

5. Казбеков Б.К. Интеграция Казахстана и Центральной Азии в мировую экономику. Алматы, 2010.

6. Пантюхина С.А., Исакова И.Ф. Факты и проблемы гармонизации налоговых систем // Вестник ТИСБИ. - 2006. - № 1, с. 44

\*\*\*

Бұл мақалада салық салудағы Орталық Азия интеграциялық процестердің даму тәжірибесі қарастырылып, алдағы уақыттағы қауымдасу перспективалары анықталған. Мемлекеттер саясатын талдау Орталық Азия геосаясаттың қатысушылары барлық жаһандық және аймақтық державалар мақсаттарының тұтастығын және салық салу жүйесінің маңыздылығын көрсетті.

\*\*\*

In this article are considered as development of integration processes in Central Asia and also studying of experience of harmonization processes of the TAXATION, prospects of the further cooperation are defined. The analysis of a policy of the states shows unity of interests of all global and regional powers - participants of the central - Asian geopolitics and correct application of taxation.

*А.М. Атчабарова*

## ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Динамический процесс создания организацией товаров и услуг в течение определенного промежутка времени направлен на получение дохода. Вопрос о признании выручки считается одним из самых сложных вопросов в теории финансового учета, так же как и определение расходов и их признание.

Согласно концепции МСФО доходы – это один из пяти элементов финансовой отчетности, непосредственно связанный с оценкой результатов финансовой деятельности. /1/

Доходы включают выручку и прочие доходы. В общем виде доходы представляют собой увеличение экономической выгоды в течение периода в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, в результате которых увеличивается собственный капитал организации, за исключением вложений участников организации. Таким образом, выручка – это часть доходов организации, возникающая в результате осуществления ею основных видов деятельности.

Считается, что выручка организации за период может быть признана, если: она реализована или реализуема; она заработана.

При формировании понятия "выручка от реализации товаров (работ, услуг)" Комитет по МСФО рассматривал четыре основных подхода:

- с точки зрения "валовых поступлений" (выручка определяется как поступление активов от покупателей за реализованные товары (работы, услуги));

- с точки зрения "прекращения обязательств исполнением" (выручка определяется как уменьшение обязательств перед покупателями путем предоставления товаров (работ, услуг) непосредственно самой организацией или через третьи лица);

- с точки зрения "осуществления деятельности" (выручка определяется как увеличение активов или уменьшение обязательств, происходящее в результате осуществления основных видов деятельности непосредственно самой организацией);

- с точки зрения "добавленной стоимости" (выручка определяется как превышение стоимости товаров (услуг) над потребленными ресурсами, в том числе приобретенными у поставщиков). Комитет по МСФО, так же как и Совет по разработке стандартов финансового учета, отказались от понимания выручки как валовых поступлений, так и добавленной стоимости, поскольку единогласно пришли к заключению, что определение выручки должно быть построено исходя из оценки изменений активов и обязательств организации, а не с учетом изменений доходов и расходов, поскольку последний подход не является объективным.

Доход (выручка) от продажи товаров и услуг признается тогда, когда выполняются все следующие условия:

1. компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением товарами;
2. компания больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения и не контролирует проданные товары;
3. сумма выручки может быть надежно оценена;
4. существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят в компанию;
5. стадия завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно определена;
6. затраты, понесенные для осуществления операции, могут быть надежно измерены.

Четыре типа сделок, связанных с выручкой, признаются в связи с этими условиями:

- выручка (доход) от продажи товаров признается в момент продажи, под которым обычно подразумевается поставка покупателям;
- выручка (доход) от оказанных услуг признается тогда, когда услуги были поставлены и по ним может быть выставлен счет;
- выручка (доход) от предоставления другим прав на использование активов компании в виде процентов, авторского гонорара признается с течением времени или с использованием актива;
- выручка (доход) от продажи активов, не являющихся запасами, признается в момент продажи.

Когда в компании возникают сомнения по поводу получения суммы признанной выручки, корректировка самой выручки не производится. Предполагаемые потери по нереальной дебиторской задолженности отражаются в качестве расхода на безнадежные и сомнительные долги.

Конкретное применение критериев признания зависит от предмета сделки (серии взаимосвязанных сделок) и ее характера. Стандарт выделяет и требует отдельно раскрывать, как минимум, следующие виды выручки:

- выручка от продажи товаров;
- выручка от предоставления услуг (включая выполнение работ);
- проценты;
- дивиденды;
- лицензионные платежи.

В основе оценки выручки лежит справедливая стоимость полученного или ожидаемого к получению встречного пре доставления.

Под справедливой стоимостью подразумевается сумма, достаточная для приобретения актива или погашения обязательства при сделке между хорошо осведомленными, заинтересованными (т.е. желающими совершить сделку), независимыми друг от друга сторонами. Подтверждением справедливой стоимости является, например, договор купли-продажи.

Виды возмещений, ожидаемых к получению, и их оценка

1. Оплата наличными денежными средствами.

Большинство сделок в деловом мире заключается с оплатой денежными средствами в момент совершения сделки.

2. Оплата в рассрочку или значительная отсрочка платежа.

При таких условиях выручка от продажи товаров должна быть правильно оценена, а именно: получаемое возмещение необходимо разделить на выручку от продажи товаров и сумму процентов к получению.

3. Оплата неденежными средствами (неаналогичный актив).

Иногда на практике возмещение за проданный товар (услугу) может быть получено не в форме денежных средств или денежных эквивалентов, а в форме другого актива (услуги) (бартер). В этом случае выручку необходимо оценить по справедливой стоимости получен-

ных активов (услуг), скорректированной на сумму денежных средств, доплачиваемых при обмене. Как правило, в основе такой оценки лежит рыночная информация. В редких случаях, когда невозможно установить справедливую стоимость возмещения, допускается оценка выручки в сумме справедливой стоимости проданного товара (услуги), скорректированной на сумму денежных средств, доплачиваемых при обмене.

#### 4. Оплата неденежными средствами (аналогичный актив).

В случае, если товары или услуги обмениваются на аналогичные по характеру и величине активы или услуги, выручка не признается.

Выручка, как правило, оценивается по каждой сделке отдельно. Однако встречаются такие договоры, которые включают в себя несколько сделок. Например, заключен договор на проведение монтажа оборудования, в котором предусмотрено также сервисное обслуживание в течение года по окончании монтажа. Для определения выручки такой договор должен рассматриваться в разрезе его составных частей: (а) выручка от выполненных монтажных работ – по окончанию монтажа; (б) выручка за сервисное обслуживание – в течение последующих двенадцати месяцев на равномерной основе.

**Признание дохода в момент продажи (поставки).** Доход от производственной и торговой деятельности обычно признается в момент продажи /2/.

Продажа с соглашением об обратном (последующем) выкупе. Если компания реализует определенный вид продукции в течение одного периода и соглашается выкупить его обратно в последующем учетном периоде, означает ли это, что компания продала свою продукцию? Договор продажи может содержать положения, вступающие в силу при наступлении каких-либо событий в будущем. Например, продавец может быть обязан выкупить проданное им ранее оборудование назад. Любые условия, обременяющие сделку, должны быть приняты во внимание: необходимо оценить их влияние на выполнение условия хода существенных рисков и выгод к покупателю товара. Условие выкупа назад свидетельствует о невыполнении (или, по крайней мере, частичном выполнении) дополнительного критерия признания выручки.

В этой ситуации законное право владения было передано, однако экономическая сущность этой сделки состоит в том, что все риски, связанные с правом собственности, остаются за продавцом. Если существует соглашение об обратной покупке по установленной цене и эта цена покрывает полностью стоимость товаров и затраты по хранению товаров, то товары и соответствующие обязательства остаются в отчетности продавца. В таком случае факт продажи не признается.

**Продажи с наличием права на возврат.** Независимо от того, за какой расчет была осуществлена продажа, возникает особая проблема, связанная с требованиями по возврату товара. Когда договором предусмотрена возможность возврата товара при определенных условиях, момент признания выручки зависит от сущности сделки.

Например: в печатной отрасли, торговля скоропортящимися видами продуктов, оптовые фирмы или дистрибьютеры, которые доставляют эти продукты в магазины. Возврат в этих отраслях промышленности обычно осуществляется на основании оговоренного контрактом права на возможность возврата товара.

Существует три метода признания дохода в случае, если продавец подвержен постоянным рискам, связанным с правом владения, возникающим в результате возврата товара.

Эти методы включают: (1) отсрочку учета продажи до момента истечения срока действия права на осуществление возврата; (2) учет продаж и сокращение объема реализации на сумму оцененных будущих возвратов; (3) учет продаж и учет возвратов в момент их возникновения. В третьем случае должны выполняться шесть условий:

1. Цена товара является фиксированной или может быть определена на дату продажи.
2. Покупатель произвел оплату продавцу или покупатель обязан произвести оплату.
3. Обязательство покупателя перед продавцом не может быть изменено в случае кражи или физического уничтожения или повреждения товара.
4. Покупатель, приобретающий товар для перепродажи, имеет экономические мотивы помимо тех, что предоставляются продавцом.

5. Продавец не несет существенных обязательств за будущую перепродажу товара покупателем.

6. Сумма будущих возвратов может быть определена с разумной степенью точности.

Если доход не может быть признан в момент реализации из-за несоблюдения приведенных выше шести условий, тогда доход должен признаваться либо по истечении срока действия права на возврат, либо тогда, когда эти шесть условий будут выполняться.

Доход от реализации и себестоимость продаж, отражаемые в отчете о прибылях и убытках, должны быть уменьшены на сумму оцененных возвратов.

В розничной торговле признание выручки целесообразно в момент продажи товара. Одновременно создается резерв под возврат товара, который формируется исходя из статистических данных за прошлые годы. Этот подход оправдан, поскольку размер выручки может быть спрогнозирован с достаточной степенью вероятности.

В других случаях предусматривающий возврат товара договор, по сути, может соответствовать агентскому соглашению. Тогда выручка признается только при продаже товара реальному потребителю, т.е. когда выполняется критерий определенности получения возмещения и (или) критерий прекращения контроля над товарами.

*Оказание услуг.* Общим критерием признания выручки является надежная оценка результата сделки. Спецификой оказания услуг (включая выполнение работ) является значительная временная неопределенность в получении желаемого результата. Когда возможно определить, на какой стадии находится выполнение договора (процент выполнения работ), выручка должна отражаться в той же пропорции. В противном случае признание выручки должно быть ограничено величиной расходов, в возмещении которых не существует неопределенности.

*Реализация товара – метод продаж.* Срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю определяется, как правило, договором купли-продажи. Обязанности продавца по передаче товара могут считаться выполненными в момент:

1) вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

2) предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара. Причем товар считается предоставленным в распоряжение покупателю, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель, в соответствии с условиями договора, осведомлен о готовности товара к передаче.

*Реализация товаров с последующей установкой и их проверкой.* Если договором поставки товара предусмотрено, что обязанности продавца считаются выполненными только после установки товара и их проверки, и установка составляет существенную часть договора, выручка признается только после выполнения продавцом указанных действий. Если процесс установки по своему характеру несложен и не требует дополнительных расходов со стороны продавца, выручка признается немедленно, в момент передачи товара покупателю.

*Реализация с оплатой наличными при получении.* Выручка признается в момент доставки товара покупателю и получения денежных средств. Факт передачи товара обычно подтверждается вручением покупателю кассового чека.

*Реализация товара в рассрочку (кредит).* Метод продажи в рассрочку делает акцент на получении денежных средств, а не на продаже. Этот метод признает выручку (доход) в том периоде, когда поступают денежные средства, а не в том периоде, когда имеет место реализация. Метод учета в рассрочку может использоваться, если сумма выручки может быть надежно измерена, существует вероятность того, что будущие выгоды и затраты, понесенные или ожидаемые, могут быть измерены надежно.

Выражение «продажа товара в рассрочку» используется для описания любого вида продаж, оплата за которые производится периодическими частичными платежами в течение продолжительного периода времени. Данный метод применяется в сфере розничной торговли (например: мебель, предметы домашнего быта и др.). Иногда он применяется в

отрасли, производящей производственное оборудование, где монтаж оборудования оплачивается в течение продолжительного времени.

Согласно методу учета в рассрочку признание дохода отсрочивается до тех пор, пока не будут получены все денежные средства. Как доходы, так и себестоимость реализуемой продукции признаются в том периоде, когда произошла продажа, а признание соответствующей валовой прибыли произойдет после получения денежных средств. В таком случае на счета будущих периодов будет переноситься пропорциональная валовая прибыль, которая эквивалентна переносу объема реализации и себестоимости продаж. Расходы по сбыту, административные расходы не переносятся на счета будущих периодов, а списываются на расходы периода. Таким образом, теория соответствия затрат и расходов объему реализации применяется при учете продаж в рассрочку через показатели валовой прибыли. Компании, применяющие метод продаж в рассрочку, обычно отражают операционные расходы в момент их понесения, игнорируя тот факт, что некоторая часть годовой валовой прибыли будет перенесена на счета будущих периодов. Эта практика часто оправдывается тем, что эти расходы не соотнесены к конкретной реализации и точное распределение по периодам может быть настолько трудным, что оно не оправдывается получаемыми выгодами.

Для перенесения валовой прибыли на счета будущих периодов выполняются следующие процедуры:

- Для продаж в любом году:

в течение года обычным способом учитываются как объем реализации, так и себестоимость продаж. При этом используется специальный счет и рассчитывается норма валовой прибыли на операции по продажам в рассрочку;

в конце года норма валовой прибыли применяется к поступлениям денежных средств от продаж в рассрочку за текущий год, таким образом рассчитывается реализованная валовая прибыль;

нереализованная валовая прибыль переносится на счета будущих периодов.

- Для продаж, осуществленных в предыдущие годы: норма валовой прибыли от продаж за определенный год должна применяться к сумме полученной дебиторской задолженности за тот же год, чтобы рассчитать реализованную валовую прибыль.

Специальные счета представляют особую информацию, необходимую для определения реализованной и нереализованной прибыли за каждый операционный год. Требования, предъявляемые к счетам, следующие:

продажи в рассрочку должны учитываться отдельно от всех видов продаж;

необходимо рассчитывать валовую прибыль от продаж в рассрочку;

3) сумма собранной дебиторской задолженности от продаж в рассрочку должна быть известна, а затем необходимо определить общую сумму собранной дебиторской задолженности по продажам в рассрочку и за каждый из предыдущих годов;

4) необходимо установить резерв на перенос отсроченной валовой прибыли за каждый год.

Каждый год обычные операционные расходы относятся на счета расходов и закрываются по счету итоговой прибыли (убытка) согласно обычным процедурам учета. И единственной особенностью при расчете чистой прибыли, согласно методу продаж в рассрочку, является отсрочка валовой прибыли до тех пор, пока она не будет получена в качестве погашенной дебиторской задолженности.

*Предоплата за товары.* В некоторых случаях денежные средства поступают от покупателей до момента передачи товаров или собственности. При этом не существует достаточного перехода рисков и выгод, связанных с правом собственности, для соответствующего отражения в учете. В подобных случаях продавец еще не исполнил условия контракта и не имеет никаких претензий к покупателю. Метод учета этих неполных операций называется методом предоплаты. Согласно методу предоплаты продавец отражает у себя в бухгалтерском балансе денежные средства, полученные от покупателя, как аванс и классифицирует его как обязательство. Доход и прибыль не признаются до тех пор, пока продажа не будет

завершена. В этот момент счет предоплаты закрывается и применяется один из методов признания доходов. Договором купли-продажи может быть предусмотрена обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до момента передачи товара продавцом. В этом случае выручка признается продавцом только после доставки товара покупателю.

---

1. Согласно концепции МСФО (Framework, пар. 69-73)

2. Шулдякова Г. МСФО 18 «Выручка»// «Бюллетень Бухгалтера» - Международные стандарты финансовой отчетности №7. - А., «БИКО», 2006.

\*\*\*

Бұл мақалада қаржылық есептілікте табысты танудың әдістемесі қарастырылған.

\*\*\*

The method of the recognition of incomes in the financial statements is considered in this article.

*А.Ж. Турлыбекова*

## **ҚАЗАҚСТАНДАҒЫ БАҒАЛЫ ҚАҒАЗДАР НАРЫҒЫН ДАМУҒА ҮРДІСІНДЕГІ МЕРЗІМДІ НАРЫҚТЫҢ РӨЛІ, ҚАЗІРГІ КЕЗДЕГІ ЖАҒДАЙЫ МЕН ҚЫЗМЕТ ЕТУ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ**

Инвесторлар өздерінің бос ақшалай қаражаттарын орналастыру барысында қаржы нарығында өтімді қаржылық құралдарының тапшылық мәселесі орын алады. Қаржы нарығында заман талабына сай тиімді қаржы құралдары немесе жаңа қаржы құралдарының түрлері болмаса потенциалды инвесторлардың болмайтыны айдан анық.

Бағалы қағаз нарығында белгілі бір өтімді бағалы қағаздар бар, бірақ бұл аздық етеді. Сол себептен тауар нарығында жаңа қаржы құралдарының өрісін кеңейту мәселесі шешілуде. Нақтырақ айтатын болсақ туынды бағалы қағаздар нарығының құрамдас бөлігі болып табылатын *мерзімді нарық туралы мәселе қозғалмақ.*

*Мерзімді нарықтың мәнінен бұрын туынды бағалы қағаздардың мәніне тоқталайық.*

Туынды бағалы қағаздың мәнін тар және кең мағынада қарастыруға болады.

Туынды бағалы қағаздың тар мағынасы – дифференциалды табыс алу мақсаты бар, мерзімді келісім шартқа негізделген нарықтық механизм.

Кең мағынасы – нақты актив пен келісім шартқа негізделген, осы активтің бағасы, мөлшері және бағамының айырмашылықтары қолданылатын нарықтың құралдарын білдіреді.

Туынды қаржы құралдары (дериватив) – дегеніміз сатушы мен сатып алушы арасында бүгінгі күні жасалған келісім шарт, бірақ бұл келісім шарт бойынша есеп айырысулар болашақта нақты бір күні жүргізіледі. Базалық активтің құнына байланысты жасалған келісім шарттың құны мерзім ішінде өзгеріп отырады, осындай келісім шарттың мерзімі 10 жылға дейін құрауы мүмкін.

Туынды қаржы құралдарымен сауда саттықты жүргізу үрдісінде туынды қаржы құралдарының құны мен базалық актив құнының ауытқу мүмкіндіктерімен тәуекелді басқарудың ролі жоғары.

Әлемде көптеген ірі компаниялар тәуекелді басқару үшін туынды қаржы құралдарын пайдаланады, яғни хеджирлеу қызметі өзінің міндетін атқарады.

«Бағалы қағаз нарығы» туралы заңға сәйкес *туынды бағалы қағаз* дегеніміз – осы туынды бағалы қағаздардың базалық активке қатынасы бойынша құқықтарды куәландыратын бағалы қағаз.