив оценивается (запись по дебету счетов 1300) по фактическим затратам на приобретение, включающим сумму, уплаченную или подлежащую уплате за актив, и дополнительные издержки, непосредственно связанные с приобретением актива (вознаграждения и комиссионные, уплаченные агентам, консультантам, брокерам и дилерам, плату за перевод средств и т.д.). Первоначальное признание (запись по дебету счетов 1300) осуществляется либо на дату заключения договора, либо на дату расчетов так, как это определено параграфом 30 МСФО 39.

В соответствии с пунктом 66 МСФО 39 фактические затраты на приобретение финансового актива равны справедливой рыночной стоимости внесенного за него возмещения, что определяет первоначальную оценку инвестиций, приобретенных в результате неденежного обмена.

Инвестиции, приобретаемые в обмен на акции субъекта, учитываются по дебету счетов 1300 "Краткосрочные инвестиции" по справедливой стоимости выпущенных ценных бумаг: в корреспонденции с кредитом счета 5110 "Простые акции" или 5120 "Привилегированные акции" - по номинальной стоимости акций, и с кредитом счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" - на разницу между справедливой стоимостью инвестиций и номинальной стоимостью акций.

Приобретение инвестиций в обмен на другие активы отражается по дебету счета "Краткосрочные инвестиции" в сумме, равной справедливой рыночной стоимости переданного актива, кроме случаев, когда более достоверной является справедливая рыночная стоимость приобретенной инвестиции.

Приобретение инвестиций в обмен на товары или предоставление услуг учитывается по дебету счета 1300 "Краткосрочные инвестиции" в корреспонденции:

- со счетом 6130 "Выручка от обмена товаров и услуг", если поступление инвестиций и отгрузка товарно-материальных ценностей происходит одновременно;
- со счетом 1410 "Счета к получению за товары, услуги", если отгрузка товаров опережает поступление инвестиций;
- со счетом 3190 "Прочие счета к оплате", если поступление инвестиций опережает отгрузку товаров.

Приобретение инвестиций в обмен на основные средства отражается:

- по дебету счета "Краткосрочные инвестиции" - справедливая рыночная стоимость переданного основного средства;
- по дебету счета "Накопленная амортизация" - сумма накопленной амортизации по передаваемому основному средству;
- по кредиту счета "Основные средства" - первоначальная стоимость основного средства;
- разница между справедливой стоимостью основного средства и его балансовой стоимостью относится в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" или в кредит счета 9190 "Прочие неоперационные доходы".

Последующая оценка инвестиций, признанных по дебету счета 1300, производится в зависимости от того, к какой из четырех категорий финансовых активов, определенных параграфом 10 МСФО 39, относится инвестиция. Инвестиции могут оцениваться:

- (1) по справедливой стоимости, с учетом затрат по сделке, которые могут иметь место при продаже и прочем выбытии активов;
- (2) по амортизируемой стоимости;
- (3) по фактической стоимости.

Все инвестиции подлежат проверке на обесценение и на безнадежную задолженность.

Краткосрочные инвестиции,  
оцениваемые по справедливой стоимости

Примером краткосрочных инвестиций, оцениваемых по справедливой стоимости, могут служить долговые ценные бумаги, такие как государственные казначейские

векселя, государственные и корпоративные облигации, приобретенные с целью продажи для получения прибыли в результате краткосрочных колебаний цен, долевые ценные бумаги, приобретенные с этой же целью, если они имеют котировку на рынке ценных бумаг и их справедливая стоимость может быть определена с достаточной степенью достоверности.

На каждую отчетную дату субъект определяет справедливую стоимость актива. Изменение (увеличение, уменьшение) справедливой стоимости актива отражается по дебету или кредиту счета 1300, в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы" или со счетом 9590 "Прочие неоперационные расходы", если только приобретение и продажа финансовых активов не является операционной деятельностью субъекта.

Обесценение инвестиции и восстановление обесценения учитывается по кредиту или дебету счета 1300 в корреспонденции со счетами учета прочих доходов или расходов от неоперационной деятельности. При выбытии актива разница между балансовой стоимостью актива и суммой средств, полученных или подлежащих получению в обмен за этот актив, отражается на счетах 9190 "Прочие неоперационные доходы" (прибыль) и 9590 "Прочие неоперационные расходы" (убыток).

#### Краткосрочные инвестиции, оцениваемые по амортизируемой стоимости

Примером краткосрочных инвестиций, оцениваемых по амортизируемой стоимости, могут служить долговые ценные бумаги, имеющие фиксированный срок погашения и классифицированные при приобретении как инвестиции, удерживаемые до погашения.

Балансовая стоимость актива на каждую отчетную дату равна величине, в которой финансовый актив оценен при первоначальном признании, уменьшенной или увеличенной на сумму накопленной амортизации разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью погашения (амортизации скидки или надбавки).

Если стоимость приобретения финансового актива отличается от его номинальной стоимости (стоимости погашения), то сумма разницы (скидка или надбавка) амортизируется (списывается) на протяжении периода от приобретения до наступления срока погашения с таким расчетом, чтобы на инвестицию приходился постоянный доход. Периодичность амортизации скидки или надбавки по облигациям соответствует периодичности начисления процентного дохода по ним.

Амортизация скидки отражается по дебету счета 1300 в корреспонденции со счетом 9110 "Доход в виде процентов". Амортизация надбавки списывается с кредита счета 1300 в дебет счета 9110 "Доход в виде процентов". При наступлении срока погашения финансового актива, приобретенного со скидкой или надбавкой, его балансовая стоимость становится равной стоимости погашения. Амортизация скидки или надбавки может учитываться на отдельных контрсчетах к счетам 1300, именуемым "Скидки или надбавки по инвестициям" (например, счет 1391 "Скидки и надбавки по облигациям") в корреспонденции со счетом 9110 "Доход в виде процентов". При представлении в финансовой отчетности стоимости инвестиций дебетовое сальдо контрсчета суммируется с сальдо основного счета, кредитовое сальдо вычитается из сальдо основного счета.

Убыток от обесценения или от безнадежной задолженности, исчисленный в соответствии с параграфами 111 и 115 МСФО 39, списывается непосредственно в кредит счета 1300 в корреспонденции со счетом 9530 "Расходы по безнадежным долгам" (безнадежные долги), со счетом 9590 "Прочие неоперационные расходы" (обесценение), если только приобретение и продажа финансовых активов не является операционной деятельностью субъекта. Субъекты, для которых приобретение и продажа финансовых активов является обычной (операционной) деятельностью, могут учитывать убытки от обесценения или от безнадежной задолженности с использованием счета оценочного резерва.

Восстановление суммы частичного списания в связи с сокращением в последующих учетных периодах величины обесценения или безнадежной задолженности отражается по дебету счета 1300 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

При прекращении признания актива разница между балансовой стоимостью актива и суммой средств, полученных или подлежащих к получению за актив, отражается как прибыль или убыток от неоперационной деятельности, если только приобретение и продажа финансовых активов не является операционной деятельностью субъекта.

Ниже приведена одна из возможных схем бухгалтерских проводок по учету операций с инвестициями в долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения (облигации) :

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение облигаций по цене ниже или выше стоимости погашения (приобретение со скидкой или надбавкой) : - признание по фактическим затратам или  - по стоимости погашения на разницу между стоимостью погашения и номинальной стоимостью: - скидка; - надбавка	1300  1300 3190 1391	3190, 1110, 1200 3190 1391 3190
2	Операции, учитываемые одновременно: а) начисление процентного дохода по облигациям; б) - амортизация скидки или - амортизация скидки, учтенной на отдельном счете; в) - амортизация надбавки или - амортизация надбавки, учтенной на отдельном счете	1550 1300  1391  9110 9110	9110 9110 9110 1300 1391
3	Погашение облигации по балансовой стоимости, равной на этот момент стоимости погашения	1110, 1210	1300

#### Краткосрочные инвестиции, оцениваемые по фактической стоимости

Примером краткосрочных инвестиций, оцениваемых по фактическим затратам, могут быть финансовые активы, не имеющие фиксированного срока погашения, в том числе инвестиции в долевые ценные бумаги (акции), не имеющие котировки на активном рынке, вследствие чего их справедливую рыночную стоимость невозможно определить. Кроме того, примерами таких инвестиций могут быть бессрочные специальные права на долю капитала, доходы по которым привязаны к результатам деятельности субъекта, депозитные вклады и др.

Инвестиции, оцениваемые по фактическим затратам, подлежат оценке на предмет обесценения на каждую отчетную дату. Оценка производится на основе анализа ожидаемых чистых поступлений денежных средств. Убыток от обесценения этих инвестиций представляет собой разницу между его балансовой стоимостью и текущей стоимостью ожидаемых потоков денежных средств, дисконтированных по рыночной ставке процента для сходных финансовых инструментов. Обесценение инвестиций, учитываемых по фактическим затратам, отражается по кредиту счета 1300 "Краткосрочные инвестиции" в корреспонденции с дебетом счета 9590 "Прочие неоперационные расходы". Восстановление суммы частичного списания в связи с сокращением в последующих учетных периодах величины обесценения отражается по дебету счета 1300 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

При прекращении признания инвестиции, разница между ее балансовой стоимостью и суммой средств, полученных или подлежащих к получению, отражается как прибыль или убыток от неоперационной деятельности, если только приобретение и продажа финансовых активов не является операционной деятельностью субъекта.

Если долговые ценные бумаги приобретаются с начисленным и невыплаченным эмитентом процентом, а акции приобретаются с объявленным и невыплаченным

эмитентом дивидендом, то включенные в стоимость приобретения начисленные проценты или объявленные дивиденды отражаются следующим образом:

- в момент приобретения по дебету счета 1300 "Краткосрочные инвестиции" отражается стоимость приобретения ценной бумаги без начисленных процентов (объявленных дивидендов), а начисленные проценты (дивиденды) отражаются по дебету счета 1590 "Прочая дебиторская задолженность" в корреспонденции с кредитом счета по учету денежных средств; при получении процентов (дивидендов) эта сумма списывается с кредита счета 1590 "Прочая дебиторская задолженность" в дебет счета 1100 "Денежные средства в кассе" или 1200 "Денежные средства в банке".

Переклассификация краткосрочных инвестиций в долгосрочные отражается по кредиту счетов 1300 "Краткосрочные инвестиции" в дебет соответствующих счетов 2800 "Долгосрочные инвестиции".

Группа счетов 1400 "Счета к получению"

Счета: 1410 "Счета к получению за товары и услуги";

1491 "Резерв на безнадежные долги по счетам к получению"

Счет 1410 "Счета к получению за товары и услуги" предназначен для обобщения и представления в бухгалтерском балансе информации о торговой дебиторской задолженности - задолженности, возникающей при продаже товаров и предоставлении услуг (выполнении субъектом согласованной договором задачи в течение определенного времени) в кредит. Учетной политикой субъекта может быть предусмотрено использование данного счета для обобщения информации по всем торговым операциям, независимо от формы расчета - как по продажам в кредит, так и по продажам с немедленной оплатой или предварительной оплатой. Однако, в любом случае, дебиторская задолженность по данному счету признается тогда, и только тогда, когда у субъекта возникают законные права на получение оплаты за отгруженные товары и предоставленные услуги.

К счету 1410 могут быть открыты субсчета по видам операционной деятельности, приносящей доход, например:

1411 "Счета к получению за отгруженную продукцию основного производства";

1412 "Счета к получению за услуги вспомогательных производств";

1413 "Счета к получению за услуги по переработке давальческого сырья" и

т.п.

Если дебиторская задолженность возникает в результате операции в иностранной валюте, то учет по дебету и кредиту счета 1400 ведется как в иностранной валюте, так и в национальной. На конец отчетного периода сальдо счета 1400, выраженное в иностранной валюте, переоценивается по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики, установленному на эту дату, с отнесением разницы на счета учета прочих доходов или расходов от операционной деятельности.

В соответствии с МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" краткосрочная дебиторская задолженность должна представляться в финансовой отчетности по первоначальной сумме, указанной в счете-фактуре, за вычетом оценочного убытка от безнадежной задолженности.

Счет 1491 "Резерв на безнадежные долги по счетам к получению" предназначен для обобщения информации по оценке безнадежной дебиторской задолженности, учтенной на счете "Счета к получению за товары и услуги", если учетной политикой предприятия предусмотрено формирование оценочного резерва на безнадежную дебиторскую задолженность.

По кредиту счета 1491 в корреспонденции со счетом 7550 "Расходы по безнадежным долгам, относящимся к реализации" отражается первоначально определенная сумма и прирост резерва. Сумма безнадежной дебиторской задолженности, подлежащая списанию, списывается с кредита счета 1410 в дебет счета 1491. В случае, если ранее списанная безнадежная задолженность будет оплачена полностью или частично, полученная оплата отражается по кредиту счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности".

Если сальдо счета 1491 на конец отчетного периода требует корректировки в сторону уменьшения, то сумма уменьшения списывается с кредита счета 7550 в дебет счета 1491 в пределах дебетового сальдо по данному счету, и на разницу кредитуются счет 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности".

Если субъект реализует дебиторскую задолженность (переуступает право требования долга), то возникающий при этом доход или убыток классифицируется как прибыль или убыток от неоперационной деятельности. При этом сумма, подлежащая получению по договору о переуступке права требования долга, отражается по кредиту счета 9190 "Прочие неоперационные доходы" в корреспонденции со счетом 1590 "Прочая дебиторская задолженность"; одновременно сумма дебиторской задолженности, по которой право требования переуступлено, списывается с кредита счета 1410 в корреспонденции со счетом 9590 "Прочие неоперационные расходы".

Группа счетов 1500 "Дебиторская задолженность по прочим операциям"

Счета группы 1500 предназначены для обобщения и представления в бухгалтерском балансе информации о дебиторской задолженности, отличной от торговой дебиторской задолженности, отражаемой на счете 1410 "Счета к получению за товары и услуги".

Счет 1510 "Векселя к получению"

Векселем признается ценная бумага, удостоверяющая обязательство векселедателя (простой вексель) или иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока определенную сумму владельцу векселя (векселедержателю). Счет 1510 "Векселя к получению" предназначен для обобщения и представления в финансовой отчетности векселедержателя информации о дебиторской задолженности, оформленной векселями, срок погашения которых не превышает одного года с момента первоначального признания финансового актива. Векселя, срок погашения которых превышает один год, учитываются в составе долгосрочной дебиторской задолженности.

На счете 1510 учитываются векселя, полученные при предоставлении товаров или услуг непосредственно дебитору. Краткосрочные векселя, полученные в других случаях, учитываются на соответствующих счетах группы 1300 "Краткосрочные инвестиции". Например, векселя, полученные при предоставлении кредитов или займов, учитываются на счете 1330 "Кредиты, займы выданные".

При первоначальном признании краткосрочный вексель учитывается по фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости проданных товаров или услуг, оплата которых обеспечена полученным векселем. При этом по дебету счета 1510 "Векселя к получению" отражается справедливая стоимость проданных товаров или услуг, в корреспонденции со счетом 1410 "Счета к получению за товары и услуги". В дальнейшем векселя учитываются по амортизируемой стоимости (определение амортизируемой стоимости смотрите в параграфе 10 МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка"). Разница между суммой, подлежащей получению по векселю, и справедливой стоимостью товаров и услуг, учитывается как доход по процентам на пропорционально временной основе и отражается по мере признания процентного дохода по дебету счета 1510 в корреспонденции со счетом 9110 "Доход в виде процентов". К дате погашения векселя балансовая стоимость векселя, учтенная на счете 1510, будет равна сумме, подлежащей погашению. Если срок погашения векселя наступает в том же отчетном периоде, в котором вексель был приобретен, то первоначальное признание отражается в финансовой отчетности по фактической стоимости, а процентный доход при наступлении срока погашения.

При продаже векселя разница между балансовой стоимостью векселя и суммой, полученной от продажи, отражается как прибыль или убыток от операционной деятельности в том же порядке, как и переуступка права требования долга по счетам к получению (смотрите комментарий к счету 1410 "Счета к получению за товары и услуги").

Убыток от обесценения векселя или от безнадежной задолженности, исчисленный в соответствии с параграфами 111 и 115 МСФО 39, списывается с кредита счета 1510 в дебет счетов учета неоперационных убытков от обесценения и безнадежных долгов.

Если сумма задолженности по векселю учитывается в иностранной валюте, то остаток задолженности на конец отчетного периода переоценивается по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики, с отнесением разницы на счет 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" или 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте".

Счет 1520 "Дебиторская задолженность сотрудников и директоров" предназначен для обобщения информации о задолженности сотрудников и руководства субъекта по подотчетным суммам, авансам по заработной плате, возмещению ущерба, нанесенного субъекту, и иным видам дебиторской задолженности, отличной от торговой дебиторской задолженности и задолженности по кредитам и займам.

К счету 1520 могут быть открыты субсчета для учета дебиторской задолженности по видам операций, в результате которых она возникла, например:

1521 "Задолженность по подотчетным суммам";

1522 "Задолженность работников по заработной плате, выплаченной авансом" и т.п.

Если дебитор в соответствии с учетной политикой субъекта признан безнадежным, то остаток его задолженности по счету 1520 "Дебиторская задолженность сотрудников и директоров" уменьшается на сумму безнадежного долга в корреспонденции с соответствующими счетами учета общих и административных расходов.

Счета 1530 "Налоги, оплаченные авансом", 1540 "Налоги, подлежащие возмещению" предназначены для обобщения информации о налогах, уплаченных авансом, и налогах, уплаченных субъектом в бюджет или поставщикам, но подлежащих возмещению из бюджета или зачету при уплате соответствующего налога в соответствии с налоговым законодательством.

К счетам 1530, 1540 могут быть открыты субсчета для учета дебиторской задолженности по видам налогов, например:

1531 "Авансовые платежи по отчислениям в ФЛПЧ";

1532 "Авансовые платежи по налогу на прибыль" и т.п.;

1541 "НДС за приобретенные материальные ресурсы";

1542 "Акцизный налог по сырью, используемому на производство подакцизных товаров".

Сумма авансовых платежей по налогам может списываться непосредственно в дебет счетов 3400 "Налоги к оплате". Однако, в этом случае в конце налогового периода потребуются корректировка счетов 3400 с тем, чтобы переплаты по налогам, которые могут возникнуть при выплате налогов авансом, отразить на счете 1530. Поэтому наиболее рациональным представляется следующий порядок учета:

- любые выплаты налогов в течение налогового периода отражаются по дебету субсчетов к счету 1530;

- в конце налогового периода сальдо субсчетов к счету 1530 в пределах суммы задолженности, начисленной по кредиту счетов 3400, списывается с кредита субсчетов к счету 1530 в дебет соответствующего счета 3400.

Сумма налогов, подлежащих зачету при начислении НДС и акцизного налога, в конце налогового периода списывается с кредита субсчетов к счету 1540 в дебет счетов 3400.

Сальдо счетов 1530, 1540, 3400 на конец отчетного периода должно быть подтверждено актом сверки с Налоговой службой.

Счет 1550 "Проценты к получению" предназначен для обобщения информации о дебиторской задолженности, возникающей при начислении процентного дохода по сделкам, приносящим процентный доход, например: приобретение долговых ценных бумаг, предоставление кредитов и займов. Независимо от сроков выплаты процентов, установленных договорами или условиями выпуска ценных бумаг, доход по процентам и связанная с ним дебиторская задолженность должны признаваться на пропорциональной временной основе, учитывающей эффективную доходность актива. На счете 1550 учитывается также начисленная дебиторская задолженность арендатора по финансовой аренде в части, равной сумме финансового дохода, распределенного на данный отчетный период, в соответствии с правилом, установленным параграфом 30 МСФО 17 "Аренда".

К счету 1550 "Проценты к получению" могут быть открыты субсчета для учета процентов по каждому виду сделок, приносящих процентный доход.

Начисление процентного дохода к получению, а также финансового дохода по финансовой аренде отражается проводкой по дебету счета 1550 "Проценты к получению" в корреспонденции со счетом 9110 "Доход в виде процентов".

Учет безнадежной задолженности по процентам к получению производится в том же порядке, что и учет безнадежной задолженности по счетам к получению - с использованием счета оценочного резерва или без такового. При этом убытки от безнадежной задолженности учитываются по дебету счета 9530 "Расходы по безнадежным долгам".

Счет 1560 "Дивиденды к получению" предназначен для обобщения информации о дебиторской задолженности, возникающей в результате распределения прибыли в компаниях, чьими долевыми инструментами владеет отчитывающееся предприятие (определение долевого инструмента смотрите в параграфе 8 МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка").

Дебиторская задолженность по данному счету признается только тогда, когда возникает право на получение дивидендов, и, следовательно, признается связанный с нею доход.

Субъект признает доходом дивиденды, начисленные после даты приобретения долевого инструмента. Если долевыми инструментами приобретены после объявления дивидендов, но до их выплаты, сумма объявленных дивидендов вычитается из первоначальной стоимости финансового актива и не признается доходом. Настоящее положение МСФО реализуется в учете следующим образом: в момент приобретения по дебету счета учета финансовых активов, представляющих собой долевыми инструментами другой компании, отражается фактическая стоимость актива без объявленных дивидендов, а начисленные дивиденды отражаются по дебету счета 1590 "Прочая дебиторская задолженность". При получении дивидендов эта сумма списывается в кредит счета 1590.

К счету 1560 могут быть открыты субсчета для учета дивидендов по видам долевыми инструментами:

1561 "Дивиденды к получению по привилегированным акциям";

1562 "Дивиденды к получению по обыкновенным акциям";

1563 "Дивиденды к получению по долям в хозяйственном обществе" и т.п.

Если сумма задолженности по дивидендам учитывается в иностранной валюте, то остаток задолженности на конец отчетного периода переоценивается по курсу Национального банка Кыргызской Республики с отнесением разницы на счета учета неоперационных доходов и убытков от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой.

Учет безнадежной задолженности по дивидендам к получению производится в том же порядке, что и учет безнадежной задолженности по счетам к получению – с использованием счета оценочного резерва или без такового. При этом убытки от безнадежной задолженности учитываются по дебету счета 9530 "Расходы по безнадежным долгам".

Счет 1570 "Задолженность заказчиков по договорам на строительство" предназначен для учета и представления в финансовой отчетности предприятия валовой суммы, причитающейся с заказчиков за работу по договорам на строительство, находящимся в процессе выполнения.

По дебету счета 1570 в корреспонденции со счетом 6140 "Выручка по договорам на строительство" отражается сумма, признаваемая доходом, определенная методом "по мере готовности" в соответствии с параграфом 22 МСФО 11 "Договоры на строительство". По кредиту счета 1570 отражается сумма промежуточных платежей, внесенных заказчиком.

Если сумма внесенных заказчиком платежей превышает сумму признанной выручки, то разница отражается на счете 3220 "Задолженность заказчикам по договорам на строительство".

Счет 1580 "Текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности" предназначен для обобщения информации о текущей части долгосрочной дебиторской задолженности, подлежащей получению в течение периода, не превышающего один год с отчетной даты.

Группы счетов: 1600 "Товарно-материальные запасы";

1700 "Запасы вспомогательных материалов"

Группы счетов 1600 "Товарно-материальные запасы" и 1700 "Запасы вспомогательных материалов" предназначены для обобщения информации о наличии и движении материальных активов в виде товарно-материальных запасов, принадлежащих субъекту (в том числе находящихся в пути, переработке или на ответственном хранении) и предназначенных:

- для реализации;

- для процесса производства новых активов, работ или услуг; а также

- для обеспечения возможности процесса производства, реализации и управления.

Товарно-материальные запасы, по которым субъекту не перешло право собственности или не переданы все риски и выгоды, связанные с ними, не учитываются в финансовой отчетности данного субъекта. Например:

- товары, подготовленные по заказу клиентов и оплаченные ими, но временно оформленные на ответственное хранение до момента их вывоза;

- любые другие запасы, находящиеся у субъекта в соответствии с договорами на ответственное хранение;

- сырье и материалы, полученные от заказчиков на промышленную переработку (давальческое сырье);

- готовая продукция и незавершенные производством запасы, выработанные из давальческого сырья;

- товары, полученные субъектом в рамках договора комиссии или агентского договора и т.п.

Учет товарно-материальных запасов, имеющих в наличии, но не принадлежащих субъекту на праве собственности, ведется вне системы счетов, предназначенной для подготовки финансовой отчетности, т.е. на забалансовых счетах.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета производственных запасов по наиболее типичным значимым категориям:

- основные производственные запасы, предназначенные для операционной деятельности:

- 1610 "Товары";

- 1691 "Нереализованная торговая наценка";

- 1620 "Запасы сырья и основных материалов";

- 1630 "Незавершенное производство";

- 1640 "Готовая продукция";

- 1650 "Сельхозпродукция с биологических активов";

- вспомогательные запасы:

- 1710 "Топливо";

- 1720 "Запасные части";

- 1730 "Строительные материалы";

- 1740 "Прочие материалы";

- 1750 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы";

- 1795 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации".

Субъекты классифицируют производственные запасы по вышеприведенным категориям так, как это в наибольшей степени отвечает специфике деятельности субъекта. Например, строительные субъекты отражают запасы строительных материалов на счете 1620, в то время, как промышленные и торговые предприятия отражают запасы строительных материалов как вспомогательные, т.е. на счете 1730.

При формировании рабочего плана счетов субъекта рекомендуется производить детализацию счетов учета на основе предложенной классификации с учетом:

- выбранной системы учета товарно-материальных запасов (периодической или непрерывной); а также

- применяемых методов определения себестоимости (метода фактических затрат, метода нормативных затрат, метода розничных цен); и

- процедур бухгалтерского учета в соответствии с принятой учетной политикой.

Как правило, первоначальная оценка запасов определяется суммой фактических затрат на их приобретение, или затрат на переработку при их производстве (по себестоимости). Исключение составляют запасы, которые могут быть оценены по возможной чистой цене продаж (в соответствии с принятой практикой учета в отдельных отраслях промышленности) или по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов (например, сельхозпродукция - МСФО 41 "Сельское хозяйство").

Помимо фактических затрат, себестоимость запасов может определяться методом розничных цен - для розничной торговли, или методом нормативных затрат - для производственных субъектов, но при условии, если результаты оценки запасов этими методами будут максимально приближены к фактическим затратам на запасы (смотрите пояснения к счетам 1610 "Товары" и 1630 "Незавершенное производство").

Если запасы приобретены в результате операции с иностранной валютой, то по дебету счетов 1600, 1700 в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов отражается стоимость приобретенного запаса в размере, эквивалентном сумме затраченной иностранной валюты, пересчитанной в национальную валюту по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики на дату совершения операции. При изменении курса валют себестоимость учтенных запасов

не подлежит пересчету, за исключением случаев значительной девальвации валюты при наличии непогашенной задолженности по счетам к оплате за материалы и отсутствия хеджирования по ним. При этом стоимость приобретенного запаса может быть дополнительно увеличена на сумму возникшей курсовой разницы по дебету соответствующего счета учета товарно-материальных запасов в корреспонденции со счетом 3110 "Счета к оплате за товары и услуги".

Себестоимость использованных запасов и их остатков определяется следующими способами:

- путем специфической идентификации индивидуальных затрат;
- по формуле: первое поступление - первый отпуск (FIFO) или средневзвешенной стоимости. Оба способа рассматриваются МСФО 2 "Запасы" как основной порядок учета;
- по формуле: последнее поступление - первый отпуск (LIFO) - допустимый альтернативный порядок учета.

После первоначального признания запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж. Корректировка стоимости запаса до величины, равной наименьшей из себестоимости и возможной чистой цене продаж, производится проводкой с кредита счетов 1600, 1700 в корреспонденции со счетом учета себестоимости реализованных запасов.

#### Системы учета запасов

Непрерывная система учета товарно-материальных запасов предусматривает отражение непосредственно на счетах учета товарно-материальных запасов каждого поступления и выбытия их. При этом по дебету счета "Запасы" учитывается стоимость запасов в наличии и стоимость каждого вновь поступившего запаса; по кредиту счета "Запасы" отражается фактическое использование запасов и любое другое списание их стоимости. Данная система учета обеспечивает оперативной информацией о наличии тех или иных запасов и их стоимости на любую календарную дату. Инвентаризация товарно-материальных запасов при непрерывной системе учета помогает определить соответствие учетных данных по товарно-материальным запасам их фактическому наличию на дату инвентаризации. Данная система учета товарно-материальных запасов применима в любых сферах: в производстве, услугах, торговле.

Периодическая система учета товарно-материальных запасов не предусматривает отражения в учете перемещения запасов, их использования или выбытия до момента проведения инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на конец отчетного периода. При данной системе учета балансовые счета товарно-материальных запасов имеют только три записи:

- 1) дебетовое начальное сальдо (результат предыдущей инвентаризации);
- 2) корректирующую проводку по результатам инвентаризации на конец отчетного периода (оборот по дебету или кредиту балансового счета учета запасов в корреспонденции с временными счетами разделов 7100 и 7200 "Корректировки стоимости запасов");
- 3) конечное дебетовое сальдо (результат инвентаризации на конец отчетного периода).

При этом информация о приобретенных запасах и затратах на их переработку за период между инвентаризациями учитывается не на балансовых счетах товарно-материальных запасов, а по дебету специальных временных счетов себестоимости в корреспонденции с соответствующими статьями затрат. Из-за различий при формировании себестоимости запасов (товарных по затратам на приобретение, а производственных - по затратам на переработку).

Планом счетов предусмотрены две группы временных счетов себестоимости:

- для торговых предприятий - группа счетов 7200 "Себестоимость реализованных товаров";
- для производственных предприятий - группа счетов 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг".

В периодической системе учета запасов каждый счет группы счетов 7100 соответствует определенной статье затрат на приобретение и переработку запаса. Затраты на приобретение и переработку могут накапливаться на одном счете 7100, без разделения по отдельным категориям. Распределение затрат по отдельным счетам учета преследует исключительно аналитические цели.

Счет 1610 "Товары"

Счет 1610 "Товары" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных запасов, приобретенных с целью перепродажи. Этот счет используется торговыми субъектами и субъектами общественного питания, а также производственными субъектами для учета запасов, приобретенных в соответствии с указанной целью.

Аналитический учет по группам товаров, а также внутри самих групп ведется по каждому ответственному лицу, наименованиям запасов и, в случаях значимости, по местам хранения товаров. При необходимости, каждой определенной группе товаров может быть присвоен отдельный счет в рабочем плане счетов, например:

- 1611 "Товары на складе";
- 1612 "Товары в торговых залах";
- 1613 "Товары, переданные на комиссию";
- 1614 "Товары в пути" и т.п.

По дебету счета "Товары" отражается информация о наличии и поступлении товаров в корреспонденции со счетами, отражающими затраты на приобретение:

- со счетами учета денежных средств - при приобретении товаров за наличные, включая суммы оплаченных пошлин и невозмещаемых налогов; или
- со счетом 3110 "Счета к оплате за товары и услуги" - при приобретении товаров в кредит;
- со счетом 4190 "Прочие долгосрочные обязательства" при приобретении товаров в кредит с отсрочкой платежа на период, превышающий обычные сроки кредитования, устанавливаемые продавцом при продажах без предварительной или немедленной оплаты;
- со счетом 3110 "Счета к оплате за товары и услуги" - затраты по транспортным услугам по доставке и другим услугам, связанным с разгрузкой и складированием приобретенных товаров;
- со счетом 3520 "Начисленная заработная плата" - внутренние расходы на заработную плату работников, занятых на разгрузке и складировании приобретенных товарно-материальных запасов;
- со счетом 3530 "Начисленные взносы на социальное страхование" отчисления с заработной платы работников, занятых на разгрузке и складировании приобретенных товарно-материальных запасов;
- со счетами, отражающими прочие затраты, связанные с приобретением товаров.

По дебету счета "Товары" отражается также:

- справедливая (рыночная) стоимость безвозмездно полученных товаров в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы";
- справедливая стоимость товаров, полученных в качестве взноса учредителей, в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал" - в сумме, равной номинальной стоимости акций (доли) участника, и в корреспонденции со счетом 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" - в сумме, превышающей номинальную стоимость (акций) доли;
- справедливая стоимость объектов недвижимости, учтенных в качестве инвестиции в недвижимость, и переведенных в категорию "Товары";
- себестоимость товаров, возвращенных покупателями, в корреспонденции со счетом 7200 "Себестоимость реализованных товаров" в непрерывной системе учета.

По кредиту счета "Товары" отражается стоимость товаров реализованных, пришедших в негодность, сумма уценки до чистой цены продажи, стоимость возврата ранее приобретенных товаров.

#### Списание реализованных товаров

Списание реализованных товаров в системе непрерывного учета отражается проводкой:

- Д-т сч. 7200 "Себестоимость реализованных товаров" ХХ;
- К-т сч. 1610 "Товары" ХХ.

В системе периодического учета себестоимость реализованных товаров списывается следующим образом:

- на временных счетах 7210-7230 накапливаются затраты по приобретению и возврату товаров за период между инвентаризациями, а также использованию товаров для собственных нужд субъекта;
- по результатам последней инвентаризации сальдо по счету "Товары" (сальдо предыдущей инвентаризации) корректируется следующей бухгалтерской проводкой:

а) если результат последней инвентаризации больше сальдо счета 1610 "Товары", то сумма разницы между ними относится в дебет счета 1610 "Товары" в корреспонденции со счетом 7290 "Корректировки стоимости запасов";

б) если результат последней инвентаризации меньше сальдо счета 1610 "Товары", то сумма разницы между ними списывается с кредита счета 1610 "Товары" в дебет счета 7290 "Корректировки стоимости запасов". При этом себестоимость реализованных товаров, представляемая в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, определяется суммированием сальдо счетов группы 7200:

Себестоимость реализованного товара = сальдо счета 7210 - сальдо счета 7220 - сальдо счета 7230 + дебетовое сальдо счета 7290 (минус кредитовое сальдо счета 7290).

#### Обменные операции

Когда товары продаются в обмен на отличающиеся (неаналогичные) товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая выручку (параграф 12 МСФО 18 "Выручка").

При этом:

- учетная стоимость товара, переданного в порядке обмена, списывается с кредита счета "Товары" в дебет счета 7200 "Себестоимость реализованных товаров" (непрерывный учет) по факту передачи товара;

- полученный в обмен товар отражается в учете по дебету счета 1610 "Товары".

Ниже приводятся возможные схемы отражения в учете товаров, полученных в результате обмена:

- при условии, что справедливые стоимости обмениваемых товаров или получаемого товара в обмен на услугу равны:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Товар получен до того, как в обмен передан товар или услуга: - получение товара; - передача товара (или оказание услуги) в обмен	1610 3110	3110 6130
2	Товар получен после того, как в обмен передан товар или услуга: - передача товара (или оказание услуги) в обмен; - получение товара	1410 6130	1610 1410

- при условии, что справедливая стоимость полученного товара отличается от стоимости реализованного товара (или оказанной услуги):

а) если справедливая стоимость полученного товара больше справедливой стоимости переданного товара (услуги):

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Товар получен до того, как в обмен передан товар или услуга: - справедливая стоимость полученного товара; - справедливая стоимость переданного товара или оказанной услуги; - денежные средства, выплаченные при обмене	1610 3110 3110	3110 6130 1100, 1200
2	Товар получен до того, как в обмен передан товар		

или услуга:			
- справедливая стоимость переданного товара или оказанной услуги;	1410	6130	
- справедливая стоимость полученного товара;	1610	1410	
- денежные средства, выплаченные при обмене	1410	1100,	1200

б) если справедливая стоимость полученного товара меньше справедливой стоимости переданного товара:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Товар получен до того, как в обмен передан товар или услуга: - справедливая стоимость полученного товара; - справедливая стоимость переданного товара или оказанной услуги; - денежные средства, выплаченные при обмене	1610 3110 1100, 1200	3110 6130 3110
2	Товар получен после того, как в обмен передан товар или услуга: - справедливая стоимость переданного товара или оказанной услуги; - справедливая стоимость полученного товара; - денежные средства, выплаченные при обмене	1410 1610 1100, 1200	6130 1410 1410

#### Прочее списание товаров

Всевозможные потери товаров (недостача по результатам инвентаризации, порча и прочие) отражаются следующим образом:

- в системе непрерывного учета себестоимость утерянных товаров списывается с кредита счета 1610 "Товары" в дебет счета 7200 "Себестоимость реализованных товаров";

- в системе периодического учета проводок по списанию утерянных запасов не требуется.

Уценка товаров до возможной чистой цены продаж в системе непрерывного учета отражается по кредиту счета 1610 в корреспонденции со счетом 7200 "Себестоимость реализованных товаров". Величина восстановления любой стоимости ранее уцененного запаса, вызванного увеличением чистой цены продаж на отчетную дату, отражается в системе непрерывного учета по дебету счета 1610 "Товары" в корреспонденции со счетом расходов 7200 "Себестоимость реализованных товаров".

В системе периодического учета сумма уценки списывается с кредита счета 1610 в корреспонденции со счетом 7290 "Корректировки стоимости запасов". Величина восстановления любой стоимости ранее уцененного запаса, вызванного увеличением чистой цены продаж на отчетную дату, отражается по дебету счета 1610 в корреспонденции со счетом 7290 "Корректировки стоимости запасов".

Для учета изменения стоимости запасов в связи с уценкой до возможной чистой цены продаж может использоваться контрактивный счет к счету 1610 (смотрите пояснение к счету 1640 "Готовая продукция").

Себестоимость товаров, использованных для собственных нужд субъекта, списывается с кредита счета 1610 "Товары" в непрерывной системе учета и с кредита счета 7230 "Использование товаров для собственных нужд" в дебет соответствующих счетов учета активов или расходов.

#### Учет товаров методом розничных цен

Для учета товаров методом розничных цен Планом счетов предусмотрен дополнительный счет 1691 "Нереализованная торговая наценка", который является контрактивным счетом к счету 1610 "Товары". В бухгалтерском балансе по статье "Товары" указывается сальдо счета 1610 за минусом сальдо счета 1691.

Учет товаров на счете 1610 ведется по розничным продажным ценам. При приобретении товаров по дебету счета 1610 "Товары" отражаются фактические затраты на приобретение и сумма торговой наценки в корреспонденции со счетом "Нереализованная торговая наценка".

В конце отчетного периода определяется реализованная торговая наценка умножением выручки от реализации на норму валовой прибыли (процент торговой наценки в розничной цене товара). Списание реализованных товаров отражается следующим образом:

а) с кредита счета 1610 "Товары" в дебет счета 7200 "Себестоимость реализованных товаров" списывается стоимость реализованного товара по розничным ценам (в сумме выручки от реализации);

б) в дебет счета 1691 "Нереализованная торговая наценка" в корреспонденции со счетом 7200 "Себестоимость реализованных товаров" списывается сумма реализованной торговой наценки; или

а) с кредита счета 1610 "Товары" в дебет счета 7200 "Себестоимость реализованных товаров" списывается себестоимость реализованного товара, рассчитанная как разница между выручкой от реализации и реализованной торговой наценкой;

б) с кредита счета 1610 "Товары" в дебет счета 1691 "Нереализованная торговая наценка" списывается сумма реализованной торговой наценки.

Счетом 1691 возвращенный покупателями товар отражается по розничной цене по дебету счета 1610 "Товары" в корреспонденции со счетом 7200 "Себестоимость реализованных товаров"; торговая наценка, приходящаяся на возвращенный товар, отражается по дебету счета 7200 "Себестоимость реализованных товаров" в корреспонденции с "Нереализованной торговой наценкой".

Сумма уценки товаров до возможной чистой цены продаж отражается по кредиту счета 1610 "Товары" в корреспонденции со счетом 7200 "Себестоимость реализованных товаров". Величина восстановления любой стоимости ранее уцененного запаса, вызванного изменением чистой цены продаж на отчетную дату, отражается по дебету счета 1610 "Товары" в корреспонденции со счетом расходов 7200 "Себестоимость реализованных товаров".

Себестоимость любых потерь товаров рассчитывается и списывается также, как если бы товары были реализованы.

Возврат товаров поставщику отражается по дебету счета 1400 "Счета к получению" в корреспонденции:

- со счетом 1610 "Товары" в сумме, равной стоимости приобретения. Одновременно дается проводка по кредиту счета 1610 в корреспонденции со счетом 1691 "Нереализованная торговая наценка" на сумму торговой наценки; или

- с кредита счета 1610 "Товары" в сумме, равной стоимости товара в розничных продажных ценах. Одновременно дается проводка по кредиту счета 1400 в корреспонденции со счетом 1691 "Нереализованная торговая наценка" - на разницу между стоимостью товара в розничных продажных ценах и стоимостью приобретения.

#### Счет 1620 "Запасы сырья и основных материалов"

Счет 1620 "Запасы сырья и основных материалов" используется для учета запасов, которые или входят в состав вырабатываемого продукта, образуя его основу, или являются необходимыми компонентами при его изготовлении, а также запасов, предназначенных для оказания услуг, в процессе выполнения которых данные запасы потребляются. Предоставление услуг подразумевает выполнение субъектом в течение определенного времени согласованной договором задачи.

Аналитический учет запасов может быть организован по видам или наименованиям запасов, а также по местам хранения или по подотчетным лицам.

По дебету счета 1620 при непрерывном учете, или по дебету счета 7110 "Затраты по приобретению сырья, материалов с учетом возврата" при периодическом учете отражаются затраты на приобретение сырья (смотрите пояснение к счету 1610 "Товары").

Себестоимость запасов, использованных для производства готовой продукции или для предоставления услуг, в системе непрерывного учета запасов списывается с кредита счета 1620 в дебет счета 1630 "Незавершенное производство". Если часть

сырья и материалов были проданы, то себестоимость проданных запасов списывается с кредита счета 1620 в дебет счета 7200 "Себестоимость реализованных товаров".

Уценка запасов до чистой стоимости продаж, а также всевозможные потери запасов (недостача, выявленная в результате инвентаризации, кража, порча и прочие), отражаются следующим образом:

- в системе непрерывного учета уценка и себестоимость утерянных запасов списываются с кредита счета 1620 "Запасы сырья и основных материалов" в дебет счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг"; величина восстановления любой стоимости ранее уцененного запаса, вызванного увеличением чистой цены продаж на отчетную дату, отражается по дебету счета 1620 в корреспонденции со счетом 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг";

- в системе периодического учета проводок по списанию утерянных запасов не требуется. Сумма уценки списывается с кредита счета 1620 в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов". Величина восстановления любой стоимости ранее уцененного запаса, вызванного увеличением чистой цены продаж на отчетную дату, отражается по дебету счета 1620 в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов".

Для учета изменения стоимости запасов в связи с уценкой до чистой стоимости продаж может использоваться контрактивный счет к счету 1620 (смотрите пояснение к счету 1640 "Готовая продукция").

В системе периодического учета себестоимость остатков на отчетную дату и себестоимость использованных запасов определяется по результатам инвентаризации и отражается в учете следующим образом:

1) затраты на приобретение сырья за период между инвентаризациями отражаются по дебету временного счета 7110 "Затраты по приобретению сырья, материалов с учетом возврата";

2) по результатам последней инвентаризации сальдо по счету 1620 корректируется следующей бухгалтерской проводкой:

- если результат последней инвентаризации больше учетного сальдо запасов, то сумма разницы между ними относится в дебет счета 1620 в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов";

- если результат последней инвентаризации меньше учетного сальдо счета 1620, то сумма разницы между ними списывается с кредита счета 1620 в дебет счета 7190 "Корректировки стоимости запасов";

3) стоимость запасов корректируется в связи с изменением чистой стоимости продаж.

Операции по обмену запасов, учитываемых на счете 1620, отражаются так же, как операции по обмену товаров.

#### Счет 1630 "Незавершенное производство"

Счет 1630 "Незавершенное производство" предназначен для учета фактических затрат на производство продукции, включая затраты на использованные товарно-материальные запасы. Предприятия сферы услуг на счете 1630 учитывают фактические затраты по предоставлению услуг.

Сальдо счета 1630 "Незавершенное производство" отражает стоимость произведенных затрат на изделия, начатые, но не законченные производством на дату отчета, или стоимость затрат по оказанию работ и услуг, по которым субъект еще не признало соответствующую выручку.

В связи с неоднородностью производственных затрат и различием методики их распределения на готовую продукцию к счету 1630 могут открываться субсчета для учета прямых производственных затрат, постоянных и переменных накладных затрат. При производстве различных видов готовой продукции и услуг различные базы для распределения понесенных производственных затрат потребуют детализации затрат (соответственно, и счетов для их учета) не только по постоянному и переменному признакам, но и по базам распределения и по видам готовой продукции. Например:

счет 1631 "Незавершенное производство: прямые затраты";

счет 1632 "Незавершенное производство: постоянные накладные затраты, распределяемые на базе нормальных прямых затрат";

счет 1633 "Незавершенное производство: постоянные накладные затраты, распределяемые на базе нормальных машино-часов";

счет 1634 "Незавершенное производство: переменные накладные затраты, распределяемые на базе фактических трудозатрат" и т.п.

Детализация накладных затрат может производиться без открытия субсчетов, в аналитических регистрах к счету 1630.

В дебет счета 1630 "Незавершенное производство" в непрерывной системе учета списывается стоимость использованного сырья и вспомогательных материалов и затраты на их переработку (затраты на производство).

В себестоимость готовой продукции не должны включаться:

- нераспределенные накладные расходы;
- сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат.

Данные затраты должны быть списаны с кредита счета 1630 "Незавершенное производство" в дебет счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции, услуг".

Фактическая себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 1630 "Незавершенное производство" в дебет счета 1640 "Готовая продукция".

Если субъект для определения себестоимости запасов использует метод нормативных затрат, то себестоимость незавершенного производства на конец периода и себестоимость готовой продукции определяются по нормативной калькуляции. Применение данного метода определения себестоимости запасов требует регулярного пересмотра существующих нормативов по всем статьям затрат для производства готовой продукции. Ведение каких-то специальных счетов учета в связи с применением метода нормативных затрат не требуется. Разница между стоимостью незавершенного производства, определенного методом нормативных затрат, и фактической его себестоимостью списывается в конце отчетного периода в дебет или кредит счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг".

В системе периодического учета запасов затраты на производство продукции в период между инвентаризациями учитываются по дебету временных счетов 7110-7170. По результатам последней инвентаризации учетное сальдо счета 1630 "Незавершенное производство" (сальдо предыдущей инвентаризации) корректируется следующим образом:

- если стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода больше, чем учетное сальдо счета 1630, то сумма разницы между ними относится в дебет счета 1630 в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов";

- если стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода меньше, чем учетное сальдо счета 1630, то сумма разницы между ними корректируется с кредита 1630 "Незавершенное производство" в дебет счета 7190 "Корректировки стоимости запасов".

#### Счет 1640 "Готовая продукция"

Счет 1640 "Готовая продукция" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных запасов, произведенных с целью реализации.

Аналитический учет может быть организован по видам готовой продукции, по каждому материально-ответственному лицу, и, в случаях значимости, по местам хранения.

В системе непрерывного учета запасов в дебет счета 1640 "Готовая продукция" с кредита счета 1630 "Незавершенное производство" списывается себестоимость готовой продукции, переданной на склад. В системе периодического учета передача готовой продукции на склад бухгалтерскими проводками не отражается; изменение в стоимости готовой продукции на конец отчетного периода отражается по дебету или кредиту счета 1640 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов".

В соответствии с МСФО 2 "Запасы" готовая продукция должна оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой цене продаж.

Сумма уценки готовой продукции до возможной чистой цены продаж может отражаться двумя способами:

- а) списываться с кредита счета 1640 в корреспонденции со счетом 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг";

- б) учитываться на отдельном субсчете 1641 "Уценка готовой продукции" к счету "Готовая продукция". При этом сумма уценки списывается с кредита субсчета 1641 в дебет счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг". При представлении в финансовой отчетности остатков готовой продукции кредитовое сальдо субсчета вычитается из сальдо счета 1640.

Величина восстановления любой стоимости ранее уцененной готовой продукции, вызванного увеличением чистой цены продаж на отчетную дату, отражается в системе непрерывного учета по дебету счета 1640 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетом 7100 "Себестоимость реализованной продукции, услуг".

Себестоимость потерь готовой продукции (недостача по результатам инвентаризации, порча и прочие) в системе непрерывного учета списывается с кредита счета 1640 "Готовая продукция" в дебет счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг".

В системе периодического учета проводки по списанию разницы готовой продукции не требуются, разница запасов списывается посредством корректировки стоимости готовой продукции по результатам инвентаризации.

Себестоимость реализованной готовой продукции в системе непрерывного учета списывается с кредита счета 1640 "Готовая продукция" в дебет счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции, услуг".

При периодической системе учета запасов себестоимость реализованной готовой продукции формируется следующим образом:

- если стоимость готовой продукции по результатам последней инвентаризации больше учетного сальдо запасов, то сумма разницы между ними относится в дебет счета 1640 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов";

- если стоимость готовой продукции по результатам последней инвентаризации меньше учетного сальдо сырья, то сумма разницы между ними корректируется с кредита счета 1640 "Готовая продукция" в дебет счета 7190 "Корректировки стоимости запасов";

- стоимость готовой продукции корректируется в связи с изменением возможной чистой цены продаж по кредиту (дебету) счета 1640 (1641) в корреспонденции со счетом 7190 "Корректировки стоимости запасов".

При этом себестоимость готовой продукции, представляемая в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, определяется как сумма дебетовых сальдо счетов группы 7100, минус сумма кредитовых сальдо счетов этой же группы.

Себестоимость готовой продукции, использованной на собственные нужды субъекта, списывается с кредита счета 1640 в системе непрерывного учета и с кредита счета 7180 "Использование готовой продукции для собственных нужд" в системе периодического учета в дебет соответствующих счетов активов или расходов.

Операции по обмену готовой продукции на неаналогичные активы отражаются также, как операции по обмену товаров.

Счет 1650 "Сельхозпродукция с биологических активов" предназначен для учета сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов, принадлежащих субъекту и предназначенных как для реализации, так и для последующей переработки.

Субъекты, занимающиеся сельскохозяйственной деятельностью, на этом счете могут учитывать также и купленную у других производителей или поставщиков сельскохозяйственную продукцию, предназначенную для последующей переработки или перепродажи.

Субъекты, не занимающиеся сельскохозяйственной деятельностью, учитывают приобретенную сельскохозяйственную продукцию:

- на счете 1610 "Товары" в порядке, установленном для учета товаров, если продукция приобретена с целью перепродажи;

- на счете 1620 "Запасы сырья и основных материалов" в порядке, установленном для учета запасов сырья и материалов, если продукция приобретена с целью переработки.

Продукция, полученная в результате переработки сельскохозяйственной продукции, в соответствии с МСФО 41 "Сельское хозяйство" является продуктом переработки, а не сельскохозяйственной продукцией, собранной с биологических активов. Продукты переработки сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов, должны учитываться:

- на счете 1640 "Готовая продукция" в порядке, установленном для учета готовой продукции; или

- на счете 1620 "Запасы сырья и основных материалов", если полученный продукт подлежит последующей переработке у данного субъекта в порядке, установленном для учета сырья и полуфабрикатов.

При первоначальном признании сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов, отражается в учете по себестоимости, которая в соответствии с МСФО 41 определяется как справедливая стоимость собранной сельскохозяйственной продукции на момент ее сбора за вычетом предполагаемых сбытовых расходов.

При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции, собранной с потребляемых биологических активов, возможна следующая корреспонденция счетов: по дебету счета 1650 отражается стоимость сельскохозяйственной продукции по величине справедливой стоимости ее на момент сбора за вычетом определенных расчетным путем сбытовых расходов в корреспонденции со счетом 6320 "Доход от сбора сельхозпродукции". При этом балансовая стоимость потребляемого биологического актива списывается с кредита счета 2200 "Биологические активы" в корреспонденции со счетом 6330 "Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологических активов".

При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции, собранной с плодоносящих биологических активов по дебету счета 1650 "Сельскохозяйственная продукция" отражается стоимость сельскохозяйственной продукции по величине справедливой стоимости ее на момент сбора за вычетом определенных расчетным путем сбытовых расходов в корреспонденции со счетом 6320 "Доход от сбора сельхозпродукции".

После первоначального признания сельскохозяйственной продукции ее последующий учет ведется в порядке, предусмотренном для учета запасов в соответствии с требованиями МСФО 2 "Запасы", а именно:

- если сельскохозяйственная продукция предназначена для дальнейшей переработки, то ее последующий учет ведется в порядке, предусмотренном для учета запасов, отражаемых по счету 1620 "Запасы сырья и основных материалов". Стоимость использованной в производстве сельскохозяйственной продукции при этом списывается с кредита счета 1650 в дебет счета 1630 "Незавершенное производство", на котором, в свою очередь, накапливаются все затраты, связанные с переработкой. Стоимость использованной сельскохозяйственной продукции может определяться различными формулами: FIFO, LIFO, по средневзвешенной стоимости или идентификационным методом;

- если сельскохозяйственная продукция предназначена для продажи, то ее последующий учет ведется в порядке, предусмотренном для учета запасов, отражаемых по счету 1610 "Товары". Учетная стоимость реализованной продукции списывается с кредита счета 1650 в дебет счета 7100 "Себестоимость реализованной продукции и услуг". Стоимость реализованной сельскохозяйственной продукции может также определяться различными формулами: FIFO, LIFO, по средневзвешенной стоимости или идентификационным методом. При этом выручка от реализации сельскохозяйственной продукции отражается по кредиту счета 6110 "Выручка от реализации товаров и услуг".

После первоначального признания стоимость запасов сельскохозяйственной продукции, уценка, а также любые потери учитываются в соответствии с МСФО 2 "Запасы".

Счета: 1750 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы";  
1795 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации"

К малоценным и быстроизнашивающимся предметам относятся активы, отвечающие следующим критериям:

- предметы труда, срок полезного функционирования которых не превышает одного года, независимо от стоимости (быстроизнашивающиеся предметы);  
- предметы труда, которые, хотя и имеют срок полезного функционирования более одного года, но стоимость их незначительна (малоценные предметы).

Предметы труда, не отвечающие этим критериям, учитываются как внеоборотные активы (основные средства). Стоимостной критерий отнесения предметов труда к малоценным определяется учетной политикой субъекта.

Стоимость приобретенных малоценных и быстроизнашивающихся предметов отражается по дебету счета 1750.

Если ежегодные расходы на МБП, связанные с приобретением, использованием, ремонтом, износом МБП приблизительно одинаковы, расходы на МБП признаются в сумме, равной стоимости МБП, переданных в эксплуатацию. При этом расходы на МБП учитываются:

а) с применением счета 1795 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации". Стоимость МБП, переданных в эксплуатацию, отражается по кредиту счета 1795 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации" в корреспонденции со счетами учета расходов. Списание МБП, выбывших из эксплуатации, отражается по кредиту счета 1750 в корреспонденции со счетом 1795. Счет 1795 является контрсчетом к счету 1750; стоимость МБП в финансовой отчетности представляется за вычетом сальдо счета 1795;

б) могут списываться непосредственно с кредита счета 1750 в дебет счетов учета расходов.

Если количество закупаемых из года в год предметов значительно изменяется, рекомендуется расходы на МБП определять методом периодической инвентаризации. В течение отчетного периода стоимость МБП, переданных в эксплуатацию, списывается с кредита счета 1750 в дебет счета 1795. В конце отчетного года производится инвентаризация годных к эксплуатации предметов труда, которые оцениваются с учетом износа. Разница между стоимостью МБП по инвентаризационной ведомости и предварительным сальдо счета 1795 списывается с кредита счета 1795 в дебет счетов учета расходов на МБП.

#### Группа счетов 1800 "Авансы выданные"

Счета группы 1800 предназначены для обобщения информации об авансах, выданных в счет будущей поставки товарно-материальных запасов, работ и услуг, в период, следующий за отчетным годом, но не более, чем один год. Авансы, выплаченные в счет будущих поставок на период, превышающий один год после отчетной даты, учитываются на счете 2780 "Долгосрочные отсроченные расходы".

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета авансов по наиболее типичным значимым категориям предварительно оплаченных расходов и запасов:

- 1810 "Запасы, оплаченные авансом";
- 1820 "Услуги, оплаченные авансом";
- 1830 "Аренда, оплаченная авансом";
- 1840 "Прочие виды авансированных платежей".

Прочие виды авансированных платежей объединяются в одном счете 1890. При необходимости, перечень отдельных счетов, представляемых в линейной статье "Авансы выданные", могут быть расширены, т.е. указаны другие авансовые платежи, существенные для данного субъекта.

Если дебиторская задолженность по выданным авансам возникает в результате операции в иностранной валюте, то учет по дебету и кредиту счета 1800 ведется как в иностранной валюте, так и в национальной. На конец отчетного периода сальдо счета 1800, выраженное в иностранной валюте, переоценивается по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики, установленному на эту дату, с отнесением разницы на счета учета прочих доходов или расходов от операционной деятельности.

Учет безнадежной задолженности по выданным авансам производится в том же порядке, что и учет безнадежной задолженности по счетам к получению - с использованием счета оценочного резерва или без такового. При этом убытки от безнадежной задолженности учитываются по дебету счетов операционных расходов.

#### Счет 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал"

Счет 1900 предназначен для обобщения информации о расчетах субъекта с участниками (учредителями) по вкладам в уставный капитал.

Субъект может открывать отдельные субсчета к счету 1900, например:

а) субсчет 1910 "Задолженность учредителей, возникшая при создании юридического лица". В соответствии с действующим законодательством учредительный договор, подписанный учредителями при создании юридического лица, создает обязательства для лиц, подписавших его, в течение года с даты государственной регистрации завершить расчеты с юридическим лицом по вкладам в уставный капитал. В связи с этим по дебету счета 1910 отражается сумма объявленного при учреждении юридического лица уставного капитала в корреспонденции с соответствующим счетом группы счетов 5100 "Уставный капитал". По кредиту счета 1910 отражаются суммы денежных средств, а также справедливая стоимость неденежных активов, внесенных учредителями, как до момента государственной регистрации юридического лица, так и в течение года, с даты

регистрации. Разница между справедливой стоимостью внесенных неденежных активов и номинальной суммой задолженности списывается в кредит счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал".

По истечении года, с момента государственной регистрации общества с ограниченной ответственностью, дебетовое сальдо счета 1910 списывается в дебет счета 5130 "Прочий уставный капитал".

Сумма неустойки за неоплату акций, начисленная учредителю акционерного общества в соответствии с учредительным договором, отражается по дебету счета 1910 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы";

б) субсчет 1920 "Задолженность лиц, подписавшихся на акции второй и последующих эмиссий" формируется после регистрации отчета о выпуске ценных бумаг в Государственной службе регулирования и надзора за финансовым рынком при Правительстве Кыргызской Республики (смотрите пояснение к счетам 5110 "Простые акции", 5120 "Привилегированные акции");

в) субсчет 1930 "Задолженность покупателей, возникающая при продаже субъектом выкупленных собственных акций" (смотрите пояснение к счету 5191 "Выкупленные собственные акции").

## Раздел 2000 "Внеоборотные активы"

### Группа счетов 2100 "Основные средства"

Основные средства - материальные активы, которые используются для производства или поставки товаров (услуг), для сдачи в аренду или для административных целей и которые предполагается использовать в течение более одного года.

Счета 2100 "Основные средства" предназначены для обобщения информации о наличии и движении основных средств, принадлежащих субъекту на правах собственности или арендованных на условиях финансовой аренды; основных средств, находящихся в эксплуатации, в запасе; оборудования, требующего монтажа; строящихся объектов основных средств.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета основных средств, аналогичных по виду и способу использования.

- 2110 Земля;
- 2120 Незавершенное строительство;
- 2130 Здания, сооружения;
- 2193 Накопленная амортизация - здания, сооружения;
- 2140 Оборудование;
- 2194 Накопленная амортизация - оборудование;
- 2150 Конторское оборудование;
- 2195 Накопленная амортизация - конторское оборудование;
- 2160 Мебель и принадлежности;
- 2196 Накопленная амортизация - мебель и принадлежности;
- 2170 Транспортные средства;
- 2197 Накопленная амортизация - транспортные средства;
- 2180 Благоустройство арендованной собственности;
- 2198 Накопленная амортизация - благоустройство арендованной собственности;
- 2190 Благоустройство земельных участков;
- 2199 Накопленная амортизация - благоустройство земельных участков.

Земля или здание (часть здания), находящиеся в распоряжении владельца, или арендатора по договору финансовой аренды, и предназначенные для использования в производстве или поставке товаров, оказания услуг или в административных целях, классифицируются и учитываются в категории "Основные средства" в соответствии с МСФО 16 "Основные средства".

Недвижимость (земля, здание или часть здания), находящаяся в распоряжении собственника с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости, но не для производства или поставки товаров (оказания услуг) или продажи в ходе обычной деятельности, классифицируются и учитываются в категории "Инвестиции в недвижимость" в соответствии с МСФО 40 "Инвестиции в недвижимость".

Счета 2193-2199 "Накопленная амортизация" - это контрактивные счета к счетам основных средств и предназначены для обобщения информации об амортизации определенного основного средства или группы основных средств.

По дебету счета 2110-2190 "Основные средства" отражаются фактические затраты на приобретение (первоначальная стоимость) основных средств.

Фактические затраты на приобретение включают покупную цену, в том числе импортные пошлины и не возмещаемые налоги на покупку, а также любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению.

Фактические затраты на приобретение, выраженные в иностранной валюте, отражаются по дебету счета 2110-2190 "Основные средства" в сомах по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики на момент совершения операции с валютой.

При приобретении основных средств в обмен на акции субъекта фактические затраты на приобретение основных средств определяются:

а) по рыночной стоимости акций предприятия, отданных взамен основных средств (данная оценка считается достоверной при условии, что акции предприятия котируются на открытом рынке);

б) по рыночной стоимости приобретаемых основных средств;

в) методом независимой оценки основных средств (экспертное заключение) и отражаются по дебету счета 2110-2190 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 5110 "Простые акции" в сумме, равной номинальной стоимости акций, переданных в обмен, и со счетом 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" в сумме, превышающей номинальную стоимость акций.

При приобретении основных средств на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, фактические затраты на приобретение равны эквиваленту цены при немедленной выплате наличными. Фактические затраты на приобретение отражаются по дебету счета 2110-2190 "Основные средства" в корреспонденции со счетами 4190 "Прочие долгосрочные обязательства". Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода кредитования.

Основные средства, приобретаемые по долгосрочным кредитным контрактам, учитываются по текущей (дисконтированной) стоимости, установленной сторонами на дату сделки.

К факторам, которые должны рассматриваться при установлении процентной ставки между покупателем и продавцом при совершении подобных сделок, относятся кредитный рейтинг заемщика, сумма и дата погашения векселя, а также преобладающие рыночные процентные ставки.

Например, дисконтированная стоимость актива, приобретенного в январе по беспроцентному векселю на сумму 10000 сомов, сроком погашения 4 года с момента сделки, при рыночной процентной ставке 12% должна быть учтена по стоимости 6355 сомов. Ниже приведена схема проводок по отражению в учете операции по приобретению данного актива:

- приобретение актива:

Д-т сч. 2110-2190 "Основные средства" 6355;

Д-т сч. 4141 "Дисконт по векселям к оплате" 3645;

К-т сч. 4140 "Векселя к оплате" 10000;

- начисление расходов по процентам за первый год ( $6355 \times 12\% = 763$ ):

Д-т сч. 9510 "Расходы в виде процентов" 763;

К-т сч. 4141 "Дисконт по векселям к оплате" 763;

- начисление расходов по процентам за второй год  $(6355 + 763) \times 12\% = 854$ ):

Д-т сч. 9510 "Прочие расходы в виде процентов" 854;

К-т сч. 4141 "Дисконт по векселям к оплате" 854 и т.д.

Учет результатов операций по обмену основными средствами зависит от того, являются ли обмениваемые основные средства аналогичными или неаналогичными.

Стоимость объекта основных средств, приобретенного в результате обмена на неаналогичный объект основных средств или другой актив, определяется по справедливой стоимости полученного актива, которая равна справедливой стоимости переданного актива, плюс сумма уплаченных или минус сумма полученных денежных средств. При обмене неаналогичными основными средствами прибыли и убытки от обменной операции отражаются в полном объеме.

Стоимость нового актива, полученного в результате обмена аналогичными активами, которые используются в той же хозяйственной деятельности и которые имеют такую же справедливую стоимость, принимается равной балансовой стоимости переданного актива.

Если справедливая стоимость полученного актива ниже балансовой стоимости переданного актива, то балансовая стоимость переданного актива списывается до справедливой стоимости полученного актива, а полученный актив учитывается по новой сниженной стоимости.

Если при обмене аналогичными активами производится доплата денежными средствами, то стоимость нового актива, полученного в результате обмена, принимается равной балансовой стоимости переданного актива плюс сумма уплаченных денежных средств.

Если при обмене аналогичными активами сторона получает доплату денежными средствами, то стоимость нового актива, полученного в результате обмена, принимается равной балансовой стоимости переданного актива минус сумма уплаченных денежных средств и плюс признанный доход по части актива, которая была продана.

Например, компания А обменивает свои грузовики на аналогичные грузовики компании В и производит доплату в размере 10000 сомов. Ниже представлена информация, относящаяся к операции на день обмена:

Компания А (сомов)		Компания В (сомов)	
Грузовики А	40000	Грузовики А	60000
Накопленная амортизация	10000	Накопленная амортизация	20000
Балансовая стоимость	30000	Балансовая стоимость	40000
Справедливая стоимость		Справедливая стоимость	
Грузовики А	40000	Грузовики А	50000
Анализ компании А		Анализ компании В	
Балансовая стоимость	30000	Балансовая стоимость	40000
грузовиков А		грузовиков В	
Плюс доплата	10000	Минус доплата	10000
Стоимость грузовиков В	40000	Плюс признанный доход(*)	2000
		Стоимость грузовиков А	32000
(*) Доход по части актива, которая была продана = (Справедливая стоимость переданного актива - Балансовая стоимость переданного актива) x Полученные денежные средства / Полученные денежные средства + Справедливая стоимость полученного актива. В нашем примере: $(50000 - 40000) \times 10000 / 10000 + 40000 = 2000$			
Бухгалтерская проводка компании А		Бухгалтерская проводка компании В	
Грузовики В	40000	Касса	10000
Накопленная амортизация	10000	Грузовики А	32000
Грузовики А	40000	Накопленная амортизация	20000
Касса	10000	Грузовики В	60000
		Доход от продажи	10000

Начисленные нарастающим итогом затраты в процессе строительства хозяйственным способом по каждому отдельному объекту основных средств отражаются по дебету счета 2120 "Незавершенное строительство" в корреспонденции со счетами "Денежные средства", "Счета к оплате", "Товарно-материальные запасы", "Краткосрочные начисленные обязательства" и т.д. На данном счете могут учитываться и объекты основных средств, требующие монтажа. По окончании строительства (монтажа), счет 2120 "Незавершенное строительство" кредитруется в корреспонденции со счетом учета соответствующих объектов основных средств.

По дебету счета 2120 "Незавершенное строительство" также отражаются затраты на строительство (реконструкцию) объекта незавершенного строительства, который в будущем предполагается использовать в качестве инвестиции в недвижимость. В отношении такого объекта до момента завершения строительных работ (реконструкции) применяются положения МСФО 16. По окончании строительства (реконструкции), счет 2120 "Незавершенное строительство" кредитруется в корреспонденции со счетом 2300 "Инвестиции в недвижимость" и для дальнейшего учета применяются положения МСФО 40.

Полученные безвозмездно (в дар) основные средства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Справедливая стоимость основных средств, полученных в дар, отражается по дебету счетов 2110-2190 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

Основные средства, полученные в качестве субсидии, оцениваются по справедливой стоимости и отражаются в учете одним из двух методов, предусмотренных параграфом 24 МСФО 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи". Оба метода рассматриваются как приемлемые альтернативы, однако, наиболее рациональным с точки зрения организации учета представляется метод учета субсидии в качестве доходов будущих периодов. При этом справедливая стоимость основных средств отражается по дебету счетов 2110-2190 в корреспонденции со счетом 4200 "Отсроченные доходы". Одновременно с проводкой по начислению амортизации дается проводка по признанию дохода от субсидии в сумме начисленной амортизации:

Д-т сч. 4200 "Отсроченные доходы" ХХ;

К-т сч. 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" ХХ.

Первоначальная стоимость актива, арендованного на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО 17 "Аренда". Поступление арендованных основных средств на условиях финансовой аренды отражается по дебету счета 2110-2190 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 4150 "Обязательство по финансовой аренде".

По дебету счета 2130-2190 "Основные средства" отражаются последующие затраты в действующие объекты основных средств, увеличивающие балансовую стоимость активов, когда они существенно улучшают состояние актива сверх первоначально оцененных нормативных показателей (продлевают срок службы, повышают первоначально рассчитанную производительность).

Затраты на улучшение собственных земельных участков отражаются по дебету счета 2190 "Благоустройство земельных участков".

Затраты на благоустройство арендованной собственности отражаются по дебету счета 2180 "Благоустройство арендованной собственности".

По кредиту счета 2193-2199 "Накопленная амортизация основных средств" отражается начисленная сумма амортизации основных средств в корреспонденции со счетами:

- 2120 "Незавершенное строительство", если объект основных средств используется при производстве других активов;

- 1630 "Незавершенное производство", если амортизация основных средств включается в затраты по переработке запасов;

- 7580 "Расходы по амортизации основных средств", если основные средства используются в процессе реализации товаров, работ, услуг;

- 8470-8476 "Общие и административные расходы - расходы на амортизацию", если основные средства используются в административных целях;

- 7600 "Прочие производственные расходы", если основные средства переданы в операционную аренду.

Методы начисления амортизации выбираются на основе предполагаемой схемы получения экономической выгоды от актива и последовательно применяются из периода в период, если только эта предполагаемая схема получения выгоды от использования актива не меняется. Для систематического списания амортизируемой стоимости основного средства на протяжении срока его полезной службы могут использоваться: метод равномерного начисления, метод уменьшающегося остатка и метод суммы изделий.

Амортизация по активам, арендованным на условиях финансовой аренды, начисляется с помощью метода, соответствующего политике начисления амортизации собственных активов, на протяжении самого короткого из двух сроков: аренды или срока полезной службы актива. Если арендатор получит право собственности к концу срока аренды, периодом начисления амортизации является срок полезной службы актива.

Амортизация активов, переданных в операционную аренду, начисляется в соответствии с нормальной политикой начисления амортизации, принятой арендодателем для аналогичных активов. Начисленная амортизация отражается по кредиту счета 2193-2199 "Накопленная амортизация основных средств" в дебет счета 7600 "Прочие производственные расходы". Это положение относится к активам, классифицируемым как основные средства, но не как инвестиции в недвижимость. Амортизация объектов инвестиций в недвижимость, оцениваемых по фактическим затратам на приобретение, отражается по кредиту счета "Накопленная амортизация - инвестиции в недвижимость" (смотрите пояснение к счету 2300 "Инвестиции в недвижимость") в дебет счетов операционных или неоперационных расходов в зависимости от того, как предприятие классифицирует операции с инвестициями в недвижимость.

В момент выбытия объекта основных средств в результате продажи, обмена, ликвидации или прекращения использования, если от актива больше не ожидается никаких экономических выгод, и другие основные средства должны быть списаны с баланса.

При списании основного средства счета учета стоимости актива и накопленной амортизации закрываются. Порядок отражения в учете выбытия основных средств зависит от способа выбытия.

Списание ликвидированных основных средств производится следующим образом:

- счета учета стоимости основного средства (2130-2190) и счета накопленной амортизации (2193-2199) закрываются, а остаточная стоимость (если таковая имеется) списывается на счет 9590 "Прочие неоперационные расходы":

Дт 2193-2199 "Начисленная амортизация" ХХ;

Кт 2130-2190 "Основные средства" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Кт 2130-2190 "Основные средства" ХХ;

- расходы по ликвидации основного средства отражаются по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетами "Прочие краткосрочные обязательства", "Счета к оплате" и др., например:

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Кт 3520 "Начисленная заработная плата" ХХ;

- стоимость материалов, полученных от ликвидации, приходится по дебету счета 1700 "Вспомогательные материалы" в корреспонденции со счетом 9590 "Прочие неоперационные расходы":

Дт 1700 "Вспомогательные материалы" ХХ;

Кт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ.

При использовании сложной бухгалтерской проводки количество записей значительно сокращается:

Дт 1700 "Вспомогательные материалы" ХХ;

Дт 2193-2199 "Начисленная амортизация" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Кт 2130-2190 "Основные средства" ХХ;

Кт 3520 "Начисленная заработная плата" ХХ.

Списание реализованных основных средств производится следующим образом:

- выручка от реализации основного средства отражается по дебету счета 1100 "Денежные средства в кассе", 1200 "Денежные средства в банке", 1590 "Прочая дебиторская задолженность" в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы" и счетом 3430 "НДС к оплате":

Дт 1100-1200 "Денежные средства" ХХ;

Кт 9190 "Прочие неоперационные доходы" ХХ;

Дт 9190 "Прочие неоперационные доходы" ХХ;

Кт 3430 "НДС к оплате" ХХ;

- счета учета стоимости основного средства (2130-2190) и счета накопленной амортизации (2193-2199) закрываются, а балансовая стоимость списывается на счет 9590 "Прочие неоперационные расходы":

Дт 2193-2199 "Начисленная амортизация" ХХ;

Кт 2130-2190 "Основные средства" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Кт 2130-2190 "Основные средства" ХХ;

- расходы, понесенные при реализации основного средства (доставка покупателю, демонтаж и т.п.) отражаются по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетами "Прочие краткосрочные обязательства", "Счета к оплате" и др.;

- если в результате выбытия возникает прибыль, то она отражается на счете 9190 "Прочие неоперационные доходы"; если в результате выбытия возникает убыток, то он отражается на счете 9590 "Прочие неоперационные расходы":

Дт 9190 "Прочие неоперационные доходы" ХХ;

Кт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ.

При использовании сложной бухгалтерской проводки количество записей значительно сокращается:

Дт 1100 "Денежные средства" или ХХ;

Дт 1590 "Прочая дебиторская задолженность" ХХ;

Дт 2193-2199 "Накопленная амортизация" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" (если результат выбытия убыток)

ХХ;

Кт 3430 "НДС к оплате" XX;  
Кт 2110-2190 "Основное средство" XX;  
Кт 9190 "Прочие неоперационные доходы" (если результат выбытия прибыль)

XX.

После первоначального признания основные средства учитываются в соответствии с учетной политикой субъекта:

а) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от снижения стоимости; или

б) по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от снижения стоимости, накопленных впоследствии.

Если учет основных средств производится по переоцененной стоимости, любая накопленная амортизация на дату переоценки может:

1) пересчитываться пропорционально балансовой стоимости актива, до вычета амортизации так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости;

2) списываться против балансовой стоимости актива до вычета амортизации, а чистая величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

Величина корректировки амортизации составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости в результате переоценки. Балансовая стоимость – сумма, по которой актив признается в бухгалтерском балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от снижения стоимости.

Если балансовая стоимость основного средства в результате переоценки увеличивается, то увеличение отражается в разделе "Капитал" по кредиту счета 5220 "Корректировки по переоценке активов". Сумма увеличения стоимости в результате переоценки отражается по кредиту счета 9190 "Прочие неоперационные доходы" в том размере, в каком она компенсирует ранее признанные убытки от уменьшения балансовой стоимости от переоценки. Сумма разницы (в случае возникновения) отражается по кредиту счета 5220 "Корректировки по переоценке активов".

Если балансовая стоимость основного средства уменьшается в результате переоценки, то сумма уменьшения вычитается из соответствующей статьи 5220 "Корректировки по переоценке активов", но в пределах, в которых уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении этого актива. Сумма разницы (в случае возникновения) отражается в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы".

Если накопленная амортизация на дату переоценки пересчитывается пропорционально балансовой стоимости актива до вычета амортизации, то порядок отражения в учете переоценки основных средств следующий:

а) пересчитывается балансовая стоимость актива до вычета амортизации. Увеличение балансовой стоимости до вычета амортизации отражается по дебету счета 2110-2190 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 5220 "Корректировки по переоценке активов":

Дт 2110-2190 "Основные средства" XX;

Кт 5220 "Корректировки по переоценке активов" XX;

- накопленная амортизация на дату переоценки пересчитывается пропорционально балансовой стоимости актива до вычета амортизации:

Дт 5220 "Корректировки по переоценке активов" XX;

Кт 2193-2199 "Накопленная амортизация" XX;

б) пересчитывается балансовая стоимость актива до вычета амортизации. Уменьшение балансовой стоимости до вычета амортизации отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетом 2110-2190 "Основные средства":

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" XX;

Кт 2110-2190 "Основные средства" XX;

- накопленная амортизация на дату переоценки пересчитывается пропорционально балансовой стоимости актива до вычета амортизации:

Дт 2193-2199 "Накопленная амортизация" XX;

Кт 9590 "Прочие неоперационные расходы" XX.

Если накопленная амортизация на дату переоценки списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации, а чистая величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива, то порядок отражения в учете следующий:

- накопленная амортизация на дату переоценки списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации:

Дт 2193-2199 "Накопленная амортизация" ХХ;

Кт 2110-2190 "Основные средства" ХХ;

- чистая величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Увеличение стоимости отражается по дебету счета 2110-2190 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 5220 "Корректировки по переоценке активов":

Дт 2110-2190 "Основные средства" ХХ;

Кт 5220 "Корректировки по переоценке активов" ХХ.

Уменьшение балансовой стоимости до вычета амортизации отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетом 2110-2190 "Основные средства":

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Кт 2110-2190 "Основные средства" ХХ.

По состоянию на каждую отчетную дату субъект должен оценивать наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива в соответствии с МСФО 36 "Обесценение активов". В случае выявления любого такого признака субъект должен оценить возмещаемую стоимость актива.

Если балансовая стоимость основного средства превышает его возмещаемую стоимость, признается убыток от обесценения актива.

В зависимости от практической потребности, для обобщения информации об уменьшении стоимости основных средств в результате обесценения, субъекты могут использовать контрактивные счета к счетам основных средств - счета "Накопленный убыток от обесценения".

Убыток от обесценения отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетом 2193-2199 "Накопленная амортизация", или в корреспонденции со счетом "Накопленный убыток от обесценения".

Для основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, убыток от обесценения списывается с кредита счета 2193-2199 "Накопленная амортизация" (или с кредита счета "Накопленный убыток от обесценения основных средств") в дебет счета 5220 "Корректировки по переоценке активов" в сумме, не превышающей величину от переоценки данного актива. Разница в случае возникновения относится в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы".

После признания убытка от обесценения, измененная балансовая стоимость основных средств распределяется на систематической основе для начисления амортизации на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

Порядок отражения в учете перевода (переклассификации) объекта основных средств в категорию инвестиции в недвижимость смотрите в комментарии к счету 2300 "Инвестиции в недвижимость".

Основные средства, использование которых прекращено и которые предназначены для выбытия, учитываются по балансовой стоимости на дату вывода актива из активного использования.

#### Группа счетов 2200 "Биологические активы"

Счета 2200 "Биологические активы" предназначены для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих субъекту на правах собственности или арендованных на условиях финансовой аренды активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью - биологических активов (животное или растение).

Сельскохозяйственная деятельность включает различные виды деятельности: животноводство, лесное хозяйство, сбор урожая раз в год или в течение всего года, выращивание садов и насаждений, цветоводство и культивирование водных биоресурсов (включая рыбоводство).

По основным характеристикам (например, по возрасту или качеству) животные и растения объединяются в группу биологических активов с разграничением потребляемых и плодоносящих, зрелых и незрелых биологических активов.

Потребляемые биологические активы - это активы, которые собираются в виде сельскохозяйственной продукции или продаются в виде биологических активов. Примеры потребляемых биологических активов: крупный рогатый скот мясного направления, скот, предназначенный для продажи, рыба в рыбоводческих хозяйствах, такие зерновые культуры, как кукуруза и пшеница, а также деревья, выращиваемые с целью заготовки древесины.

Плодоносящие биологические активы – все прочие биологические активы, не являющиеся потребляемыми; например, крупный рогатый скот молочного направления, виноградники, плодово-ягодные деревья.

Зрелые биологические активы – это активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору продукции (потребляемые биологические активы), либо могут обеспечить сбор продукции на регулярной основе (плодоносящие биологические активы).

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета биологических активов, схожих по основным характеристикам:

- 2210 "Животные (потребляемые биологические активы)";
- 2220 "Животные (плодоносящие биологические активы)";
- 2230 "Растения (потребляемые биологические активы)";
- 2240 "Плодоносящие растения";
- 2250 "Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам";
- 2290 "Другие биологические активы".

В соответствии с параграфом 45 МСФО 41 субъекты могут открыть субсчета по каждой группе биологических активов (зрелые, незрелые).

Первоначально биологические активы признаются в результате приобретения (покупки, обмена и т.д.) или в результате биотрансформации имеющихся в распоряжении субъекта биологических активов (например, рождение животных) по справедливой стоимости актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Сбытовые расходы включают комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги и пошлины на передачу собственности. К сбытовым расходам не относятся транспортные и прочие расходы по доставке активов на рынок.

При первоначальном признании биологического актива может возникнуть прибыль или убыток. Прибыль возникает при признании актива в результате биотрансформации (например, отражение в учете справедливой стоимости животных, родившихся за отчетный период). Прибыль, возникающая при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов, отражается по кредиту счета 6310 "Прибыль (убыток) от первоначального признания биологических активов" в корреспонденции со счетами 2200 "Биологические активы".

Справедливая стоимость биологического актива за вычетом предполагаемых сбытовых расходов может меняться в связи с изменениями как физических свойств актива, так и цен на рынке. Каждое из изменений физических свойств – рост, дегенерация, производство продукции и воспроизводство – поддается наблюдению и оценке. По состоянию на каждую отчетную дату биологический актив оценивается по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. Изменение справедливой стоимости актива увеличивает или уменьшает сумму дохода от биологических активов, и отражается по дебету или кредиту счета 6330 "Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологических активов" в корреспонденции со счетами 2200 "Биологические активы".

Изменение справедливой стоимости биологического актива, возникающее в связи со сбором сельскохозяйственной продукции, также представляет собой изменение физических свойств. Для потребляемых биологических активов на момент сбора сельхозпродукции балансовая стоимость биологического актива списывается с кредита счета 2200 "Биологические активы" в дебет счета 6330 "Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологических активов".

В момент выбытия биологических активов в результате продажи, обмена, ликвидации биологические активы должны быть списаны с баланса.

Порядок отражения в учете выбытия биологических активов зависит от способа выбытия.

Списание ликвидированных биологических активов производится следующим образом:

- балансовая стоимость биологического актива списывается на счет операционных или неоперационных расходов в зависимости от того, как предприятие классифицирует операции с биологическими активами;

- расходы по ликвидации биологического актива отражаются по дебету счета операционных или неоперационных расходов в зависимости от того, как предприятие классифицирует операции с биологическими активами в корреспонденции со счетами "Прочие краткосрочные обязательства", "Счета к оплате" и др.

Списание реализованных биологических активов производится следующим образом в зависимости от того, как субъект классифицирует операции с биологическими активами:

- выручка от реализации биологического актива отражается по дебету счета 1100 "Денежные средства в кассе", 1200 "Денежные средства в банке", 1400 "Счета к получению" в корреспонденции со счетом 6100 "Выручка" и счетом 3430 "НДС к оплате";

- балансовая стоимость биологического актива списывается на счет себестоимость реализации;

или

- выручка от реализации биологического актива отражается по дебету счета 1100 "Денежные средства в кассе", 1200 "Денежные средства в банке", 1400 "Счета к получению" в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы" и счетом 3430 "НДС к оплате";

- балансовая стоимость биологического актива списывается на счет 9590 "Прочие неоперационные расходы";

- если в результате выбытия возникает прибыль, то она отражается на счете 9190 "Прочие неоперационные доходы"; если в результате выбытия возникает убыток, то он отражается на счете 9570 "Прочие неоперационные расходы".

Последующие (после первоначального признания) затраты, связанные с биологическими активами, отражаются по дебету счета 7300 "Расходы по производству биологических активов".

Убытки, возникающие в результате таких чрезвычайных событий, как вспышка опасного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, нашествие насекомых и другие, отражаются по дебету счета 9820 "Чрезвычайный убыток" в корреспонденции со счетом 2200 "Биологические активы".

В момент первоначального признания биологический актив, в отношении которого отсутствует информация о рыночных ценах и показателях, оценивается по фактическим затратам и учитывается по дебету счета 2250 "Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам". Примерами таких активов могут быть биологические активы, в которых с момента осуществления первоначальных затрат не происходит значительной биотрансформации (саженцы плодово-ягодных деревьев, зерновые или овощные культуры посажены непосредственно перед отчетной датой). Биологический актив, подлежащий амортизации (например, рабочий скот) оценивается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Как только появляется возможность определить справедливую стоимость биологического актива, субъекту следует перейти к модели оценки по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых сбытовых расходов. В этом случае балансовая стоимость биологического актива списывается с кредита счета 2250 "Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам" в дебет счетов 2210-2240, 2290. Разница между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью биологического актива отражается по дебету счетов 2210-2240, 2290 в корреспонденции со счетом 6330 "Прибыль (убыток) от изменения справедливой стоимости биологического актива".

При определении фактических затрат (себестоимости), сумм накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения следует руководствоваться положениями МСФО 2 "Запасы", МСФО 16 "Основные средства", МСФО 36 "Обесценение активов".

#### Группа счетов 2300 "Инвестиции в недвижимость"

Инвестиции в недвижимость - недвижимость (земля или здание, либо часть здания), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- а) производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей; или

- б) для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Субъекты, распоряжающиеся недвижимостью на праве собственности, используют счет 2300 "Инвестиции в недвижимость" для обобщения информации о наличии и движении следующих активов:

- недвижимости, удерживаемой с целью получения дохода от прироста стоимости капитала;

- недвижимости, переданной в операционную аренду с целью получения дохода в виде арендных платежей.

Субъекты, распоряжающиеся недвижимостью на условиях договора финансовой аренды, используют счет 2300 "Инвестиции в недвижимость" для обобщения информации о наличии и движении такой недвижимости, переданной в операционную аренду.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета инвестиций в недвижимость по наиболее типичным значимым категориям:

2310 "Земля";

2320 "Здания и сооружения";

2330 "Реконструкция объектов инвестиций в недвижимость".

По дебету счета 2300 "Инвестиции в недвижимость" отражаются фактические затраты на приобретение. Фактические затраты на приобретение включают покупную цену и любые прямые затраты, связанные с приобретением актива, например: стоимость услуг посредников и консультантов, государственные пошлины, и т.п.

Фактические затраты на приобретение инвестиции в недвижимость, сооруженной хозяйственным способом, представляют собой ее стоимость на дату завершения строительства или реконструкции.

По дебету счета 2300 "Инвестиции в недвижимость" отражаются последующие затраты, связанные с отраженной в отчетности инвестицией в недвижимость, увеличивающие балансовую стоимость актива, когда существует вероятность получения экономической выгоды сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей.

После первоначального признания инвестиции в недвижимость учитываются либо по справедливой стоимости, либо по фактическим затратам на приобретение. Субъект должен выбрать одну из моделей учета и применять ее ко всем объектам инвестиций в недвижимость.

#### Модель учета по справедливой стоимости

После первоначального признания все объекты инвестиции в недвижимость отражаются по справедливой стоимости на отчетную дату. При определении справедливой стоимости предполагаемые затраты, связанные с будущей реализацией и прочим выбытием актива, не оцениваются и не вычитаются. Оборудование, составляющее неотъемлемую часть здания (например, лифты и система кондиционирования воздуха), включается в состав инвестиции в недвижимость и не отражается отдельно в составе основных средств.

Изменение справедливой стоимости инвестиций в недвижимость отражается:

- по дебету счета 2300 "Инвестиции в недвижимость" в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы" при увеличении стоимости актива;

- по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетом 2300 "Инвестиции в недвижимость" при уменьшении стоимости актива.

Счета 9190 и 9590 используются субъектами, для которых операции с инвестициями в недвижимость не являются операционной деятельностью.

В зависимости от практической потребности, для обобщения информации об изменении справедливой стоимости инвестиций в недвижимость субъекты могут использовать отдельные субсчета к счетам 9190 и 9590.

При прекращении признания (выбытия) объекта инвестиции в недвижимость разница между суммой чистой выручки, полученной от реализации, и балансовой стоимостью объекта учитывается как прибыль или убыток от неоперационной деятельности. Ниже приведена одна из возможных схем бухгалтерских проводок по учету операций по продаже объекта инвестиции в недвижимость, учитываемых по справедливой стоимости:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Выручка от реализации в сумме, подлежащей получению (без НДС)	1590, 1410	9190
2	Списание балансовой стоимости инвестиции	9590	2300

3	Расходы, понесенные при реализации (доставка покупателю, демонтаж и др.)	9590	3100 и другие
4	Результат по реализации:		
	- прибыль;	9190	9590
	- убыток	9590	9190

При использовании сложных бухгалтерских проводок количество записей значительно сокращается:

Дт 1590 "Прочая дебиторская задолженность" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" (если результат выбытия убыток) ХХ;

Кт 2300 "Инвестиции в недвижимость" ХХ;

Кт 9190 "Прочие неоперационные доходы" (если результат выбытия прибыль) ХХ.

При передаче объекта инвестиционной недвижимости в финансовую аренду с кредита счета 2300 "Инвестиции в недвижимость" в дебет счета 2890 "Прочие долгосрочные инвестиции" списывается сумма чистой инвестиции в аренду. Разность между чистой инвестицией в аренду и балансовой стоимостью объекта инвестиции в недвижимость отражается как прибыль или убыток от неоперационной деятельности (если иное не установлено в положениях МСФО 17 "Аренда", касающихся продажи с обратной арендой):

Дт 2890 "Прочие долгосрочные инвестиции" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" (если результат выбытия убыток) ХХ;

Кт 2300 "Инвестиции в недвижимость" ХХ;

Кт 9190 "Прочие неоперационные доходы" (если результат выбытия прибыль) ХХ.

Перевод объекта в категорию "Инвестиции в недвижимость", отражаемого по справедливой стоимости или исключение из данной категории, производится только при изменении предназначения объекта.

При переводе объекта в категорию "Основные средства" или "Товары" в качестве фактических затрат на приобретение для последующего учета принимается его справедливая стоимость на дату изменения предназначения объекта. Справедливая стоимость списывается с кредита счета 2300 "Инвестиции в недвижимость" в дебет счетов 2100 "Основные средства" или счета 1610 "Товары".

При переводе из категории "Товары" в категорию "Инвестиции в недвижимость" актив оценивается по справедливой стоимости на дату изменения его предназначения. Ниже приведена одна из возможных схем бухгалтерских проводок по учету операций по переводу актива из категории "Товары" в категорию "Инвестиции в недвижимость":

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Списание стоимости товаров в сумме фактических затрат на приобретение	2300	1610
2	Разница между справедливой стоимостью актива и балансовой стоимостью на дату перевода	2300 9590	9190 2300

При использовании сложной бухгалтерской проводки количество записей значительно сокращается:

Дт 2300 "Инвестиции в недвижимость" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" (если результат - убыток) ХХ;

Кт 1610 "Товары" ХХ;

Кт 9190 "Прочие неоперационные доходы" (если результат - прибыль) ХХ.

Если недвижимость, занимаемая владельцем, переводится из категории "Основные средства" в категорию "Инвестиции в недвижимость", то начисление амортизации и признание убытка от обесценения продолжается до даты перевода.

Разность между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью на дату изменения учитывается так же, как переоценка согласно МСФО 16 "Основные средства":

(а) уменьшение балансовой стоимости отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы". Сумма уменьшения в пределах прироста стоимости данного объекта от переоценки отражается по дебету счета 5220 "Корректировки по переоценке активов";

(б) увеличение балансовой стоимости отражается по кредиту счета 9190 "Прочие неоперационные доходы" в том размере, в каком оно компенсирует ранее признанный убыток от обесценения данного объекта. Оставшаяся часть суммы увеличения балансовой стоимости относится на кредит счета 5220 "Корректировки по переоценке активов".

Перевод объекта из категории "Основные средства" в категорию "Инвестиции в недвижимость" отражается следующим образом:

а) на дату изменения производится переоценка объекта учета до справедливой стоимости:

- накопленная амортизация на дату переоценки списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации:

Дт 2193 "Накопленная амортизация" ХХ;

Кт 2110, 2130 "Основные средства" ХХ;

- чистая величина пересчитывается до справедливой стоимости актива, и, в случае уменьшения балансовой стоимости в результате переоценки, отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы":

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Кт 2110-2130 "Основные средства" ХХ;

или, в случае увеличения балансовой стоимости в результате переоценки, отражается по дебету счета 2110-2130 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 5220 "Корректировки по переоценке активов":

Дт 2110-2130 "Основные средства" ХХ;

Кт 5220 "Корректировки по переоценке активов" ХХ;

б) балансовая (переоцененная) стоимость списывается в дебет соответствующего счета 2300 "Инвестиции в недвижимость":

Дт 2300 "Инвестиции в недвижимость" ХХ;

Кт 2110-2130 "Основные средства" ХХ.

При использовании сложной бухгалтерской проводки количество записей значительно сокращается:

- перевод объекта из категории "Основные средства" в категорию "Инвестиции в недвижимость", если справедливая стоимость ниже балансовой:

Дт 2300 "Инвестиции в недвижимость" ХХ;

Дт 5220 "Корректировки по переоценке активов" ХХ;

Дт 9590 "Прочие неоперационные расходы" ХХ;

Дт 2193 "Накопленная амортизация" ХХ;

Кт 2110-2130 "Основные средства" ХХ;

- перевод объекта из категории "Основные средства" в категорию "Инвестиции в недвижимость", если справедливая стоимость выше балансовой:

Дт 2300 "Инвестиции в недвижимость" ХХ;

Дт 2193 "Накопленная амортизация" ХХ;

Кт 2110-2130 "Основные средства" ХХ;

Кт 5220 "Корректировки по переоценке активов" ХХ;

Кт 9190 "Прочие неоперационные доходы" (в размере компенсации ранее признанных убытков от переоценки) ХХ.

#### Модель учета по фактическим затратам на приобретение

После первоначального признания все объекты инвестиции в недвижимость отражаются по фактическим затратам на приобретение за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения активов согласно основного подхода учета в соответствии с МСФО 16 "Основные средства".

В этом случае рекомендуется открыть контрактные счета к счетам "Инвестиции в недвижимость" для обобщения информации об амортизации актива и уменьшения стоимости в результате обесценения, например:

2320 Здания и сооружения;

2392 Накопленная амортизация - здания и сооружения.

Прекращение признания объекта инвестиций в недвижимость отражается в учете при продаже, передаче в финансовую аренду или другого выбытия, когда после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

При списании объекта инвестиции в недвижимость счета учета стоимости актива и накопленной амортизации закрываются.

Выбытие инвестиций в недвижимость в результате продажи отражается следующим образом:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Выручка от реализации в сумме, подлежащей получению (без НДС)	1590, 1410	9190
2	Закрытие счета накопленной амортизации	2392	2320
3	Списание балансовой стоимости актива	9590	2320
4	Расходы, понесенные при реализации (доставка покупателю, демонтаж и др.)	9590	3100 и другие
5	Результат по реализации: - прибыль; - убыток	9190 9590	9590 9190

Если после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод, прекращение признания актива отражается следующим образом:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Закрытие счета от накопленной амортизации	2392	2320
2	Списание балансовой стоимости	9590	2310, 2320
3	Расходы по ликвидации актива	9590	3100 и другие
4	Стоимость материалов, полученных от ликвидации	1700	9590

При передаче в финансовую аренду счета учета стоимости объекта инвестиций в недвижимость и счета накопленной амортизации закрываются, а балансовая стоимость объекта списывается с кредита счетов 2300 в дебет счета 2890 "Прочие долгосрочные инвестиции". Разность между чистой инвестицией в аренду и балансовой стоимостью отражается как прочие доходы (Д-т счета 2890 К-т счета 9190) или расходы (К-т счета 2890 Д-т счета 9590) от неоперационной деятельности (если иное не установлено в положениях МСФО 17 "Аренда", касающихся продажи с обратной арендой).

Перевод объекта в категорию "Инвестиции в недвижимость", отражаемого по фактической стоимости, или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта.

Перевод объектов из категории "Инвестиции в недвижимость" в категории "Основные средства" и "Товары", и наоборот, производится по балансовой стоимости объектов учета и не приводит к изменению стоимости объекта.

Счет 2400 "Отсроченные налоговые требования"

В соответствии с МСФО 12 "Налоги на прибыль" налог на прибыль отражается в учете методом обязательств.

Для обобщения информации о налоговых обязательствах по налогу на прибыль, определяемых методом обязательств, в Плане счетов предусмотрены три счета:

3410 "Налог на прибыль к оплате" (краткосрочные обязательства);

2400 "Отсроченные налоговые требования" (долгосрочные отсроченные активы);

4300 "Отсроченные налоговые обязательства" (долгосрочные отсроченные обязательства).

На счете 3410 "Налог на прибыль к оплате" отражается краткосрочное обязательство в сумме текущего налога на прибыль за отчетный период налога, начисленного к уплате в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Отсроченные налоговые требования или отсроченные налоговые обязательства возникают в связи с тем, что между бухгалтерской прибылью (чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налогов) и налогооблагаемой прибылью, как правило, существует разница, и по определенным причинам наличие такой разницы или части ее в последующих периодах приведет к увеличению или уменьшению текущего налогового обязательства по сравнению с налоговым обязательством, исчисленным на базе бухгалтерской прибыли.

Счет 2400 "Отсроченные налоговые требования" предназначен для отражения в учете отсроченных (отложенных) сумм налога на прибыль, которые должны быть возмещены в будущих периодах посредством уменьшения налоговых обязательств, определенных за соответствующие налоговые периоды на базе бухгалтерской прибыли.

Отсроченные налоговые требования могут возникнуть в результате, например:

а) наличия у субъекта на отчетную дату вычитаемых временных разниц - разниц между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой; или

б) при пролонгации налоговых убытков на будущие периоды; или

в) при прочих условиях, предусмотренных МСФО.

Отсроченные налоговые требования должны признаваться тогда, когда существует вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли. Если субъект имеет налоговые убытки, он признает отложенные налоговые требования в сумме, как правило, ограниченной размером налогового эффекта от налогооблагаемых временных разниц.

При первоначальном признании отсроченные налоговые требования отражаются по дебету счетов раздела 2400 "Отсроченные налоговые требования" с одновременной корреспонденцией со счетами:

9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль";

3410 "Налог на прибыль к оплате", и, возможно

в корреспонденции со счетом 4300 "Отсроченные налоговые обязательства".

При этом сумма расходов по налогу за период должна соответствовать сумме текущего налогового обязательства (Кт 3410), плюс или минус отсроченные налоги (Дт 2400 или Кт 4300).

Отсроченные налоговые требования могут возникать под влиянием нескольких временных вычитаемых разниц. Для облегчения процедуры учета рекомендуется в рабочем плане счетов предусмотреть отдельные субсчета для учета отсроченных налоговых требований в разрезе имеющихся временных разниц.

Временная разница от одной и той же статьи учета в разные периоды может быть определена как налогооблагаемая или как вычитаемая, налоговый эффект от которой отражается соответственно или как отсроченное налоговое обязательство или как отсроченное налоговое требование.

Для упрощения учета налогового эффекта от изменяющихся временных разниц, рекомендуется отсроченные налоги учитывать на одном счете с двойной нумерацией, например, 2410/4310 "Налоговый эффект временной разницы по основным средствам (или по безнадежным долгам и т.п.)", и на данном счете отражать все изменения по отсроченным налогам:

- при наличии отсроченного налогового требования полученный результат отражать по дебету данного счета;

- при наличии отсроченного налогового обязательства - отражать по кредиту этого же счета;

в корреспонденции со счетами: 9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль" и 3410 "Налог на прибыль к оплате".

В бухгалтерском балансе дебетовое сальдо счетов с двойной нумерацией отражается по статье "Отсроченные налоговые требования", кредитовое сальдо - по статье "Отсроченные налоговые обязательства".

МСФО 12 "Налоги на прибыль" устанавливает жесткие ограничения для взаимозачета дебетового и кредитового сальдо отсроченных налогов, то есть зачета между отсроченными налоговыми требованиями (счета 2400) и отсроченными налоговыми обязательствами (счета 4300): субъект может зачитывать отложенные налоговые требования против отложенных налоговых обязательств лишь при наличии определенных для этого условий.

При уменьшении или погашении отсроченных налоговых требований любое уменьшение налогового эффекта от вычитаемой временной разницы отражается по кредиту счета 2400 "Отсроченные налоговые требования" в корреспонденции со счетами:

- 9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль";
- 3410 "Налог на прибыль к оплате", и возможно
- в корреспонденции со счетом 4300 "Отсроченные налоговые обязательства".

При этом сумма расходов по налогу за период должна также соответствовать сумме текущего налогового обязательства (Кт 3410) плюс или минус отсроченные налоги (Дт 2400 или Кт 4300).

#### Счет 2500 "Денежные средства, ограниченные к использованию"

Счет 2500 предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств на текущих или сберегательных счетах в банке, удерживаемых в качестве компенсационных остатков согласно требованиям соглашений по долгосрочному заимствованию, удерживаемых в качестве фонда для погашения облигаций и других накопительных фондов, или каким-либо другим образом ограниченных в использовании на период, более чем двенадцать месяцев после отчетной даты.

#### Группа счетов 2700. Долгосрочная дебиторская задолженность

Счета группы 2700 Долгосрочная дебиторская задолженность предназначены для обобщения и представления в бухгалтерском балансе информации о дебиторской задолженности сроком погашения более одного года.

Текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности переносится и учитывается по счету 1580 "Текущая часть долгосрочной дебиторской задолженности". При этом субъекту следует руководствоваться Положениями настоящих методических рекомендаций, относящихся к краткосрочным дебиторским задолженностям.

Если дебиторская задолженность возникает в результате операции в иностранной валюте, то учет по дебету и кредиту счетов 2700 ведется как в иностранной валюте, так и в национальной. На конец отчетного периода сальдо счетов 2700, выраженное в иностранной валюте, переоценивается по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики, установленному на эту дату, с отнесением разницы на счета учета прочих доходов или расходов от операционной деятельности.

При проведении операции с долгосрочными дебиторскими задолженностями субъекту следует руководствоваться МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка".

#### Группа счетов 2800 "Долгосрочные инвестиции"

Счета "Долгосрочные инвестиции" предназначены для обобщения информации о наличии и движении долгосрочных вложений в долевые инструменты других компаний, не предназначенные для продажи в текущем периоде, государственные и корпоративные облигации сроком погашения более одного года, вкладов в совместную деятельность, выданных долгосрочных кредитов и займов, а также других финансовых активов, которые в соответствии с параграфом 57 МСФО 1 классифицируются как внеоборотные.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета долгосрочных инвестиций по наиболее типичным значимым категориям:

- 2810 "Долговые ценные бумаги";
- 2820 "Кредиты, займы выданные";

- 2830 "Инвестиции в дочерние компании";
- 2840 "Инвестиции в совместную деятельность";
- 2850 "Инвестиции в ассоциированные компании";
- 2890 "Прочие долгосрочные инвестиции".

Признание, последующая оценка, обесценение и прекращение признания долгосрочных инвестиций в долговые ценные бумаги, а также в долевые инструменты, не являющиеся инвестицией в дочерние, совместные и ассоциированные предприятия, учитываются точно также, как и соответствующие краткосрочные инвестиции (см. статью Раздел 1300 "Краткосрочные инвестиции"), за исключением инвестиций, классифицируемых в соответствии с параграфом 10 МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" как финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи. Такие инвестиции после первоначального признания оцениваются по справедливой стоимости, а прибыль или убыток от переоценки относится в дебет или кредит соответствующего счета учета долгосрочных инвестиций в корреспонденции со счетом 5220 "Корректировки по переоценке активов". Результат переоценки учитывается на счете 5220 до момента продажи, погашения или иного выбытия инвестиции, или до того, как будет установлен факт обесценения инвестиции.

Обесценение инвестиции, имеющейся в наличии для продажи, и восстановление обесценения отражается следующим образом:

- сумма убытка, исчисленная в соответствии с параграфами 117, 118 МСФО 39, списывается с кредита счета 5220 "Корректировки по переоценке активов" в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы";

- сумма восстановления обесценения, исчисленная в соответствии с параграфом 119 МСФО 39, отражается по дебету соответствующего счета учета долгосрочных инвестиций в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

При выбытии разница между балансовой стоимостью инвестиции и суммой средств, полученных или подлежащих к получению в обмен на инвестицию, отражается на счетах 9190 "Прочие неоперационные доходы" (прибыль) и 9590 "Прочие неоперационные расходы" (убыток). Любая переоценка инвестиции, накопленная на счете 5220 "Корректировки по переоценке активов" на дату выбытия, списывается на счета 9190 (прибыль от переоценки) и 9590 (убытки от переоценки).

Инвестиции в долевые финансовые инструменты, такие как вклады в уставные капиталы других компаний, в совместную деятельность, в отдельной (не сводной) финансовой отчетности предприятия учитываются в соответствии с МСФО 27 "Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании", МСФО 28 "Учет инвестиций в ассоциированные компании", МСФО 31 "Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности".

Счет 2820 "Кредиты, займы выданные" предназначен для учета кредитов и займов, предоставленных субъектом на срок более одного года. Кредиты и займы классифицируются как предоставленные субъектом, если они отвечают определению, данному в параграфе 19 МСФО 39.

При первоначальном признании кредиты, займы выданные оцениваются по фактическим затратам, включая затраты по совершению сделки.

После первоначального признания кредиты и займы, предоставленные субъектом, и не предназначенные для торговли, оцениваются по амортизированным затратам независимо от того, собирается компания удерживать их до погашения или нет. Если существует вероятность того, что компания не сможет взыскать полную сумму долга согласно договорным условиям ссуд, имеет место убыток от обесценения или от безнадежной дебиторской задолженности (описание учета по амортизированным затратам смотрите в пояснении к разделу 1300 "Краткосрочные инвестиции").

Долгосрочные финансовые активы в виде кредитов и займов, если они не предоставлены самим субъектом, а получены в результате переуступки прав требования по ним, учитываются на счете 2890 "Прочие долгосрочные инвестиции". Метод учета таких активов (по справедливой стоимости или по амортизированным затратам) зависит от намерений субъекта в отношении этих активов (смотрите параграф 20 МСФО 39).

Счет 2830 "Инвестиции в дочерние компании" предназначен для учета в отдельной финансовой отчетности материнских компаний вкладов, осуществленных материнской компанией в уставный капитал дочерних компаний, как национальных, так и зарубежных. Классификация компаний как материнское и дочернее осуществляется в соответствии с параграфом 12 МСФО 27 "Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании".

В соответствии с параграфом 29 МСФО 27 долгосрочные инвестиции в дочерние компании учитываются либо по фактической себестоимости, либо методом долевого участия, либо по справедливой стоимости, как финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

#### Метод учета по себестоимости

По дебету счета 2830 отражаются фактические затраты на приобретение инвестиций, включая дополнительные затраты по сделке, такие, как вознаграждения агентам и брокерам, консультантам, плата за перевод денежных средств и т.д.

Если инвестиции (акции или доля в уставном капитале дочернего предприятия) приобретаются с объявленными и невыплаченными дивидендами, то включенные в стоимость приобретения дивиденды отражаются следующим образом: по дебету счета 2830 отражаются фактические затраты на приобретение, за вычетом суммы объявленных, но не выплаченных дивидендов. Сумма дивидендов отражается по дебету счета 1590 "Прочая дебиторская задолженность". При получении дивидендов эта сумма списывается с кредита счета 1590 "Прочая дебиторская задолженность" в дебет счетов учета денежных средств.

Дивиденды, полученные от дочерней компании после даты приобретения, учитываются материнской компанией по кредиту счета 9120 "Доход от ассоциированных, дочерних компаний".

При продаже акций или доли в уставном капитале дочерней компании разница между балансовой стоимостью инвестиции и суммой средств, полученных или подлежащих получению в качестве оплаты, признается как прибыль или убыток от неоперационной деятельности и может отражаться следующим образом:

а) продажа с прибылью:

- балансовая стоимость инвестиции списывается с кредита счета 2830 "Инвестиции в дочерние предприятия" в дебет счета 9190 "Прочие неоперационные доходы";

- сумма средств, подлежащих получению в качестве оплаты, отражается по кредиту счета 9190 "Прочие неоперационные доходы" в корреспонденции со счетом 1590 "Прочая дебиторская задолженность". Расходы, связанные с продажей (услуги брокеров, юристов и т.д.), отражаются по дебету счета 9190 "Прочие неоперационные доходы";

б) продажа с убытками:

- балансовая стоимость инвестиции списывается с кредита счета 2830 "Инвестиции в дочерние компании" в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы";

- сумма средств, подлежащих получению в качестве оплаты, отражается по кредиту счета 9570 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетом 1590 "Прочая дебиторская задолженность". Расходы, связанные с продажей (услуги брокеров, юристов и т.д.), отражаются по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы".

#### Метод учета по долевого участию

Первоначально инвестиции отражаются по дебету счета 2830 в сумме фактических затрат на приобретение. Рассчитывается доля инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активах дочерней компании. Любая разница (положительная или отрицательная) между фактическими затратами на приобретение и долей инвестора в справедливой стоимости чистых активов дочерней компании учитывается в соответствии с МСФО 22 "Объединение бизнеса": превышение затрат на приобретение над приобретенной долей в справедливой стоимости чистых активов по состоянию на дату совершения сделки классифицируется как гудвилл и признается в качестве нематериального актива по дебету счета 2920 "Гудвилл" в корреспонденции со счетом 2830. Гудвилл должен амортизироваться на систематической основе прямолинейным методом в течение периода времени, в котором ожидается поступление экономической выгоды от инвестиции в дочернюю компанию, но не более двадцати лет (параграф 44 МСФО 22).

Превышение доли инвестора в справедливой стоимости чистых активов дочерней компании над фактическими затратами на приобретение на дату совершения сделки классифицируется как отрицательный гудвилл. Отрицательный гудвилл признается в учете двумя способами, применимыми к двум разным долям отрицательного гудвилла:

а) в сумме, равной доли инвестора в справедливой стоимости неденежных (амортизируемых) активов дочерней компании признается отсроченный доход, который будет включаться в отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности на систематической основе в течение срока полезного функционирования амортизируемых активов дочерней компании (параграф 62 МСФО 22). В соответствии с параграфом 64 этого же стандарта отрицательный гудвилл в этой части признается в активе баланса по кредиту контрсчета к счету 2920 "Гудвилл", например, это может быть счет 2921 "Отрицательный гудвилл";

б) в сумме, превышающей долю инвестора в справедливой стоимости приобретенных неденежных (амортизируемых) активов дочерней компании, признается доход немедленно.

На отчетную дату стоимость инвестиций увеличивается или уменьшается на сумму доли инвестора в прибылях или убытках дочерней компании с отнесением разницы на счета учета доходов или расходов от неоперационной деятельности. Сумма корректировки определяется в соответствии с параграфами 6 и 16 МСФО 28 "Учет инвестиций в ассоциированные компании". Полученный от объекта инвестиций доход (дивиденды) уменьшает стоимость инвестиции и отражается по кредиту счета 2830.

Доля материнской компании в убытках дочерней компании списывается в кредит счета 2830 в сумме, не превышающей балансовую стоимость инвестиции. Оставшаяся сумма доли убытков не признается (за исключением ситуации, оговоренной в параграфе 22 МСФО 28). Если в последствии дочерняя компания будет получать прибыль, материнская компания возобновляет отражение своей доли в этой прибыли как увеличение стоимости инвестиций за минусом непризнанного убытка. В связи с этим субъекту необходимо вести учет непризнанных убытков во внесистемном бухгалтерском регистре (например, забалансовый счет).

Если существуют признаки возможного обесценения инвестиции в дочернюю компанию, убыток от обесценения относится в первую очередь на счет гудвилла и только в сумме, превышающей гудвилл, признаются неоперационные расходы.

Курсовые разницы, возникающие по денежной статье, которая является частью чистых инвестиций в зарубежную дочернюю компанию, учитываются в отдельной финансовой отчетности инвестора в соответствии с параграфом 17 МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов", как собственный капитал по дебету или кредиту счета 5230 "Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте по зарубежным компаниям", вплоть до реализации этой инвестиции, после чего она должна быть признана как доход или расход в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности - списана в дебет или кредит счета 5230 в корреспонденции со счетами учета курсовых разниц в составе неоперационных доходов и расходов субъекта.

Ниже приводится схема бухгалтерских проводок для учета инвестиций в дочерние компании по методу долевого участия:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Первоначальное признание инвестиций в сумме фактических затрат. Разница между стоимостью приобретения и долей в справедливой стоимости чистых активов дочерней компании: - гудвилл; - отрицательный гудвилл в сумме, равной доли инвестора в справедливой стоимости неденежных (амортизируемых) активов дочерней компании; - отрицательный гудвилл в сумме, превышающей долю инвестора в справедливой стоимости приобретенных неденежных (амортизируемых) активов дочерней компании	2830  2920 2830  2830	3190  2830 2921  9150
2	Амортизация на систематической основе прямолинейным методом:		

	- гудвилл;	9590	2920
	- отрицательный гудвилл	2921	9190
3	Увеличение стоимости инвестиции на сумму доли инвестора в прибыли дочерней компании	2830	9190
4	Уменьшение стоимости инвестиции на сумму доли в убытках дочерней компании в сумме, не превышающей сальдо по счету 2830	9590	2830
5	Дивиденды, объявленные к выплате дочерней компанией	1560	2830
6	Обесценение инвестиции: - в сумме отрицательного гудвилла; - в сумме, превышающей отрицательный гудвилл	2921 9590	2830 2830
7	Восстановление величины обесценения инвестиции	2830	9190

Примечание: В предлагаемой схеме проводок использованы счета прочих доходов и расходов от неоперационной деятельности исключительно с целью демонстрации порядка учета инвестиций по методу долевого участия. При представлении отдельной финансовой отчетности материнская компания должна в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности указывать долю в прибылях и убытках дочерней компании отдельной строкой. В связи с этим для учета прироста или уменьшения стоимости инвестиции целесообразно использовать отдельный счет в разделах 9100 и 9500.

Реализация инвестиции, учитываемой методом по долевого участию, учитывается так же, как и по методу себестоимости.

#### Метод учета по справедливой стоимости

Оценка инвестиций в дочерние компании, учитываемых как инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи, по справедливой стоимости, осуществляется точно также, как и соответствующих краткосрочных активов (см. пояснение к разделу 1300 "Краткосрочные инвестиции").

Счет 2840 "Инвестиции в совместную деятельность" предназначен для учета инвестиций в совместную деятельность, независимо от структур и форм, в которых осуществляется эта деятельность, в отдельной (не сводной) финансовой отчетности субъекта. Классификация инвестиций в совместную деятельность осуществляется в соответствии с МСФО 31 "Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности".

В зависимости от формы осуществления совместной деятельности отчитывающийся субъект классифицируется как предприниматель или как инвестор: предприниматель - сторона, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью;

инвестор - сторона, которая не принимает участия в совместном контроле над этой деятельностью.

Если отчитывающийся субъект классифицируется в отношении совместной деятельности как предприниматель, то по счету 2840 учитываются его инвестиции в совместную деятельность только в том случае, когда совместная деятельность осуществляется через совместно контролируемую компанию. МСФО 31 не отдает предпочтения какому-либо конкретному порядку учета инвестиций в совместную деятельность в отдельных финансовых отчетах предпринимателя. В связи с этим инвестиция предпринимателя в совместно контролируемую компанию может учитываться также, как это предусмотрено для дочерних или ассоциированных компаний.

Если отчитывающийся субъект классифицируется в отношении совместной деятельности как инвестор, то его доля участия в совместной деятельности отражается в учете в соответствии с параграфом 42 МСФО 31:

- инвестор, не имеющий значительного влияния на совместную деятельность ("значительное влияние" - см. параграф 2 МСФО 31), должен руководствоваться МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" для отражения в учете приобретения, последующей оценки по справедливой стоимости или по

себестоимости, обесценения и прекращения признания инвестиции (см. пояснение к разделу 1300 "Краткосрочные инвестиции");

- инвестор, имеющий значительное влияние на совместную деятельность, должен руководствоваться МСФО 28 "Учет инвестиций в ассоциированные компании" (см. описание метода долевого участия в пояснении к счету 2830 "Инвестиции в дочерние компании").

Счет 2850 "Инвестиции в ассоциированные компании" предназначен для учета в отдельных финансовых отчетах инвестора инвестиций в предприятия, которые в соответствии с МСФО 28 классифицируются как ассоциированные.

Учет инвестиций в ассоциированные компании ведется теми же методами, что и учет инвестиций в дочерние компании (смотрите пояснения к счету 2830 "Инвестиции в дочерние компании").

Инвестор, использующий для учета инвестиций метод долевого участия, должен прекратить использование этого метода с даты, когда он перестает оказывать существенное влияние на ассоциированную компанию, но сохраняет частично или полностью свои инвестиции; когда ассоциированная компания действует в условиях строгих долгосрочных ограничений по переводу средств инвестору; когда инвестор принимает решение о продаже инвестиции в ближайшем будущем. Балансовая стоимость инвестиции на эту дату рассматривается в дальнейшем как себестоимость.

#### Группа счетов 2900 "Нематериальные активы"

Нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, предназначенный для использования в производстве или при предоставлении товаров (услуг), для сдачи в аренду или для административных целей.

Счета 2900 "Нематериальные активы" предназначены для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета нематериальных активов по наиболее типичным значимым категориям:

- 2910 Франшизы;
- 2991 Накопленная амортизация - франшизы;
- 2920 Гудвилл;
- 2992 Накопленная амортизация - гудвилл;
- 2930 Патенты;
- 2993 Накопленная амортизация - патенты;
- 2940 Торговые марки;
- 2994 Накопленная амортизация - торговые марки;
- 2950 Авторские права;
- 2995 Накопленная амортизация - авторские права;
- 2960 Программное обеспечение;
- 2996 Накопленная амортизация - программное обеспечение;
- 2970 Лицензионные соглашения;
- 2997 Накопленная амортизация - лицензионные соглашения;
- 2980 Прочие активы;
- 2998 Накопленная амортизация - прочие активы;
- 2990 Незавершенные разработки.

Счета 2991-2999 "Накопленная амортизация" - это контрактивные счета к счетам нематериальных активов и предназначены для обобщения информации об амортизации определенного нематериального актива.

Само по себе наличие затрат по покупке, разработке, ремонту и улучшению нематериальных ресурсов не означает признание нематериального актива. Затраты в нематериальные ресурсы признаются в качестве нематериального актива, когда они отвечают определению и критериям признания нематериального актива (смотрите параграфы 7-17 и 19-55 МСФО 38 "Нематериальные активы"). Затраты, не отвечающие определению и критериям признания нематериального актива, отражаются в учете как расходы отчетного периода.

По дебету счета 2910-2980 "Нематериальные активы" отражается себестоимость приобретения нематериальных активов. Себестоимость приобретения включает покупную цену, в том числе импортные пошлины и не возмещаемые налоги на покупку, а также прямые затраты на подготовку актива к предполагаемому использованию (например профессиональные гонорары за юридические услуги). Стоимость приобретения, выраженная в иностранной валюте, отражается по дебету счета 2910-

2980 "Нематериальные активы" в сомах по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики на момент совершения операции с валютой.

При приобретении нематериальных активов на условиях отсрочки платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, себестоимость равна эквиваленту цены при немедленной выплате наличными. Себестоимость отражается по дебету счета 2910-2990 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетами 4100 "Долгосрочные обязательства". Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода кредитования (порядок отражения в учете смотрите на примере в комментарии к группе счетов 2100 "Основные средства").

Если расходы по процентам капитализируются в соответствии с МСФО 23 "Затраты по займам", то сумма расходов по процентам отражается по дебету счета 2910-2990 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам".

Нематериальные активы, полученные безвозмездно (в дар), когда получение дара не ограничивается и не оговаривается каким-либо условием со стороны дарителя, оцениваются по их справедливой стоимости на дату приобретения и отражаются в учете по дебету счетов 2910-2980 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

Нематериальные активы, полученные в качестве субсидии, оцениваются по справедливой стоимости и отражаются в учете одним из двух методов, предусмотренных параграфом 24 МСФО 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи". Оба метода рассматриваются как приемлемые альтернативы, однако, наиболее рациональным с точки зрения организации учета представляется метод учета субсидии в качестве доходов будущих периодов. При этом справедливая стоимость нематериальных активов отражается по дебету счетов 2910-2980 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 4200 "Отсроченные доходы". Одновременно с проводкой по начислению амортизации нематериального актива дается проводка по признанию дохода от субсидии в сумме начисленной амортизации:

Д-т сч. 4200 "Отсроченные доходы" ХХ;

К-т сч. 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" ХХ.

Аналогично учитываются и нематериальные активы, приобретенные предприятием за счет денежной субсидии. При этом денежные средства, полученные в качестве субсидии, учитываются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 4200 "Отсроченные доходы".

Себестоимость нематериального актива, созданного самим субъектом (внутренне созданный нематериальный актив), включает все затраты, которые могут быть непосредственно распределены или отнесены на последовательной основе на создание, производство и подготовку актива к его использованию по назначению. Внутренне созданный нематериальный актив признается в учете с даты, когда впервые становится отвечающим критериям признания в параграфах 19-20 и 45 МСФО 38 "Нематериальные активы". Затраты на исследования и разработки, понесенные до момента признания нематериального актива, не увеличивают стоимости нематериального актива; они признаются расходами периода и учитываются на отдельном счете группы счетов 8000 "Общие и административные расходы".

Для учета затрат, понесенных по разработке нематериального актива, с момента признания до завершения разработки, используется счет 2990 "Незавершенные разработки".

По кредиту счета 2910-2980 "Нематериальные активы" отражается стоимость нематериальных активов в момент их выбытия в результате продажи, обмена или вывода из активного использования. При списании нематериального актива счета учета стоимости актива и накопленной амортизации закрываются.

Порядок отражения в учете выбытия нематериальных активов зависит от способа выбытия.

Списание нематериального актива в результате прекращения использования производится следующим образом:

- счета учета стоимости нематериального актива (2910-2980) и счета накопленной амортизации (2991-2998) закрываются, а балансовая стоимость списывается в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы".

Списание реализованных нематериальных активов производится следующим образом:

- выручка от реализации нематериального актива отражается по дебету счета 1100 "Денежные средства в кассе", 1200 "Денежные средства в банке", 1590 "Прочая

дебиторская задолженность" в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы";

- счета учета стоимости нематериального актива (2910-2980) и счета накопленной амортизации (2991-2998) закрываются, а балансовая стоимость списывается в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы";

- если результатом реализации является прибыль, то она отражается на счете 9190 "Прочие неоперационные доходы"; если убыток, то он отражается на счете 9590 "Прочие неоперационные расходы".

По кредиту счетов 2991-2998 "Накопленная амортизация нематериальных активов" отражается начисленная сумма амортизации в корреспонденции со счетами:

- 1630 "Незавершенное производство", если амортизация нематериальных активов включается в затраты по переработке запасов;

- 7570 "Прочие торговые издержки", если нематериальные активы используются в процессе реализации товаров, работ, услуг;

- 8477 "Расходы на амортизацию нематериальных активов", если нематериальные активы используются в административных целях.

Методы начисления амортизации выбираются на основе предполагаемой схемы получения экономической выгоды от актива и последовательно применяются из периода в период, если только эта предполагаемая схема получения выгоды от использования актива не меняется. Для систематического списания амортизируемой суммы нематериального актива на протяжении срока его полезной службы могут использоваться: метод равномерного начисления, метод уменьшающегося остатка и метод суммы изделий.

Срок полезной службы не должен превышать двадцати лет с того момента, когда актив готов к использованию, или периода действия юридического права. Ликвидационная (остаточная) стоимость нематериального актива при расчете амортизируемой суммы обычно принимается равной нулю.

После первоначального признания нематериальные активы учитываются в соответствии с учетной политикой субъекта:

а) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; или

б) по переоцененной стоимости, являющейся его справедливой стоимостью на дату переоценки, за вычетом любой последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения. Учет нематериальных активов по переоцененной стоимости допустим только в том случае, если для данного актива существует активный рынок. Определение активного рынка смотрите в параграфе 7 МСФО 38 "Нематериальные активы".

Если в соответствии с учетной политикой производится переоценка нематериальных активов, любой накопленный износ на дату переоценки может:

1) пересчитываться пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета амортизации так, чтобы после переоценки балансовая стоимость равнялась его переоцененной стоимости;

2) списываться против балансовой стоимости актива до вычета износа, а чистая величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

Если балансовая стоимость нематериального актива повышается в результате переоценки, то увеличение отражается по кредиту счета 5220 "Корректировки по переоценке активов". Сумма увеличения стоимости в результате переоценки отражается по кредиту счета 9190 "Прочие неоперационные доходы" в том размере, в каком она компенсирует ранее признанные убытки уменьшения балансовой стоимости от переоценки; сумма разницы (в случае возникновения) отражается по кредиту счета 5220 "Корректировки по переоценке активов".

Если балансовая стоимость нематериального актива уменьшается в результате переоценки, то уменьшение отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы". Сумма уменьшения балансовой стоимости в результате переоценки вычитается из соответствующей статьи 5220 "Корректировки по переоценке активов", но в пределах, в которых уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении этого актива. Сумма разницы (в случае возникновения) отражается в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы".

По состоянию на каждую отчетную дату субъект должен оценивать наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива, в соответствии с МСФО 36 "Обесценение активов". В случае выявления любого такого признака субъект должен оценить возмещаемую сумму актива. Если балансовая стоимость нематериального актива превышает его возмещаемую стоимость, признается убыток от обесценения актива.

В зависимости от практической потребности, для обобщения информации об уменьшении стоимости нематериальных активов в результате обесценения предприятие может использовать контрактивные счета к счетам нематериальных активов – счета "Накопленный убыток от обесценения".

Убыток от обесценения отражается по дебету счета 9590 "Прочие неоперационные расходы" в корреспонденции со счетами 2910-2989 "Накопленная амортизация" (или в корреспонденции со счетом "Накопленный убыток от обесценения").

Для нематериальных активов, учитываемых по переоцененной стоимости, сумма убытка от обесценения списывается с кредита счетов 2910-2989 "Накопленная амортизация" (или с кредита счета "Накопленный убыток от обесценения") в дебет счета 5220 "Корректировки по переоценке активов" в сумме, не превышающей величину от переоценки данного актива. Разница в случае возникновения относится в дебет счета 9590 "Прочие неоперационные расходы".

После признания убытка от обесценения измененная балансовая стоимость нематериального актива распределяется на систематической основе для начисления амортизации на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

### Раздел 3000 "Краткосрочные обязательства"

Счета раздела 3000 "Краткосрочные обязательства" предназначены для учета обязательств компании, классифицируемых как краткосрочные в соответствии с параграфами 60-65 МСФО 1 "Представление финансовой отчетности".

#### Группа счетов 3100 "Счета к оплате"

Счет 3110 "Счета к оплате за товары и услуги" предназначен для обобщения информации о краткосрочной торговой кредиторской задолженности субъекта за полученные и отфактурованные поставщиком товары и услуги.

Кредиторская задолженность за неполученные или неотфактурованные поставки, которая в соответствии с МСФО должна быть признана в финансовой отчетности, отражается по счету 3510 "Начисленные обязательства по оплате товаров и услуг".

С целью оперативного получения информации, требующей раскрытия в соответствии с МСФО 1 "Представление финансовой отчетности", целесообразно при формировании рабочего плана счетов предусмотреть отдельные субсчета для учета кредиторской задолженности материнской компании, дочерних и ассоциированных компаний и других связанных сторон.

Операции, отражаемые на счете 3110, отвечающие определению "операция в иностранной валюте", данному в МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов", учитываются как в иностранной валюте, так и в национальной, в пересчете по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики (учетный курс) на день совершения операции. На каждую отчетную дату сальдо счета 3110, выраженное в иностранной валюте, пересчитывается по учетному курсу, установленному на эту дату, с отнесением разницы в кредит счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" или в дебет счета 7600 "Прочие производственные расходы".

Первоначально по кредиту счета 3110 отражаются обязательства субъекта по оплате товаров и услуг по стоимости полученных активов или потребленных услуг. Если в счете поставщика указана скидка за досрочную оплату, то первоначальное признание кредиторской задолженности и ее корректировка на сумму скидки отражается следующим образом:

- при получении счета-фактуры по кредиту счета 3110 в корреспонденции со счетами учета запасов отражается стоимость запасов за вычетом суммы скидки, указанной в счете;

- если субъект не воспользовался скидкой (не оплатило счет в срок, в течение которого предложение скидки оставалось в силе), то сумма неиспользованной скидки классифицируется как расход от неоперационной деятельности: при оплате счета сумма скидки восстанавливается записью в кредит счета 3110 в корреспонденции с субсчетом "Неиспользованные скидки" к счету 9510 "Расходы в виде процентов".

Субъект списывает кредиторскую задолженность с баланса тогда и только тогда, когда кредиторская задолженность (или часть ее) погашена, т.е. когда предусмотренное договором обязательство исполнено, аннулировано, или срок его действия истек. По дебету счета 3110 отражаются все операции по погашению кредиторской задолженности.

Возврат поставщику всего объема или части поступивших товаров до оплаты его счетов, уценка полученных товаров, на которую поставщик дал согласие, отражается по дебету счета 3110 в корреспонденции со счетами учета полученных материальных ценностей.

Если субъект освобожден от выполнения предусмотренного договором обязательства (или части его) по решению суда, либо самим кредитором, то соответствующая сумма кредиторской задолженности списывается проводкой по дебету счета 3110 в корреспонденции со счетом 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности". При этом документом, служащим основанием для списания кредиторской задолженности, является решение суда, вступившее в силу в соответствии с законом, и письменный отказ кредитора от требования долга.

Кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, установленным гражданским законодательством для соответствующих требований, списывается со счета 3110 в кредит счета 6200 "Прочие операционные доходы" по факту истечения срока. В случае восстановления обязательства, например, по решению суда соответствующая сумма кредиторской задолженности по счетам к оплате отражается по кредиту счета 3110 в корреспонденции со счетом 7600 "Прочие производственные расходы" в том отчетном периоде, в котором обязательство было восстановлено.

Обязательство, предусмотренное договором, аннулируется также в связи с ликвидацией юридического лица – должника. При этом соответствующая сумма кредиторской задолженности по счетам к оплате списывается проводкой по кредиту счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" в корреспонденции со счетом 3110.

Краткосрочная кредиторская задолженность по счетам к оплате за товары и услуги, обеспеченная векселями, списывается проводкой по дебету счета 3110 в корреспонденции со счетом 3390 "Прочие краткосрочные долговые обязательства".

В соответствии с МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" краткосрочное обязательство, которое будет рефинансировано (продлонгировано) на долгосрочный период и этот факт удостоверен договором рефинансирования, переклассифицируется в долгосрочное обязательство проводкой по дебету счета 3110 "Счета к оплате за товары и услуги" в корреспонденции с кредитом счета группы 4100 "Долгосрочные обязательства", соответствующего условиям рефинансирования.

Счет 3190 "Прочие счета к оплате" предназначен для учета краткосрочных обязательств компании, возникающих при приобретении активов в ходе инвестиционной деятельности компании, а именно внеоборотных активов и других инвестиций.

В частности, по кредиту счета 3190 отражается кредиторская задолженность за приобретенные основные средства, нематериальные активы, инвестиции в недвижимость, биологические активы, долговые ценные бумаги (векселя, облигации), долевые инструменты (акции, доли в уставном капитале других субъектов).

Особенности первоначального признания отдельных обязательств, связанных с инвестиционной деятельностью, смотрите в пояснениях к счетам учета внеоборотных активов и инвестиций.

Учет влияния изменений валютных курсов на сумму кредиторской задолженности по прочим счетам к оплате, возникшей в результате операций в иностранной валюте, прекращения признания обязательства, переклассификацию в долгосрочные обязательства смотрите в пояснениях к счету 3110 "Счета к оплате за товары и услуги".

#### Группа счетов 3200 "Авансы полученные"

Счет 3210 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков" предназначен для учета краткосрочных обязательств, возникающих при получении от покупателей и заказчиков предварительной оплаты по договорам на поставку товаров или услуг. Обязательство учитывается на счете 3210, если оно подлежит урегулированию в срок, не превышающий двенадцати месяцев после отчетной даты. Все остальные обязательства, связанные с полученными авансами, должны учитываться как долгосрочные на счете 4190 "Прочие долгосрочные обязательства".

Операции, отражаемые на счете 3210, отвечающие определению "операция в иностранной валюте", данному в МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов", учитываются как в иностранной валюте, так и в национальной, в пересчете по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики (учетный курс)

на день совершения операции. На каждую отчетную дату сальдо счета 3200, выраженное в иностранной валюте, пересчитывается по учетному курсу, установленному на эту дату, с отнесением разницы в кредит счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" или в дебет счета 7600 "Прочие производственные расходы".

Субъект списывает кредиторскую задолженность по авансам с баланса тогда, и только тогда, когда кредиторская задолженность (или часть ее) погашена, т.е. когда предусмотренное договором обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек. По дебету счета 3210 отражаются все операции по погашению кредиторской задолженности.

При выполнении обязательства по поставке товаров или услуг соответствующая сумма списывается по дебету счета 3210 в корреспонденции со счетами учета счетов к получению за товары и услуги, или непосредственно в кредит счета учета доходов от реализации.

Списание кредиторской задолженности в связи с аннулированием или истечением срока действия обязательства отражается в учете точно также, как списание задолженности по счетам к оплате (смотрите пояснение к счету 3100).

Счет 3220 "Задолженность заказчикам по договорам на строительство" предназначен для учета и представления в финансовой отчетности субъекта валовой суммы, подлежащей выплате заказчикам при выполнении работы по договорам на строительство. Кредиторская задолженность образуется по договорам на строительство, находящимся в процессе выполнения, по которым полученные от заказчиков промежуточные платежи превышают сумму признанной выручки. Если субъект получает любую предварительную оплату до начала работ по договору на строительство, то сумма аванса, а также последующие промежуточные платежи, вносимые заказчиком, отражаются по кредиту счета 3220. Сумма выручки, определенная методом "по мере готовности" в соответствии с параграфом 22 МСФО 11 "Договоры на строительство" отражается по дебету счета 3200 в корреспонденции со счетом 6140 "Выручка по договорам на строительство". Если сумма внесенных заказчиком платежей меньше суммы признанной выручки, то разница отражается в активе баланса по статье "Задолженность заказчиков по договорам на строительство".

#### Группа счетов 3300 "Краткосрочные долговые обязательства"

Счета группы 3300 "Краткосрочные долговые обязательства" предназначены для обобщения информации об обязательствах субъекта, возникающих в результате привлечения на финансирование деятельности заемных средств: кредитов, полученных от банков, и других заимодавцев в национальной и иностранных валютах на территории страны и за рубежом; выпущенных в обращение долговых ценных бумагах, а также текущей части долгосрочных долговых обязательств. На счетах 3300 учитываются только те долговые обязательства, которые должны быть погашены в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета обязательств по наиболее типичным значимым категориям:

- 3310 Банковские кредиты, займы;
- 3320 Прочие кредиты, займы;
- 3330 Текущая часть долгосрочных долговых обязательств;
- 3390 Прочие краткосрочные долговые обязательства.

Счета: 3310 "Банковские кредиты, займы";  
3320 "Прочие кредиты, займы"

По кредиту счетов 3310, 3320 отражаются суммы денежных средств, полученных заемщиком от банков, других кредиторов (юридических и физических лиц), или переданных кредиторами третьим лицам по поручению заемщика, по договору займа или кредита. По кредиту счета 3310 отражаются также суммы банковских овердрафтов, возникающих в случае оплаты банком счетов и платежных поручений клиентов на сумму, превышающую остаток на счете (смотрите пояснение к счету 1200 "Денежные средства в банке").

При наличии обязательств, подлежащих погашению в иностранной валюте, к счетам 3310, 3320 могут быть открыты субсчета для обособленного учета займов, полученных в национальной и иностранной валюте:

3311 "Банковские кредиты, займы в национальной валюте";

3312 "Банковские кредиты, займы в иностранной валюте";

3321 "Прочие кредиты, займы в национальной валюте";

3322 "Прочие кредиты, займы в иностранной валюте".

Прочая детализация учета обязательств по кредитам и займам на отдельных субсчетах зависит от аналитических потребностей субъекта.

Операции по получению и погашению кредитов и займов в иностранной валюте учитываются как в иностранной валюте, так и в национальной в пересчете по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики (учетный курс) на день совершения операции. На каждую отчетную дату обязательства по кредитам и займам, подлежащие урегулированию в иностранной валюте, пересчитываются по учетному курсу с отнесением разницы в кредит счета 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" или в дебет счета 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте".

Субъект списывает с баланса задолженность по кредитам и займам тогда и только тогда, когда задолженность погашена, т.е. предусмотренное договором обязательство исполнено, аннулировано, или срок его действия истек. Все операции по погашению обязательства отражаются по дебету счетов 3310, 3320. Списание задолженности по аннулированным обязательствам (смотрите пояснение к счету 3110) отражается по дебету счетов 3310, 3320 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

Проценты, начисленные к уплате по краткосрочным кредитам и займам, отражаются по дебету счета 9510 "Расходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам".

В соответствии с МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" краткосрочные займы, которые будут рефинансированы (пролонгированы) на долгосрочный период и этот факт удостоверен договором рефинансирования, переклассифицируются в долгосрочные проводкой по дебету счетов 3310, 3320 в корреспонденции с кредитом счетов 4120, 4130.

#### Счет 3330 "Текущая часть долгосрочных долговых обязательств"

Часть долгосрочного долгового обязательства, подлежащая исполнению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты, отражается по кредиту счета 3330 "Текущая часть долгосрочных долговых обязательств" в корреспонденции с соответствующим счетом учета долгосрочных обязательств.

Счет 3390 "Прочие краткосрочные долговые обязательства" предназначен для учета долговых обязательств субъекта, отличных от кредитов и займов. В частности, на этом счете могут учитываться обязательства по выпущенным субъектом долговым ценным бумагам таким, как краткосрочные векселя и облигации. На этом же счете учитывается задолженность по товарам и услугам, приобретенным с отсрочкой платежа на период, превышающий обычные сроки кредитования, устанавливаемые продавцом при продажах без предварительной или немедленной оплаты (коммерческий кредит), если обязательство должно быть исполнено в сроки, не превышающие одного года с даты финансовой отчетности.

Обязательства, подлежащие урегулированию в иностранной валюте, учитываются как в национальной валюте, так и в национальной, в пересчете по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики (учетный курс) на день совершения операции. На каждую отчетную дату сальдо счета 3390, выраженное в иностранной валюте, пересчитывается по учетному курсу, установленному на эту дату, с отнесением разницы в кредит счета 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" или в дебет счета 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте".

#### Учет облигаций

Облигацией признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный в ней срок номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации, либо иные имущественные права.

Обязательство по облигациям может отражаться в учете двумя способами:

а) при продаже облигаций эмитент отражает по кредиту счета 3390 обязательство в сумме, полученной при продаже. Разница между первоначальной стоимостью облигации и ее номинальной стоимостью (скидка или надбавка)

амортизируется: на каждую установленную дату выплаты процентов соответствующая часть скидки или надбавки списывается в дебет или кредит счета 9510 "Расходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 3390. Если дата выплаты процентов не совпадает с отчетной датой, амортизация скидки или надбавки должна быть начислена также и за период между последней датой выплаты процентов и датой отчета;

б) при продаже облигаций эмитент отражает по кредиту счета 3390 номинальную стоимость облигации, а сумма скидки или надбавки отражается по дебету или кредиту контрсчета к счету 3390, именуемому "Скидки и надбавки по облигациям". Амортизация скидки или надбавки отражается по дебету (кредиту) счета 9510 в корреспонденции с контрсчетом. При этом в бухгалтерском балансе указывается балансовая стоимость обязательства, исчисленная как сальдо счета учета номинальной стоимости облигаций, плюс (минус) сальдо субсчета учета скидок и надбавок.

Списание задолженности по аннулированным обязательствам (смотрите пояснение к счетам 3310, 3320) отражается по дебету счета 3390 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы".

Ниже приведена одна из возможных схем бухгалтерских проводок по учету операций с облигациями:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Учет скидки или надбавки на субсчете: Продажа облигаций: - номинальная стоимость проданных облигаций;  - скидка с номинальной стоимости;  - надбавка к номинальной стоимости	1100, 1200, 1590 3391  1100, 1200, 1590	3390  1100, 1200, 1590 3391
2	Начисление амортизации: - скидки; - надбавки	9510 3391	3391 9510
1	Учет скидок и надбавок без применения субсчета: - продажа облигаций: сумма, подлежащая получению за проданные облигации	1590	3390
2	Начисление амортизации: - скидки; - надбавки	9510 3390	3390 9510
	Погашение стоимости облигации	3390	1110, 1210

Проценты, начисленные к уплате по выпущенным облигациям, отражаются по дебету счета 9510 "Расходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам".

#### Учет векселей

Простым векселем признается ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока определенную сумму владельцу векселя (стоимость погашения). Вексель может быть процентным (с указанием процентов, подлежащих

выплате при погашении векселя), или беспроцентным (сумма процентов включается в стоимость погашения).

Процентные векселя признаются в учете векселедателя по номинальной стоимости (стоимости погашения). Начисление процентов отражается по дебету счета 9510 "Расходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам" и не влияет на стоимость краткосрочного долгового обязательства, по которой оно было признано в учете.

Беспроцентные векселя выпускаются векселедателем со скидкой (дисконтом), которая представляет собой проценты по этому векселю, т.е. номинальная стоимость беспроцентного векселя содержит как сумму полученного займа, так и проценты по нему.

Беспроцентные векселя к оплате отражаются в учете двумя способами:

а) по кредиту счета 3390 "Прочие краткосрочные долговые обязательства" отражается сумма, фактически полученная по векселю. Амортизация скидки отражается непосредственно по кредиту счета 3390 в корреспонденции со счетом 9510 "Расходы в виде процентов". На дату погашения векселя его балансовая стоимость равняется номинальной стоимости – сумме, подлежащей выплате;

б) по кредиту счета 3390 отражается номинальная стоимость векселя (стоимости погашения), а сумма скидки (дисконта) отражается по дебету контрсчета 3391 "Скидка (дисконт) по векселю к оплате". Амортизация скидки учитывается по дебету счета 9510 в корреспонденции со счетом 3391. При представлении в бухгалтерском балансе обязательства по векселю к оплате дебетовое сальдо счета 3391 вычитается из сальдо счета 3390.

#### Группа счетов 3400 "Налоги к оплате"

Счета 3400 "Налоги к оплате" предназначены для обобщения информации об обязательствах перед бюджетом по налогам, уплачиваемым субъектом, налогам с доходов персонала субъекта и другим налогам, обязательства по удержанию и уплате которых согласно налоговому законодательству возлагаются на субъект.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета налогов по наиболее значимым типичным категориям:

- 3410 Налог на прибыль к оплате;
- 3420 Подоходный налог с физических лиц;
- 3430 НДС к оплате;
- 3440 Акциз к оплате;
- 3490 Прочие налоги к оплате.

Порядок исчисления и уплаты налогов регулируется Налоговым кодексом Кыргызской Республики.

По кредиту счетов "Налоги к оплате" отражаются обязательства по налогам, требующие погашения в течение двенадцати месяцев с отчетной даты. Особенности отражения в учете обязательства по налогу на прибыль смотрите в пояснениях к счетам 2400 "Отсроченные налоговые требования" и 4300 "Отсроченные налоговые обязательства".

По дебету счетов 3400 "Налоги к оплате" отражаются операции по уплате налогов в бюджет, а также любые другие операции, приводящие к уменьшению налогового обязательства (зачет НДС за приобретенные материальные ресурсы, зачет акцизного налога, уплаченного за подакцизное сырье, из которого производится подакцизный товар, уплата налога третьим лицом в счет расчетов с субъектом и т.п.).

Штрафы, проценты, подлежащие уплате в бюджет в связи с нарушением налогового законодательства, рекомендуется учитывать на отдельном счете начисленных расходов, например, на счете 3590 "Прочие начисленные расходы".

#### Группа счетов 3500 "Краткосрочные начисленные обязательства"

Счета 3500 "Краткосрочные начисленные обязательства" предназначены для отражения краткосрочных обязательств, связанных с затратами и расходами, признанными в отчетном периоде, но не оплаченными на дату отчета, за исключением торговой кредиторской задолженности по счетам к оплате, учитываемой на счетах 3100 "Счета к оплате", и начисленных расходов по уплате налогов.

Начисленные обязательства классифицируются как краткосрочные, если они должны быть исполнены в течение двенадцати месяцев после отчетной даты. Однако, если срок исполнения обязательства превышает двенадцать месяцев, но

обязательство предполагается использовать в нормальном ходе операционного цикла субъекта, то обязательство также признается краткосрочным. Практически начисленные обязательства по оплате товаров и услуг, а также начисления для работников всегда учитываются как краткосрочные.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета наиболее типичных значимых категорий начисленных обязательств:

3510 Начисленные обязательства по оплате товаров и услуг;

3520 Начисленная заработная плата;

3530 Начисленные взносы на социальное страхование;

3540 Дивиденды к выплате;

3550 Начисленные проценты по долговым обязательствам;

3590 Прочие начисленные расходы.

По кредиту счета 3510 "Начисленные обязательства по оплате товаров и услуг" отражается задолженность за неотфактурованные товары и услуги, которые были получены субъектом или поставлены ему, если обязательство формально согласовано с поставщиком и может быть начислено с достаточной степенью точности. В частности, по кредиту счета 3510 может учитываться:

- задолженность поставщикам за полученные товарно-материальные ценности и услуги, счета, по которым не получены на дату отчета - в корреспонденции со счетами учета товарно-материальных запасов, расходов на услуги;

- задолженность поставщикам за товарно-материальные запасы, которые не получены субъектом, но отгружены в адрес субъекта, и по условиям договора поставки все риски, связанные с поставкой, перешли к покупателю;

- задолженность по оплате неотфактурованных услуг, начисленная в соответствии с договором, и т.п.

При получении счетов-фактур на поставки, задолженность по которым числится по счету 3510, фактическая сумма обязательства списывается в дебет счета 3510 в корреспонденции со счетами 3100 "Счета к оплате". Если в соответствии с полученным счетом-фактурой обязательство должно быть уточнено, то сумма корректировки отражается по дебету или кредиту счета 3510 в корреспонденции с соответствующим счетом учета затрат и расходов.

Учет влияния изменений курсов иностранной валюты на сумму начисленных обязательств, возникших в результате операций в иностранной валюте, неустраиваемой кредиторской задолженности, переклассификацию в долгосрочные обязательства смотрите в пояснениях к счету 3110 "Счета к оплате за товары и услуги".

По кредиту счета 3530 "Начисленные взносы на социальное страхование" отражаются суммы отчислений на государственное социальное страхование, начисленные субъектом-страхователем в соответствии с законодательством Кыргызской Республики, а также суммы, удержанные страхователем из доходов застрахованного лица, если на страхователя законодательством возложены обязанности по удержанию и перечислению страховых взносов страховщику.

По дебету счета 3530 отражаются суммы уплаченных страховых взносов и любые другие суммы, уменьшающие обязательство. Штрафные санкции, начисленные страховщиком за несвоевременную или неполную уплату страховых взносов, могут отражаться по кредиту счета 3530 или по кредиту счета 3590 "Прочие начисленные расходы".

По кредиту счета 3540 "Дивиденды к выплате" в корреспонденции со счетом 5300 "Нераспределенная прибыль" отражается сумма дивидендов, подлежащих выплате акционерам (участникам) в порядке распределения прибыли в соответствии с решениями, принятыми общим собранием акционеров (участников) и положениями учредительных документов.

При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты дивидендов по привилегированным акциям дивиденды к выплате начисляются проводкой по дебету счета 5300 "Нераспределенная прибыль". Дефицит прибыли, образовавшийся в связи с начислением дивидендов по привилегированным акциям, покрывается за счет средств резервного фонда и дополнительно оплаченного капитала: операция отражается проводками по кредиту счета 5300 "Нераспределенная прибыль" в корреспонденции со счетами 5400, 5210. При отсутствии или недостаточности средств на счетах 5400, 5210 дефицит прибыли остается не восполненным.

По кредиту счета 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам" отражаются обязательства по оплате затрат на проценты, понесенных в связи с использованием заемных средств, начисленные в соответствии с условиями договоров или условиями выпуска ценных бумаг, предусматривающими выплату

процентов. Независимо от сроков выплаты процентов, предусмотренных договорами и условиями выпуска ценных бумаг, обязательство должно начисляться на пропорциональной временной основе в течение срока использования заемных средств. По кредиту счета 3550 отражается также финансовый расход арендатора, распределенный на данный отчетный период в соответствии с правилом, установленным параграфом 17 МСФО 17 "Аренда".

МСФО 23 "Затраты по займам" определяет два способа учета затрат по займам:

- основной порядок учета: затраты на проценты признаются в качестве расходов того периода, в котором они понесены, независимо от того, на какие цели использовались заемные средства. Признанные расходы отражаются в учете по кредиту счета 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам" в корреспонденции со счетом 9510 "Расходы в виде процентов";

- допустимый альтернативный порядок учета: затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени (далее - квалифицируемый актив), капитализируются путем включения их в стоимость этого актива. Сумма затрат по займу, разрешенная для капитализации, определяется в соответствии с параграфами 10-19 МСФО 23 "Затраты по займам". Капитализация процентов по займам отражается по кредиту счета 3550 в корреспонденции со счетами учета расходов на актив (например, счетом 2120 "Незавершенное строительство"). Капитализация процентов начинается с началом работ по созданию и подготовке квалифицируемого актива к предполагаемому использованию или продаже, приостанавливается, когда прерывается активная деятельность по созданию и подготовке актива, и прекращается при завершении практически всех работ по подготовке актива к непосредственному использованию. В периоды приостановления или прекращения капитализации, начисленные проценты признаются в качестве расходов периода и отражаются на счете 9510 "Расходы в виде процентов".

Если обязательство по выплате процентов подлежит урегулированию в иностранной валюте, то учет начисленных обязательств и их оплата ведется как в иностранной валюте, так и в национальной валюте в пересчете по учетному курсу Национального банка Кыргызской Республики, установленному на дату начисления и оплаты. Сальдо счета 3550, выраженное в иностранной валюте, на конец отчетного периода пересчитывается по учетному курсу. Порядок учета курсовых разниц, возникающих при пересчете, зависит от принятого порядка учета затрат по займам. Если применяется основной порядок учета, то курсовые разницы отражаются по дебету счета 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" или кредиту счета 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте". Если применяется допустимый альтернативный порядок учета, то курсовые разницы отражаются по дебету или кредиту того же счета, на который капитализировались проценты.

Финансовый расход арендатора, распределенный на данный отчетный период, отражается по кредиту счета 3550 в корреспонденции со счетом 9510 "Расходы в виде процентов".

Если субъект освобожден от выполнения обязательства (или части его) по выплате начисленных процентов по решению суда, либо самим кредитором, то соответствующая сумма кредиторской задолженности списывается проводкой по дебету счета 3550 в корреспонденции со счетом 9190 "Прочие неоперационные доходы". При этом документами, служащими основанием для списания кредиторской задолженности, является решение суда, вступившее в силу в соответствии с законом, и письменный отказ кредитора от требования долга.

Кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности, установленным гражданским законодательством для соответствующих требований, списывается со счета 3550 в кредит счета 9190 "Прочие неоперационные доходы". В случае восстановления обязательства, например, по решению суда, соответствующая сумма кредиторской задолженности отражается по кредиту счета 3550 в корреспонденции со счетом 9590 "Прочие неоперационные расходы" в том отчетном периоде, в котором обязательство было восстановлено.

По кредиту счета 3590 "Прочие начисленные расходы" отражаются начисленные обязательства, связанные с любыми расходами, кроме тех обязательств, которые отражаются по счетам 3510-3550. В частности, на счете 3590 учитываются начисление предстоящих расходов на оплату отпусков, на льготные выплаты персоналу субъекта, предусмотренные трудовыми договорами, и т.п.

## Счет 3600 "Прочие краткосрочные обязательства"

Счет 3600 предназначен для учета любых краткосрочных обязательств, которые отличаются от обязательств, учитываемых на счетах 3100–3500, 3700. Например, на счете 3600 может учитываться задолженность субъекта перед сотрудниками и руководством по суммам перерасхода авансов, выданных на командировочные расходы, на приобретение товарно-материальных запасов, и т.п.

## Счет 3700 "Резервы"

Счет 3700 "Резервы" предназначен для отражения в учете начисленных обязательств, неопределенных по величине, либо с неопределенным сроком исполнения, урегулирование которых в будущем приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Резервы создаются при наличии следующих условий:

- субъект в результате прошлых событий имеет формальное обязательство перед другими сторонами. Обязательство может быть юридически определено, т.е. вытекать из договора или закона (например, обязательство возместить заказчику убытки при невыполнении или ненадлежащем выполнении условий договора), или вытекать из практики субъекта, когда субъект прошлой практикой, публикуемой политикой или достаточно конкретным текущим заявлением указало, что оно принимает на себя определенные обязательства, и тем самым создал действительные ожидания других сторон, что обязательства будут выполнены (например, продажа продукции с гарантийными талонами, купонные и премиальные продажи, и т.д.);

- вероятно, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды;

- сумма обязательства может быть надежно оценена.

При решении вопроса о начислении и признании в финансовой отчетности резервов субъект руководствуется МСФО 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы".

Резервы, создаваемые для будущих операционных убытков, рассматриваются МСФО как обесценение активов; такие резервы не признаются как начисленные обязательства, а вычитаются из балансовой стоимости активов. Например, резерв на безнадежную дебиторскую задолженность, учитываемый на счете 1491, при представлении в финансовой отчетности вычитается из суммы дебиторской задолженности по счетам к оплате.

Начисление резерва отражается в учете проводкой по кредиту счета 3700 "Резервы" в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов. Например, начисление резерва на расходы по гарантийному обслуживанию отражается по дебету счета 7560 "Расходы по гарантийному обслуживанию" в корреспонденции со счетом 3700.

Каждый вид начисленных резервов рекомендуется учитывать на отдельном субсчете к счету 3700, например:

3710 "Резерв на гарантийное обслуживание";

3720 "Резерв на оплату судебных исков";

3730 "Прочие резервы".

Наиболее существенные для данного субъекта резервы должны отражаться в бухгалтерском балансе отдельными строками, включаемыми в линейную статью "Резервы".

Резервы должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Увеличение резерва отражается по дебету счета соответствующих расходов, в корреспонденции со счетом 3700. Уменьшение резерва отражается по дебету счета 3700 в корреспонденции со счетами учета соответствующих расходов.

Фактические расходы, для которых созданы резервы, списываются в дебет счета 3700. Резерв должен использоваться только для тех расходов, для которых он признан первоначально.

Когда влияние временной стоимости денег существенно, резервы должны дисконтироваться (смотрите параграфы 45–47 МСФО 37). Увеличение стоимости резерва в результате дисконтирования признается как расход по займам и отражается в учете по кредиту счета 3700 в корреспонденции со счетом 9510 "Расходы в виде процентов".

## Группа счетов 4100 "Долгосрочные обязательства"

Счета 4100 "Долгосрочные обязательства" предназначены для обобщения информации об обязательствах субъекта со сроком исполнения более двенадцати месяцев после отчетной даты.

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета долгосрочных обязательств по наиболее типичным значимым категориям:

- 4110 "Облигации к оплате";
- 4120 "Банковские займы, кредиты";
- 4130 "Прочие займы, кредиты";
- 4140 "Векселя к оплате";
- 4150 "Обязательства по финансовой аренде";
- 4190 "Прочие долгосрочные обязательства".

Учет долгосрочных обязательств ведется по каждому обязательству отдельно, с обязательным отражением процентных ставок, сроков погашения, конверсионных привилегий, возможности досрочного выкупа облигаций или расторжения договора аренды, обеспечения облигационного займа, предоставленного залога, валюты погашения и др. В зависимости от аналитических потребностей обязательства могут группироваться на отдельных субсчетах к счетам 4100, например:

- 4110 "Долгосрочные облигации к оплате - обеспеченные";
- 4111 "Долгосрочные облигации к оплате - необеспеченные";
- 4112 "Долгосрочные облигации к оплате - срочные";
- 4113 "Долгосрочные облигации к оплате - серийные";
- 4114 "Конвертируемые долгосрочные облигации к оплате";
- 4120 "Долгосрочные банковские займы, кредиты в национальной валюте";
- 4121 "Долгосрочные банковские займы, кредиты в иностранной валюте";
- 4130 "Долгосрочные небанковские займы, кредиты в национальной валюте";
- 4131 "Долгосрочные небанковские займы, кредиты в иностранной валюте".

Счета 4110-4140 предназначены для учета долгосрочных финансовых обязательств, возникающих при получении займов и кредитов, в том числе обеспеченных выданными векселями.

В соответствии с МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка" долгосрочные финансовые обязательства первоначально признаются в учете по фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости полученного возмещения (включая затраты по совершению сделки), определенной в соответствии с параграфом 67 МСФО 39. При этом обязательства, возникшие в результате операции в иностранной валюте, признаются в учете по кредиту счетов "Долгосрочные долговые обязательства" в национальной валюте по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики на дату совершения операции.

После первоначального признания финансовые обязательства оцениваются по амортизированной стоимости (определение амортизированной стоимости смотрите в параграфе 10 МСФО 39). Амортизация разницы между фактическими затратами, в сумме которых обязательство признано первоначально, и ценой погашения может учитываться на отдельном счете - контрсчете к счету обязательства, или списываться непосредственно в дебет или кредит счета учета обязательств. Порядок учета амортизации смотрите в пояснениях к счетам 3310 "Банковские кредиты, займы", 3320 "Прочие кредиты, займы". Учет изменения стоимости обязательства, подлежащего урегулированию в иностранной валюте, ведется как в иностранной валюте, так и в национальной в пересчете по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики на день совершения операции (учетный курс). На каждую отчетную дату обязательство, выраженное в иностранной валюте, пересчитывается по учетному курсу с отнесением разницы в кредит счета 9140 "Доход от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" или в дебет счета 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте".

Обязательство (или его часть), подлежащее исполнению в течение 12 месяцев после отчетной даты, списывается со счета 4100 в кредит счета 3330 "Текущая часть долгосрочных долговых обязательств". Обязательства, предусматривающие выплату процентов, классифицируются как долгосрочные, даже если они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, но первоначальный срок погашения превышал двенадцать месяцев, и предполагается, что оно (обязательство) будет рефинансировано на долгосрочный период и это подкреплено договором рефинансирования или изменением графика платежей.

В соответствии с МСФО 1 "Представление финансовой отчетности" краткосрочное обязательство, которое будет рефинансировано на долгосрочный период, и это намерение подкреплено договором рефинансирования, переклассифицируется в долгосрочное обязательство проводкой по дебету соответствующего счета учета краткосрочных долговых обязательств в корреспонденции со счетом "Долгосрочные обязательства".

Прекращение признания долгосрочного долгового обязательства отражается в учете точно также, как прекращение признания краткосрочных долговых обязательств (смотрите пояснения к счетам группы 3300 "Краткосрочные долговые обязательства").

Счет 4150 предназначен для учета обязательства, возникающего у арендатора по договору финансовой аренды. Порядок учета обязательств по финансовой аренде определяется МСФО 17 "Аренда".

По кредиту счета 4150 в корреспонденции со счетами учета долгосрочных активов отражается обязательство в сумме, равной справедливой стоимости арендованного имущества, или дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, если дисконтированная стоимость ниже справедливой.

Сумма арендной платы, определенная в договоре, включает в себя финансовый расход арендатора и уменьшение непоплаченного обязательства.

Финансовый расход распределяется по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы получалась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства. Сумма финансового расхода, приходящаяся на отчетный период, отражается по дебету счета 9510 "Расходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 3550 "Начисленные проценты по долговым обязательствам". Оставшаяся часть арендной платы, начисленной за период, отражается по дебету счета 4150 в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства".

#### Счет 4200 "Отсроченные доходы"

Счет 4200 предназначен для учета доходов будущих периодов - доходов, которые возникают в результате некоторых сделок, однако, в соответствии с МСФО, признание этих доходов откладывается на последующие отчетные периоды. На счете 4200 "Отсроченные доходы" отражаются суммы доходов будущих периодов, признание которых отсрочено на период, превышающий 12 месяцев после отчетной даты.

Примерами ситуаций, когда возникают отсроченные доходы, является учет субсидий, учет операций продажи активов с обратной арендой.

Субсидии, определяемые МСФО 20 "Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи" как относящиеся к доходу, отражаются по кредиту счета 4200 с момента, когда субсидия может быть признана, независимо от того, в какой форме она получена - денежная или неденежная. Неденежная субсидия оценивается по справедливой стоимости неденежных активов, полученных в качестве субсидии. После первоначального признания субсидия признается на систематической основе в качестве дохода тех периодов, что и соответствующие расходы, которые она должна компенсировать.

Признание дохода периода по субсидии, относящейся к доходу, отражается в учете проводкой по дебету счета 4200 в корреспонденции со счетом 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности".

Признание дохода по субсидиям, определяемым МСФО 20 как субсидии, относящиеся к активам, отражается в учете двумя методами, которые МСФО 20 рассматривает как приемлемые альтернативы. В соответствии с одним из методов отсроченный доход по субсидиям признается доходом на систематической и рациональной основе в течение срока полезного использования долгосрочного актива, приобретенного или созданного за счет субсидии. Данное положение в учете реализуется следующим образом: сумма признанного дохода списывается со счета 4200 "Отсроченные доходы" в кредит счета 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности" одновременно с проводкой по начислению амортизации долгосрочного актива.

Если в отношении субсидии, учитываемой на счете отсроченных доходов, имеется требование о возврате по той или иной причине, то сумма, подлежащая возврату, списывается:

- в дебет счета 4200 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства" - в пределах сальдо счета 4200 на момент возникновения требования о возврате;

- в дебет счетов "Операционные расходы" - в сумме, превышающей сальдо счета 4200.

Точно также, как и государственные субсидии, должны учитываться субсидии, полученные от некоммерческих субъектов. При этом часто используемый на практике термин "грант" следует понимать как синоним термину "субсидия", если только грант предоставляется субъекту не безвозмездно, а в обмен на выполнение им определенных условий, связанных с его экономической деятельностью.

Операции продажи с обратной арендой подразумевают продажу актива с его последующей обратной арендой продавцом.

Если продажа с обратной арендой приводит к финансовой аренде, то прибыль, возникающая при продаже актива, и определяемая как разница между выручкой от реализации и балансовой стоимостью, отражается как доходы будущих периодов и признается в качестве доходов отчетного периода на протяжении срока аренды. Это положение МСФО 17 "Аренда" отражается в учете следующим образом:

- по кредиту счета 4200 отражается выручка от реализации актива, проданного с обратной арендой;
- по дебету счета 4200 отражается балансовая стоимость актива;
- сальдо счета 4200 (прибыль от реализации актива) списывается равными частями на протяжении срока аренды в дебет счета 9190 "Прочие неоперационные доходы".

Если продажа с обратной арендой приводит к операционной аренде и при этом продажная цена выше справедливой стоимости проданного актива, то балансовая стоимость актива переоценивается до справедливой стоимости и сумма переоценки признается как прибыль или убыток от неоперационной деятельности. Разница между выручкой от реализации и справедливой стоимостью актива учитывается как отсроченные доходы и списывается на счет доходов от неоперационной деятельности в течение предполагаемого периода использования актива. Практически такая операция продажи с обратной операционной арендой может быть отражена в учете следующим образом:

- на дату продажи сумма накопленной амортизации по проданному активу списывается в кредит счета учета основных средств;
- разница между справедливой стоимостью актива и балансовой стоимостью списывается в дебет или кредит счета учета основных средств в корреспонденции со счетами 9190 "Прочие неоперационные доходы", 9590 "Прочие неоперационные расходы";
- новая балансовая стоимость актива, равная его справедливой стоимости, списывается в дебет счета 4200;
- выручка от реализации актива отражается по кредиту счета 4200.

#### Счет 4300 "Отсроченные налоговые обязательства"

Счет 4300 "Отсроченные налоговые обязательства" предназначен для обобщения информации об отсроченных налоговых обязательствах, возникающих при отражении в учете налога на прибыль методом обязательств в соответствии с МСФО 12 "Налоги на прибыль".

В соответствии с методом обязательств для отражения налога на прибыль, требуемым МСФО 12 "Налоги на прибыль", субъекты обязаны, при наличии определенных условий, отражать в учете отложенные (отсроченные) налоговые обязательства в сумме, соответствующей налоговому эффекту от налогооблагаемых временных разниц, имеющих на дату отчетности.

При первоначальном признании отсроченные налоговые обязательства отражаются по кредиту счета 4300 в корреспонденции со счетами:

- 9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль";
- 3410 "Налог на прибыль к оплате", и, возможно
- в корреспонденции со счетом 2400 "Отсроченные налоговые требования".

При этом сумма расходов по налогу за период должна соответствовать сумме текущего налогового обязательства (Кт 3410), плюс или минус отсроченные налоги (Дт 2400 или Кт 4300).

Отсроченные налоговые требования могут возникать под влиянием нескольких временных вычитаемых разниц. Для облегчения процедуры учета рекомендуется в рабочем плане счетов предусмотреть отдельные субсчета для учета отсроченных налоговых требований в разрезе имеющих временных разниц.

Временная разница от одной и той же статьи учета в разные периоды может быть определена как налогооблагаемая или как вычитаемая, налоговый эффект от

которой отражается соответственно или как отсроченное налоговое обязательство, или как отсроченное налоговое требование.

Для упрощения учета налогового эффекта от изменяющихся временных разниц рекомендуется отсроченные налоги учитывать на одном счете с двойной нумерацией, например, 2410/4310 "Налоговый эффект временной разницы по основным средствам (или по безнадежным долгам и т.п.)" и на данном счете отражать все изменения по отсроченным налогам:

- при наличии отсроченного налогового требования полученный результат отражать по дебету данного счета;
- при наличии отсроченного налогового обязательства - отражать по кредиту этого же счета;
- в корреспонденции со счетами: 9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль" и 3410 "Налог на прибыль к оплате".

В бухгалтерском балансе дебетовое сальдо счетов с двойной нумерацией отражается по статье "Отсроченные налоговые требования", кредитовое сальдо - по статье "Отсроченные налоговые обязательства".

МСФО 12 "Налоги на прибыль" устанавливает жесткие ограничения для взаимозачета дебетового и кредитового сальдо отсроченных налогов, то есть зачета между отсроченными налоговыми требованиями (счет 2400) и отсроченными налоговыми обязательствами (счет 4300): субъект может зачитывать отложенные налоговые требования против отложенных налоговых обязательств лишь при наличии определенных для этого условий.

При уменьшении или погашении отсроченных налоговых обязательств любое уменьшение налогового эффекта от налогооблагаемой временной разницы отражается по дебету счетов 4300 "Отсроченные налоги" в корреспонденции со счетами:

- 9910 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль";
- 3410 "Налог на прибыль к оплате", и возможно
- в корреспонденции со счетами раздела 2400 "Отсроченные налоговые требования".

При этом сумма расходов по налогу за период должна также соответствовать сумме текущего налогового обязательства (Кт 3410), плюс или минус отсроченные налоги (Дт 2400 или Кт 4300).

## Раздел 5000 "Капитал"

В Концепции подготовки и составления финансовой отчетности по Международным стандартам капитал как элемент финансовой отчетности определяется как доля в активах субъекта, остающаяся после вычета всех его обязательств. В балансе капитал может быть распределен на подклассы, с тем, чтобы представить пользователям финансовой отчетности информацию о юридических и других аспектах, ограничивающих способность субъекта распределять или как-либо использовать капитал, а также о наличии определенных привилегий одних собственников перед другими в отношении получения дивидендов. Планом счетов предусмотрено распределение на подклассы с учетом особенностей законодательства Кыргызской Республики, регулирующего деятельность юридических лиц.

Счета раздела 5000 "Капитал" не предназначены для учета капитала некоммерческих организаций.

### Группа счетов 5100 "Уставный капитал"

Счета 5100 "Уставный капитал" предназначены для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала хозяйственных товариществ и обществ.

По кредиту счетов 5110, 5120 отражаются операции по формированию и увеличению уставного капитала в соответствии с законодательством Кыргызской Республики, регулирующим деятельность акционерных обществ; по дебету - уменьшение уставного капитала в случаях, предусмотренных законодательством.

Общая номинальная стоимость акций учредительного выпуска отражается по кредиту счетов 5110 и 5120 в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал". Оплата учредителями акций учредительного выпуска отражается по кредиту счета 1900 в корреспонденции:

- со счетами учета денежных средств, если акции оплачиваются денежными средствами. Если акции оплачиваются иностранной валютой, то поступление валюты отражается по кредиту счета 1900 в сумме, равной стоимости иностранной валюты,

оцененной по курсу, установленному Национальным банком Кыргызской Республики на день совершения операции с валютой;

- со счетами учета товарно-материальных запасов, внеоборотных материальных и нематериальных активов, инвестиций - если акции оплачиваются неденежными активами, в сумме, равной справедливой стоимости полученных активов. Разница между суммой дебиторской задолженности учредителя и справедливой стоимостью полученных активов списывается со счета 1900 в корреспонденции со счетом 5210 "Дополнительно оплаченный капитал".

Увеличение уставного капитала акционерного общества в результате последующих эмиссий акций отражается по кредиту счетов 5110 и 5120 только после регистрации отчета о выпуске ценных бумаг в Государственной службе регулирования и надзора за финансовым рынком при Правительстве Кыргызской Республики, удостоверяющей факт состоявшейся эмиссии. В соответствии с Законом Кыргызской Республики "О рынке ценных бумаг" средства, полученные от размещения акций, хранятся на накопительном счете, и до окончания срока подписки и регистрации отчета эмитенту запрещается их использовать. Средства, поступающие на счета эмитента в ходе подписки на акции, учитываются по дебету счета 1240 "Денежные средства в банках, ограниченные к использованию" в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства", субсчет "Средства, полученные от размещения акций". Если эмиссия состоялась, то после регистрации отчета об итогах выпуска акций результаты подписки отражаются следующим образом:

- номинальная стоимость акций, на которые заключены договоры продажи, отражается по кредиту счетов 5110 и 5120 в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал";

- если акции проданы по цене, превышающей номинальную стоимость, то сумма превышения отражается по кредиту счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал";

- сальдо субсчета "Средства, полученные от размещения акций", образовавшееся на дату завершения подписки, списывается в кредит счета 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал".

Увеличение уставного капитала акционерного общества путем увеличения номинальной стоимости выпущенных акций отражается по кредиту счетов 5110 и 5120 в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал" в сумме, равной величине прироста номинальной стоимости акций. Если увеличение номинальной стоимости акций производится за счет распределения дополнительно оплаченного капитала, то величина прироста номинальной стоимости уставного капитала может быть отражена без использования счета 1900: проводкой по кредиту счетов 5110, 5120, в корреспонденции со счетом 5210 "Дополнительно оплаченный капитал".

Уменьшение уставного капитала акционерного общества за счет уменьшения номинальной стоимости акций отражается по дебету счетов 5110, 5120 в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства".

Уменьшение уставного капитала акционерного общества за счет ликвидации (погашения) выкупленных собственных акций отражается по кредиту счета 5191 в корреспонденции со счетами 5110, 5120 в сумме, равной номинальной стоимости ликвидированных акций.

Счет 5191 "Выкупленные собственные акции" предназначен для учета покупки и продажи акционерными обществами собственных акций, выпущенных в обращение. Счет 5191 является контрпассивным счетом к счетам 5110, 5120, в бухгалтерском балансе сальдо счета 5191 представляется в разделе 5000 "Собственный капитал" со знаком "минус".

Выкуп акционерным обществом собственных акций отражается в учете следующим образом:

- номинальная стоимость выкупленных акций отражается по дебету счета 5191 "Выкупленные собственные акции" в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства";

- при покупке акций по цене, превышающей номинальную стоимость, сумма превышения (надбавка) отражается по дебету счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные долговые обязательства" - в пределах сальдо счета 5210 на момент осуществления операции, и по дебету счета 5300 "Нераспределенная прибыль" - на сумму превышения надбавки над сальдо счета 5210;

- при покупке акций по цене ниже номинальной стоимости сумма скидки отражается по кредиту счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства".

Последующая продажа компанией выкупленных собственных акций отражается следующим образом:

- номинальная стоимость проданных акций отражается по кредиту счета 5191 "Выкупленные собственные акции" в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал";

- при продаже акций по цене, превышающей номинальную стоимость, сумма надбавки отражается по кредиту счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал";

- при продаже акций по цене ниже номинальной стоимости сумма скидки отражается по кредиту счета 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал" в корреспонденции со счетом 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" - в пределах сальдо счета 5210 на момент осуществления операции, и со счетом 5300 "Нераспределенная прибыль" - на сумму скидки, превышающую сальдо счета 5210.

Затраты по сделкам, связанным с размещением акций или приобретением собственных акций (транзакционные издержки), отражаются по дебету счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" - в пределах сальдо счета 5210, и по дебету счета 5300 "Нераспределенная прибыль" - в сумме, превышающей сальдо счета 5210. Не относятся к транзакционным издержкам затраты, связанные с выпуском акций (регистрационные сборы, печать, затраты на прохождение процедуры листинга на фондовой бирже, внутренние расходы, связанные с привлечением управленческих кадров, затраты на подготовку проспектов эмиссии, затраты на размещение акций на вторичном рынке и др.). Такие затраты представляются в финансовой отчетности как расходы от неоперационной (финансовой) деятельности и учитываются на счете 9570 "Прочие неоперационные расходы". По этому же счету отражаются транзакционные издержки по сделкам, осуществить которые не удалось.

Счет 5130 "Прочий уставный капитал" предназначен для учета операций по формированию и движению уставного капитала всех других хозяйственных товариществ и обществ, за исключением акционерных обществ. Операция по формированию и увеличению уставного капитала отражается по кредиту счета 5130 в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал" в сумме, равной величине уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах. К счету 1900 могут быть открыты субсчета для учета оплаты доли в уставном капитале каждым из учредителей.

Если участник оплачивает свою долю в уставном капитале неденежными активами, то превышение справедливой стоимости активов над номинальной стоимостью доли отражается по кредиту счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал".

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью должен быть полностью оплачен учредителями в течение первого года деятельности общества. При нарушении этой обязанности общество должно либо объявить об уменьшении уставного капитала, либо прекратить свою деятельность путем ликвидации. Уменьшение уставного капитала в результате неполной оплаты учредителями своей доли отражается по дебету счета 5130 "Прочий уставный капитал" в корреспонденции со счетом 1900 "Задолженность по вкладам в уставный капитал".

Уставный капитал хозяйственных товариществ, обществ с ограниченной ответственностью, обществ с дополнительной ответственностью может уменьшаться также в результате выбытия участника (участников) из общества, или в результате обращения взыскания на долю участника в имуществе общества по требованию кредиторов участника по его личным долгам. При этом в дебет счета 5130 в корреспонденции со счетом 3600 "Прочие краткосрочные обязательства" списывается номинальная стоимость доли участника в уставном капитале товарищества или общества. Оставшаяся сумма стоимости имущества, выплачиваемой выбывшему участнику или его кредиторам, отражается по кредиту счета 3600 в корреспонденции с любым из счетов: 5210 "Дополнительно оплаченный капитал", 5300 "Нераспределенная прибыль", 5400 "Резервный капитал".

Группа счетов 5200 "Прочий капитал"

По кредиту счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" отражается превышение стоимости имущества, переданного в собственность юридического лица участниками (учредителями) и акционерами в счет оплаты своей доли в уставном капитале, над номинальной стоимостью их вкладов или номинальной стоимостью приобретенных ими акций, а именно:

- разница между номинальной стоимостью части капитала, определенной уставом, и оценкой по справедливой стоимости неденежных активов, внесенных учредителями (участниками) в счет оплаты своей доли в уставном капитале;
- разница между выручкой от продажи и номинальной стоимостью акций эмиссий, следующих за учредительным выпуском (эмиссионный доход);
- доходы, возникающие при выкупе и последующей продаже собственных акций акционерного общества (эмиссионный доход);
- дополнительные, помимо уставного капитала, вклады участников общества с ограниченной или дополнительной ответственностью, внесенные по решению собрания участников пропорционально их долям в уставном капитале общества.

По дебету счета 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" отражаются:

- транзакционные издержки, связанные с размещением или выкупом собственных акций;
- перераспределение дополнительно оплаченного капитала в уставный капитал в связи с увеличением номинальной стоимости акций, если это предусмотрено решением акционеров;
- часть стоимости имущества, выплачиваемая участнику хозяйственного товарищества, общества с ограниченной или дополнительной ответственностью при выходе из общества, или в порядке удовлетворения требований кредиторов этого участника по его личным долгам;
- убытки, возникающие при выкупе и последующей продаже собственных акций акционерного общества.

Счет 5210 "Дополнительно оплаченный капитал" не имеет дебетового сальдо. Любое дебетовое сальдо должно быть списано в дебет счета 5300 "Нераспределенная прибыль" или 5400 "Резервный капитал", в зависимости от характера операции, повлекшей за собой образование дебетового сальдо.

Счет 5220 "Корректировки по переоценке активов" предназначен для учета операций по переоценке активов против первоначальной стоимости, которая в соответствии с МСФО отражается в отчетности в разделе "Капитал". Учет переоценки смотрите в комментариях к соответствующим счетам активов.

Счет 5230 "Курсовые разницы по зарубежной деятельности и чистым инвестициям в зарубежные компании" предназначен для учета курсовых разниц, возникающих по денежным статьям финансовой отчетности субъекта, классифицируемым в соответствии с МСФО 21 "Влияние изменений валютных курсов" как часть чистых инвестиций в зарубежную компанию, а также для учета курсовых разниц, возникающих при пересчете финансовой отчетности по зарубежной деятельности субъекта. Зарубежная деятельность - это дочерняя или ассоциированная компания, совместная деятельность или отделение отчитывающегося субъекта, деятельность которых базируется или осуществляется за пределами Кыргызской Республики.

Если статья финансовой отчетности субъекта отвечает определению "чистая инвестиция в зарубежную компанию", разъясненному в параграфе 18 МСФО 21, то курсовые разницы по этой статье отражаются на счете 5230 в корреспонденции со счетом учета данной статьи. Например, курсовые разницы по займам, предоставленным субъектом зарубежной компании, отражаются по дебету или кредиту счета 5230 в корреспонденции со счетом 2820 "Кредиты, займы выданные". При реализации чистой инвестиции (в нашем примере - погашение займа) курсовая разница, накопленная на счете 5230 по данной статье, списывается в дебет или кредит счета 5230 в корреспонденции со счетами учета доходов или расходов от неоперационной деятельности.

Если компания имеет отделения, представительства и филиалы за рубежом, то, как правило, их деятельность должна классифицироваться в соответствии с МСФО 21 как "операции за рубежом, составляющие неотъемлемую часть деятельности отчитывающейся компании" (смотрите параграф 23 МСФО 21). При пересчете финансовой отчетности таких подразделений с целью включения в финансовую отчетность компании возникающие курсовые разницы не влекут за собой изменение капитала компании, и отражаются как прибыль или убытки от курсовых разниц. Процедуры пересчета финансовой отчетности определены параграфами 8-22 МСФО 21.

Если субъект имеет инвестиции в дочерние или ассоциированные компании, в совместную деятельность за рубежом, то он пересчитывает финансовые отчеты

зарубежных компаний с целью определения стоимости инвестиций на отчетную дату в соответствии с МСФО 27, МСФО 28, МСФО 31, представляемой в отдельной (не сводной) финансовой отчетности по методу долевого участия. Процедуры пересчета определены параграфом 30 МСФО 21. Курсовая разница, возникающая при пересчете, отражается по дебету или кредиту счета 5230. При реализации инвестиции в зарубежную компанию курсовая разница, накопленная на счете 5230 по данной статье, списывается в дебет или кредит счета 5230 в корреспонденции со счетами учета доходов или расходов от неоперационной деятельности. В случае частичной реализации в дебет или кредит счета 5230 списывается только часть накопленной курсовой разницы, пропорциональная реализованной части инвестиции.

Счет 5240 "Капитал, авансированный собственником (собственниками)" предназначен для учета вкладов учредителей (участников) в капитал субъектов – коммерческих субъектов, на имущество которых их учредители сохраняют право собственности, или иное вещное право (государственные и коммунальные субъекты, кооперативы, созданные в форме коммерческих субъектов). По дебету и кредиту счета 5240 отражаются операции капитального характера между собственниками и юридическим лицом. Операции по изъятию и распределению прибыли отражаются по счету 5300 "Нераспределенная прибыль".

#### Счет 5300 "Нераспределенная прибыль"

Нераспределенная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли субъекта, накопленной за весь период его существования, которая может быть распределена между акционерами и участниками. Дебетовое сальдо счета 5300 (накопленные убытки) отражается в бухгалтерском балансе в разделе 5000 "Собственный капитал" со знаком "минус".

Чистая прибыль, полученная за отчетный период, отражается по кредиту счета 5300 в корреспонденции со счетом 5999 "Свод доходов и расходов"; убытки, полученные за отчетный период, списываются с кредита счета 5999 в дебет счета 5300.

По дебету счета 5300 в корреспонденции со счетом 3540 "Дивиденды к выплате" отражается сумма объявленных к выплате дивидендов по акциям акционерного общества, а также сумма прибыли, подлежащая распределению между участниками других хозяйственных обществ.

В соответствии с основным порядком учета фундаментальных ошибок, предусмотренным МСФО 8 "Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике", величина исправления фундаментальных ошибок, относящихся к предыдущим периодам, должна быть представлена в финансовой отчетности путем корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли. В связи с этим в текущем отчетном периоде на сумму фундаментальной ошибки, относящейся к предыдущим периодам, дается проводка по дебету или кредиту счета 5300 в корреспонденции с соответствующими счетами учета тех статей финансовой отчетности, которые подлежат корректировке. В бухгалтерском балансе на сумму исправлений корректируется начальное сальдо счета 5300.

Корректировки, вносимые в финансовую отчетность в связи с изменениями в учетной политике, если они применяются ретроспективно в соответствии с основным порядком учета (параграф 49 МСФО 8), отражаются в финансовой отчетности текущего года аналогично.

По дебету счета 5300 отражаются суммы наценки или скидки к номинальной стоимости акций, возникающие при выкупе и последующей продаже собственных акций, в сумме, превышающей остаток средств на счете 5210 "Дополнительно оплаченный капитал", а также другие операции, требующие корректировки капитала, в случае недостаточности средств на счете 5210 "Дополнительно оплаченный капитал".

По дебету счета 5300 в корреспонденции со счетом 5400 "Резервный капитал" отражаются суммы накопленной чистой прибыли, ограниченной к распределению (смотрите пояснение к счету 5400 "Резервный капитал").

#### Счет 5400 "Резервный капитал"

По кредиту счета 5400 в корреспонденции со счетом 5300 "Нераспределенная прибыль" отражаются суммы накопленной прибыли, ограниченной к распределению в соответствии с законодательством или по решению акционеров и участников.

Примером ограничений на распределение прибыли, налагаемых законодательством, является требование статьи 70 Закона Кыргызской Республики

"О хозяйственных товариществах и обществах", в соответствии с которой открытое акционерное общество обязано создавать резервный фонд в размере не менее 10% уставного капитала. Другие ограничения могут быть установлены договорами или решениями акционеров и участников. Например, договор на предоставление кредита может предусматривать ограничение на выплату дивидендов; акционеры и участники могут принять решение зарезервировать средства для расширения производства, пополнения оборотных средств, и т.д.

К счету 5400 могут быть открыты субсчета для учета резервного капитала по видам резервов.

По дебету счета 5400 в корреспонденции со счетом 5300 "Нераспределенная прибыль" отражаются суммы корректировки (уменьшения) резервов в соответствии с принятыми решениями о снятии ограничений на распределение прибыли.

По дебету счета 5400 отражаются также все другие операции по перераспределению резервного капитала на другие счета собственного капитала.

#### Счет 5999 "Свод доходов и расходов"

Счет 5999 "Свод доходов и расходов" предназначен для обобщения информации по формированию конечного финансового результата деятельности субъекта за отчетный период. В конце отчетного периода все временные счета разделов 6000, 7000, 8000, 9000 закрываются путем списания сальдо в дебет (сальдо счетов расходов) или кредит (сальдо счетов доходов) счета 5999. Сальдо счета 5999 списывается в дебет (убытки) или кредит (прибыль) счета 5300 "Нераспределенная прибыль".

#### Раздел 6000 "Доходы от операционной деятельности"

Международные стандарты финансовой отчетности определяют доход как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме поступления или прироста активов или уменьшения обязательств, которые привели к увеличению собственного капитала, не связанному с вкладами собственников субъекта.

План счетов предусматривает следующую классификацию доходов:

- доход от операционной деятельности - деятельности, включающей в себя основную, приносящую выручку, деятельность, и прочую деятельность, отличную от инвестиционной и финансовой;

- доход от неоперационной (инвестиционной и финансовой) деятельности.

При этом определения операционной, инвестиционной и финансовой деятельности соответствуют определениям, предусмотренным МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств".

Субъект классифицирует доходы по видам деятельности так, как это больше соответствует характеру его деятельности.

Счета раздела 6000 предназначены для учета выручки и других доходов от операционной деятельности. Доходы от неоперационной деятельности учитываются на счетах раздела 9000 "Доходы и расходы от неоперационной деятельности".

Счета учета доходов являются временными счетами. По окончании отчетного периода, сальдо счетов списывается в кредит счета 5999 "Свод доходов и расходов".

#### Группа счетов 6100 "Выручка"

Счета 6100 "Выручка" предназначены для обобщения информации о выручке от продажи товаров и предоставления услуг, полученной в ходе операционной деятельности. На счетах 6100 учитывается также выручка в форме процентов, лицензионных платежей, дивидендов, если только они получены в ходе деятельности, классифицируемой субъектом как операционная.

В сумму выручки включаются только валовые поступления экономических выгод, полученных субъектом. Косвенные налоги, взимаемые с покупателей при продаже товаров и предоставлении услуг (налог на добавленную стоимость, акциз, налог с продаж), не являются экономическими выгодами и не включаются в сумму выручки.

Не включаются в выручку суммы, собираемые субъектом в пользу третьих лиц. Так, при агентских отношениях суммы, собираемые в пользу принципала, не являются выручкой агента. Выручкой агента является только сумма комиссионного (агентского) вознаграждения.

Учет выручки по каждой значимой категории ведется на отдельном счете. Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета наиболее типичных категорий выручки:

- 6110 Выручка от реализации товаров и услуг;
- 6120 Возврат проданных товаров и скидки;
- 6130 Выручка от обмена товаров и услуг;
- 6140 Выручка по договорам на строительство;
- 6150 Выручка от использования другими организациями активов субъекта;
- 6160 Выручка по договорам страхования.

- Счета: 6110 "Выручка от реализации товаров и предоставления услуг";  
 6120 "Возврат проданных товаров, уценка и скидки";  
 6130 "Выручка от обмена товаров и услуг"

Товары включают в себя продукцию, произведенную компанией для продажи, либо купленную для перепродажи, землю и другое имущество, предназначенное для перепродажи. Предоставление услуг подразумевает выполнение субъектом в течение определенного времени согласованной договором задачи.

Выручка от реализации товаров и предоставления услуг признается только тогда, когда выполнены условия признания выручки, определенные параграфами 14 и 20 МСФО 18 "Выручка". Признанная выручка отражается по кредиту счета 6110 в сумме возмещения, полученного или подлежащего получению от покупателей и заказчиков. При этом сумма возмещения определяется за вычетом торговых скидок (скидок за досрочную оплату счетов) и оптовых скидок, предоставляемых покупателям и заказчикам при продаже товаров и предоставлении услуг.

Стоимость возвращенных товаров, сумма уценки проданных товаров и уменьшения стоимости представленных услуг должны учитываться как уменьшение выручки. Если возврат и уценка являются обычными, повторяющимися в каждом отчетном периоде операциями, и стоимость их существенна для финансовой отчетности, они должны учитываться с использованием счета резерва на возврат и уценку. В других случаях стоимость возврата и уценки учитывается по дебету счета 6120 в корреспонденции со счетами к получению.

Счет 6120 предназначен для накопления информации о стоимости возвращенных покупателями товаров, уценок и скидок. Он является контрпассивным счетом к счету 6110; в "Отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности" выручка отражается за минусом стоимости возвратов, уценок и скидок, накопленных на счете 6120. В бухгалтерских регистрах сальдо счета 6120 списывается в кредит счета 5999 "Свод доходов и расходов".

МСФО 18 "Выручка" требует, чтобы в финансовой отчетности раскрывалась сумма выручки, возникающей от обмена товаров и услуг. С целью накопления информации, требующей раскрытия, целесообразно для учета выручки от обменных операций использовать отдельный счет. Выручка от обменных операций измеряется так, как это установлено параграфом 12 МСФО 18 "Выручка".

Если в отношении признанной выручки возникает неопределенность по поводу получения оплаты, то сумма безнадежного долга признается расходом, а не корректировкой суммы первоначально признанной выручки (смотрите пояснение к счетам 1410, 1491).

Корреспонденция бухгалтерских проводок по учету выручки от реализации товаров и предоставления услуг зависит от формы оплаты. Так, например, выручка от реализации товаров или оказания услуг с немедленной оплатой, отражается по кредиту счета 6110 в корреспонденции со счетами учета денежных средств в кассе. Во всех других случаях целесообразно учитывать выручку как продажи в кредит – по кредиту счета 6110 в корреспонденции со счетами учета счетов к получению.

Ниже приведены схемы бухгалтерских проводок по учету наиболее типичных операций с выручкой от реализации товаров и предоставления услуг:

	Содержание операции	Номер корреспондирующего счета	
		Дебет	Кредит
1	Реализация товаров и предоставление услуг с	1100	6110

	немедленной оплатой		
2	Возврат товаров с немедленной выплатой денежных средств покупателю или заказчику	6120	1100
3	Реализация товаров и предоставление услуг в кредит: - признание выручки от реализации без вычета торговых скидок, предоставляемых покупателям и заказчикам; - сумма скидок, предоставленная покупателям и заказчикам, по счетам, оплаченным в период действия скидок	1410 6120	6110 1410
4	Выручка от обмена товаров и услуг	1410	6130

Счет 6140 "Выручка по договорам на строительство" предназначен для учета выручки по договорам, классифицируемым как договор на строительство в соответствии с определением, данным МСФО 11 "Договоры на строительство". Сумма выручки, признаваемой доходом за отчетный период, определяется методом "по мере готовности", и отражается в "Отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности" в тех же отчетных периодах, в которых выполнена соответствующая работа.

Для расчета признаваемого дохода методом "по мере готовности" выручка по договору на строительство должна включать:

- первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
- отклонения от работ по договору, претензии и поощрительные платежи (в той степени, в которой они могут повлиять на выручку), поддающиеся надежному измерению.

Отклонение - это указание, данное заказчиком, на изменение масштаба работ (параграф 13, МСФО 11).

Претензия - это сумма, которую подрядчик стремится получить с заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включенных в договор (параграф 14, МСФО 11).

Поощрительные платежи - это дополнительные суммы, выплачиваемые строительной организации, если установленные стандарты работ были соблюдены или превышены (параграф 15, МСФО 11).

Выручка по договорам на строительство отражается по кредиту счета 6140 в корреспонденции со счетом 1570 "Задолженность заказчиков по договорам на строительство" или 3220 "Задолженность заказчикам по договорам на строительство".

Аналитический учет выручки по договорам на строительство ведется по каждому договору на строительство, признаваемому отдельным договором в соответствии с параграфом 8 МСФО 11 "Договоры на строительство".

В конце отчетного периода счет 6140 закрывается на счет 5999 "Свод доходов и расходов".

Счет 6150 "Выручка от использования другими организациями активов субъекта" предназначен для учета выручки, полученной в результате использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, дивиденды, лицензионные платежи, доход от операционной аренды, если только предоставление активов в пользование является операционной деятельностью субъекта.

К счету 6150 могут быть открыты субсчета для учета выручки от использования активов по видам доходов:

- 6151 "Выручка - проценты";
- 6152 "Выручка - дивиденды";
- 6153 "Выручка - лицензионные платежи";
- 6154 "Доход от операционной аренды".

Выручка в виде процентов возникает в результате использования другими организациями активов субъекта, приносящих проценты. Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива.

Процентный доход включает также сумму амортизации любой разницы между первоначальной балансовой стоимостью долговой ценной бумаги (облигации, векселя, ГКВ и т.п.) и ее стоимостью на момент погашения. Порядок отражения в

учете амортизации скидок и надбавок (премий) по долговым ценным бумагам смотрите в пояснениях к счетам 1300 "Краткосрочные инвестиции", 1400 "Счета к получению".

Если ценная бумага приобретается по стоимости, включающей невыплаченные проценты, то сумма этих процентов выручкой не признается, а списывается в уменьшение балансовой стоимости долговой ценной бумаги. Выручкой признаются только проценты, начисляемые к получению после даты приобретения долговой ценной бумаги. Порядок учета процентов, включенных в стоимость долговой ценной бумаги при приобретении, смотрите в пояснениях к счету 1300 "Краткосрочные инвестиции".

В случае, когда возникает неопределенность по поводу получения суммы, уже включенной в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой равна нулю, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы первоначально признанной выручки.

Выручка - дивиденды должна признаваться тогда, когда установлено право владельцев актива на получение дивидендов. По кредиту счета 6152 отражается сумма дивидендов, объявленных к выплате. В сумму выручки не включаются дивиденды, объявленные компаниями, инвестиции в которые учитываются по методу долевого участия.

Когда дивиденды по долевым ценным бумагам (акциям) объявляются до приобретения ценной бумаги, они вычитаются из первоначальной стоимости ценных бумаг и не признаются выручкой. Если такое распределение трудно осуществить, дивиденды признаются в качестве выручки в момент получения, если только они очевидно не представляют собой погашение части первоначальной стоимости долевых ценных бумаг. Порядок учета дивидендов, объявленных и не выплаченных до приобретения долевого ценной бумаги, смотрите в пояснениях к счету 1300 "Краткосрочные инвестиции".

Выручка - лицензионные платежи представляет собой плату за использование другой стороной долгосрочных активов субъекта, таких, как патентов, торговых марок авторских прав, компьютерного программного обеспечения и т.д. По кредиту счета 6153 отражается сумма начисленных к получению лицензионных платежей в соответствии с содержанием соответствующего договора. С практической точки зрения признание выручки может осуществляться на равномерной основе на протяжении срока действия договора.

Доход от операционной аренды отражается по кредиту счета 6154 в сумме арендных платежей, начисляемых на равномерной основе на протяжении срока аренды, даже если оплата производится на другой основе.

Субъекты, которые получают дивиденды и проценты в результате инвестиционной (неоперационной) деятельности, отражают доходы в виде процентов и дивидендов на соответствующих счетах раздела 9000 "Доходы и расходы от неоперационной деятельности". Субъекты, для которых предоставление в пользование активов, приносящих лицензионные платежи и доход от операционной аренды, является хотя и операционной деятельностью, но доходы от этой деятельности не существенны, отражают эти доходы на счете 6200 "Прочие операционные доходы".

#### Счет 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности"

На счете 6200 учитываются доходы, полученные в результате операционной деятельности субъекта, отличные от выручки. Целесообразно вести учет каждой значимой категории доходов на отдельном счете. К счету 6200 могут быть открыты следующие субсчета:

6210 "Доход от операционной аренды";

6220 "Доход от лицензионных платежей";

6230 "Штрафы, пени, неустойки, полученные субъектом в связи с операционной деятельностью";

6240 "Положительные курсовые разницы по операциям в иностранной валюте, классифицируемым как операционная деятельность";

6250 "Возврат долгов, списанных ранее как безнадежные без использования счета оценочного резерва";

6260 "Прибыль от обмена валюты".

Несущественные статьи прочих доходов в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности могут быть представлены за вычетом расходов от аналогичных операций или событий. Например, при представлении доходов от курсовых разниц из суммы доходов, учтенных по кредиту счета 6200, вычитается сумма убытков от курсовых разниц, полученных за этот же период, и учтенных по дебету счета 7600 "Прочие производственные расходы"; доходы от штрафов, пени и

неустоек полученных могут быть уменьшены на сумму штрафов, пени и неустоек уплаченных. Доходы и расходы по существенным статьям должны представляться отдельно.

#### Счета 6300 "Прибыль (убыток) от биологических активов"

Счета 6300 предназначены для учета прибылей и убытков от сельскохозяйственной деятельности, определяемых в соответствии с МСФО 41 "Сельское хозяйство" (смотрите пояснения к счетам 2200 "Биологические активы", 1650 "Сельхозпродукция с биологических активов").

#### Разделы 7000-8000 "Операционные расходы"

Планом счетов предусмотрена группировка расходов, понесенных в ходе операционной деятельности субъекта, в соответствии с их функцией как часть себестоимости продаж (счета 7100, 7200), реализации (счета 7500), административной деятельности (счета 8000). Не входят в эту классификацию и учитываются на отдельных счетах расходы по производству биологических активов (счет 7300), затраты по договорам на строительство (счет 7400), прочие производственные расходы (счет 7600).

Счета разделов 7000-8000 являются временными счетами. По окончании отчетного периода счета закрываются путем списания сальдо в дебет счета 5999 "Свод доходов и расходов".

Счета 7100 и 7200 предназначены для учета себестоимости реализованной продукции, товаров и услуг (смотрите пояснения к счетам учета товарно-материальных запасов).

Счет 7300 "Расходы по производству биологических активов" предназначен для учета расходов на производство биологических активов, понесенных в отчетном периоде.

Счет 7400 "Затраты по договорам на строительство" предназначен для учета затрат, которые в соответствии с параграфом 16 МСФО 11 "Договоры на строительство" признаются затратами по договору на строительство. Затраты по договору на строительство признаются расходами того периода, в котором они возникли, и по окончании отчетного периода списываются в дебет счета 5999 "Свод доходов и расходов".

Счета 7500 "Расходы, связанные с реализацией" предназначены для обобщения информации о расходах, возникающих при реализации (сбыте) готовой продукции, товаров и услуг, не входящих в себестоимость реализации:

- расходы по складированию и подготовке продукции и товаров к реализации (аренда, амортизация, содержание складских помещений и оборудования складов, охрана, расходы на оплату труда работников складов и отчисления на социальное страхование, страхование запасов и т.п.);

- расходы по содействию реализации (расходы на рекламу, оформление витрин и т.п.);

- расходы по продаже и доставке продукции и товаров покупателям (аренда, амортизация, содержание торговых помещений и торгового оборудования, расходы на оплату труда продавцов и комиссионным посредникам, расходы по доставке продукции на станцию отправления, погрузочно-разгрузочные работы и т.п.);

- расходы, связанные с политикой реализации продукции, товаров в кредит или с гарантийным обслуживанием (убытки от списания безнадежной дебиторской задолженности, расходы на гарантийное обслуживание, расходы по премиальной или купонной торговле).

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета расходов, связанных с реализацией, по наиболее типичным, значимым категориям:

7510 "Расходы на рекламу и содействие продаже";

7520 "Расходы по выплате заработной платы";

7530 "Расходы по отчислениям в социальный фонд";

7540 "Расходы по хранению и транспортные расходы";

7550 "Расходы по безнадежным долгам, относящимся к реализации";

7580 "Расходы по гарантийному обслуживанию";

7570 "Прочие торговые издержки";

7580 "Расходы по амортизации основных средств";

7590 "Расходы на премиальные продажи".

По дебету счетов "Расходы, связанные с реализацией" отражаются суммы произведенных расходов по складированию, предпродажной подготовке и продаже в корреспонденции с кредитом счетов денежных средств, начисленной амортизации, кредиторской задолженности, начисленных и прочих текущих обязательств и др.

По кредиту счета "Расходы, связанные с реализацией" отражается процедура закрытия в конце отчетного периода временного счета расходов по реализации и включения этих расходов в расчет конечного финансового результата (прибыли или убытка) отчетного периода в корреспонденции со счетом 5999 "Свод доходов и расходов".

Счет 7550 "Расходы по безнадежным долгам, относящимся к реализации" предназначен для учета информации по оценке расходов на безнадежную дебиторскую задолженность, учтенную на счете "Счета к получению за товары и услуги". Безнадежная дебиторская задолженность может оцениваться и списываться двумя методами:

а) с использованием счета оценочного резерва. При этом по дебету счета 7550 в корреспонденции со счетом 1491 "Резерв на безнадежные долги по счетам к получению" отражается первоначально определенная сумма оценочного резерва и прирост резерва. Сумма безнадежной дебиторской задолженности, подлежащая списанию, списывается с кредита счета 1410 "Счета к получению за товары и услуги" в дебет счета 1491 "Резерв на безнадежные долги по счетам к получению". Если сальдо счета резерва на конец отчетного периода требует корректировки в сторону уменьшения, то сумма уменьшения списывается с кредита счета 7550 в дебет счета 1491 в пределах дебетового сальдо по счету 7550, и на разницу кредитуются счет 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности";

б) без использования счета оценочного резерва. При этом дебиторская задолженность, учтенная на счете 1410 "Счета к получению", в конце отчетного периода проверяется на обесценение, и сумма обесценения списывается в дебет счета 7550 в корреспонденции со счетом 1410 "Счета к получению за товары и услуги" в том отчетном периоде. В том отчетном периоде, в котором дебиторская задолженность признана подлежащей списанию как безнадежная, ее балансовая стоимость списывается с кредита счета 1410 в дебет счета 7550.

По дебету счета 7560 "Расходы по гарантийному обслуживанию" отражаются расходы, связанные с выполнением субъектом взятых на себя обязательств по гарантийному обслуживанию и замене проданной продукции и товаров в связи с обнаружением в них неустранимого брака. Расходы по гарантийному обслуживанию могут быть отражены двумя способами:

а) прямым списанием фактических затрат по гарантийному ремонту, обслуживанию и замене проданных товаров с кредита счетов учета товарно-материальных запасов, начисленных расходов на заработную плату, отчислений на социальное страхование, счетов к оплате услуг сторонних организаций и т.д. Прямое списание затрат на гарантийное обслуживание допустимо, если ежегодные расходы не существенны для финансовой отчетности;

б) созданием резерва на ожидаемые расходы по гарантийному обслуживанию. Начисление и корректировка резерва в сторону увеличения отражается по дебету счета 7560 в корреспонденции со счетом 3700 "Резервы", субсчет "Резерв на расходы по гарантийному обслуживанию". Фактические затраты на гарантийное обслуживание списываются в дебет счета 3700. Если сальдо счета резерва требует корректировки в сторону уменьшения, то сумма уменьшения списывается с кредита счета 7560 в дебет счета 3700 в пределах дебетового сальдо по счету 7560, и на разницу кредитуются счет 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности".

По дебету счета 7590 "Расходы на премиальные продажи" отражаются расходы, связанные с организацией и осуществлением продаж по премиальным системам. Некоторые субъекты предлагают покупателям премию за приобретение определенного количества товаров или приобретение товаров на определенную сумму. При этом право покупателя на премию может подтверждаться предъявлением чеков, накопленных купонов и т.д. Все расходы, связанные с организацией премиальной торговли, включая себестоимость товаров, врученных покупателю в качестве премии, должны учитываться как расходы на содействие продажам по дебету счета 7590.

Расходы на премиальные продажи могут учитываться двумя способами:

а) прямым списанием фактических затрат, в том числе и себестоимости товаров, врученных покупателю в качестве премии, в дебет счета 7590. Этот способ применим, когда система премиальной торговли не предполагает накопления покупателем чеков, купонов и т.д., дающих право на премию, а также в случаях,

когда расходы по премиальным системам продаж не существенны для финансовой отчетности;

б) созданием резерва. Резерв начисляется по кредиту счета 3700 "Резервы" в корреспонденции со счетом 7590. При этом фактические затраты, в том числе и себестоимость товаров, врученных покупателям в качестве премии, списываются в дебет счета 3700 "Резервы".

Счета 8000 "Общие и административные расходы"

Счета 8000 предназначены для обобщения информации о расходах, понесенных в отчетном периоде, которые не входят в себестоимость товарно-материальных запасов и не связаны напрямую с реализацией готовой продукции, товаров и услуг.

#### Раздел 9000 "Доходы и расходы от неоперационной деятельности"

Настоящий раздел Плана счетов предназначен для отражения доходов и расходов от неоперационной (инвестиционной и финансовой) деятельности субъектов.

Счета 9100 Доходы от неоперационной деятельности

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета неоперационных доходов по наиболее значимым типичным категориям:

9110 Доходы в виде процентов;

9120 Доходы от ассоциированных, дочерних компаний;

9130 Доходы от дивидендов;

9140 Доходы от курсовых разниц по операциям с иностранной валютой;

9190 Прочие неоперационные доходы.

Неоперационные доходы в виде процентов и доходы от дивидендов учитываются точно также, как аналогичная выручка от операционной деятельности (смотрите пояснения к счету 6150 "Выручка от использования другими организациями активов субъекта").

Счет 9120 "Доходы от ассоциированных, дочерних компаний" предназначен для отражения в отдельных (не сводных) отчетах инвестора дохода из чистой прибыли объекта инвестиций при применении метода учета инвестиций по себестоимости, и признанной после приобретения инвестиции доли инвестора в прибылях и убытках объекта инвестиций при применении метода учета инвестиций по долевого участию (смотрите пояснения к группе счетов 2800).

Счет 9140 "Доходы от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" используется для учета курсовых разниц, возникающих в ходе неоперационной (инвестиционной или финансовой) деятельности субъекта. Аналогичные доходы, возникающие в ходе операционной деятельности, учитываются на счете 6200 "Прочие доходы от операционной деятельности".

Счет 9190 "Прочие неоперационные доходы" предназначен для отражения всех видов доходов субъекта от инвестиционной и финансовой деятельности, не учтенных на отдельных счетах, включая, но не ограничиваясь:

- списание задолженности по аннулированным обязательствам;

- доход от выбытия инвестиции;

- доходы от реализации основных средств;

- доходы от реализации нематериальных активов;

- доход от изменения справедливой стоимости инвестиций в недвижимость;

- сумма неустойки за неоплату акций, начисленная учредителю акционерного общества в соответствии с учредительным договором, и т.п.

Счета 9500 "Расходы по неоперационной деятельности"

Планом счетов предусмотрены отдельные счета для учета неоперационных расходов по наиболее значимым типичным категориям:

9510 "Расходы в виде процентов";

9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте";

9530 "Расходы по безнадежным долгам";

9590 "Прочие неоперационные расходы".

На счете 9510 "Расходы в виде процентов" могут учитываться:

- проценты к выплате, начисленные по долговым обязательствам, включая проценты по долговым ценным бумагам, выпущенным субъектом;
- расходы арендатора по финансовой аренде, начисленные в отчетном периоде в соответствии с правилами, предусмотренными МСФО 17;
- сумма неиспользованных денежных скидок, предложенных поставщиками за досрочную оплату счетов.

Порядок отражения в учете начисленных расходов по процентам смотрите в пояснениях к счетам учета начисленных процентов по долговым обязательствам, счетам к оплате.

Счет 9520 "Убытки от курсовых разниц по операциям в иностранной валюте" используется для учета курсовых разниц, возникающих в ходе неоперационной (инвестиционной или финансовой) деятельности субъекта. Аналогичные расходы, возникающие в ходе операционной деятельности, учитываются на счете 7600 "Прочие производственные расходы".

Счет 9530 "Расходы по безнадежным долгам" предназначен для учета убытков, возникающих в результате списания, либо признания сомнительной задолженности, не связанной с операционной деятельностью, например: процентов к получению, дивидендов к получению, предоставленных займов, векселей к получению, прочей дебиторской задолженности, относящейся к неоперационной деятельности.

Счет 9590 "Прочие неоперационные расходы" предназначен для отражения всех видов расходов субъекта от инвестиционной и финансовой деятельности, не учтенных на отдельных счетах, включая, но не ограничиваясь:

- убыток, возникающий при реализации дебиторской задолженности (переуступке права требования долга). При этом сумма, подлежащая получению по договору о переуступке права требования долга, отражается по кредиту счета 9190 "Прочие неоперационные доходы" в корреспонденции со счетом 1590 "Прочая дебиторская задолженность"; одновременно сумма дебиторской задолженности, по которой право требования переуступлено, списывается в кредит счета 1490 в корреспонденции со счетом 9590 "Прочие неоперационные расходы";
- убыток от обесценения инвестиций, начисленный в соответствии с параграфами 111 и 115 МСФО 39;
- восстановление ранее списанной кредиторской задолженности, относимой к неоперационной деятельности;
- убыток от выбытия инвестиций;
- убыток от выбытия основных средств;
- убыток от выбытия нематериальных активов;
- убыток от изменения справедливой стоимости инвестиций в недвижимость.

Счета 9800 "Чрезвычайные статьи"

Счета 9800 предназначены для учета финансовых результатов (прибыли или убытка) от чрезвычайных обстоятельств. Чрезвычайные обстоятельства - это события или операции, четко отличающиеся от обычной деятельности субъекта, частое или повторяющееся появление которых не ожидается. Результаты чрезвычайных обстоятельств должны учитываться и представляться в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности отдельно от прибыли или убытка от обычной (операционной и неоперационной) деятельности субъекта. Классификация прибылей и убытков как чрезвычайные статьи производится в соответствии с параграфом 11 МСФО 8.

Счет 9900 "Расходы (доходы) по налогу на прибыль"

Счет 9900 предназначен для учета расходов по налогу на прибыль, определенных методом обязательств в соответствии с МСФО 12 "Налоги на прибыль".

Сумма расходов по налогу на прибыль, которая учитывается в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, представляет собой сумму налогового обязательства, начисленную в соответствии с налоговой декларацией, скорректированную на сумму эффекта от возникновения и изменения сумм вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц (смотрите пояснения к счетам 2400 "Отсроченные налоговые требования" и 4300 "Отсроченные налоговые обязательства").

Счет 9900 может иметь как кредитовое, так и дебетовое сальдо. Счет 9900 является временным счетом; в конце отчетного периода сальдо счета списывается в дебет или кредит счета 5999 "Свод доходов и расходов".

## Забалансовые счета

При необходимости субъекты могут ввести в рабочий план счетов любые забалансовые счета.