

Қазақстан Республикасы білім және ғылым министрлігі
А. Байтұрсынұлы атындағы Қостанай өңірлік университеті

К.М.Кужукеева
Н.Т. Байкадамов
А.К. Абжанова

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары Оқу әдістемелік құралы



Қазақстан Республикасы білім және ғылым министрлігі
А. Байтұрсынұлы атындағы Қостанай өңірлік университеті
Экономика және қаржы кафедрасы

К.М.Кужукеева
Н.Т. Байкадамов
А.К. Абжанова

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары
Оқу әдістемелік құралы

Қостанай, 2024

ӘӨЖ 657.1:006.032
КБЖ 65.052.201.1ц(0)
К 81

Авторлар:

Кужукеева Кенжегуль Мурзатаевна- экономика және қаржы кафедрасының аға оқытушысы., Э.Ғ.М.

Байкадамов Нуркен Турарович - Э.Ғ.К., З.Алдамжар атындағы ҚӨТУ «Бизнес және басқару» кафедрасының қауымдастырылған профессоры

Абжанова Ақбота Куанышовна- экономика және қаржы кафедрасының аға оқытушысы., Э.Ғ.М.

Рецензенттер:

Аймурзинов М.С.- Э.Ғ.К., академик З. Алдамжар атындағы ҚӨТУ «Бизнес және басқару» кафедрасының профессоры

Кенжебекова Дина Саиновна - А.Байтұрсынұлы атындағы ҚӨУ экономика және қаржы кафедрасының қауымдастырылған профессоры, Э.Ғ.К.

Абаева Г.И.– А.Байтұрсынұлы атындағы ҚӨУ бухгалтерлік есеп және басқару кафедрасының қауымдастырылған профессорының м.а, Э.Ғ.К.

КужукееваК.М, Байкадамов Н.Т., Абжанова А.К.

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары: Оқу әдістемелік құралы/К.Кужукеева ., Н. Байкадамов., А. Абжанова. – Қостанай: А.Байтұрсынұлы атындағы ҚӨУ, 2024. - 125 б.

ISBN 978-601-356-354-1

Оқу әдістемелік құралында «Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары» курсы бойынша негізгі қорытындылар және теориялық жағдайлары, бақылау сұрақтары, сондай-ақ тест сұрақтары және өзін-өзі тексеруге арналған тапсырмалары бар. 6В04104, 7М04104-Қаржы білім беру бағдарламасы бойынша оқитын студенттері мен магистранттарына арналған.

ӘӨЖ 657.1:006.032
КБЖ 65.052.201.1ц(0)

А. Байтұрсынов атындағы Қостанай өңірлік университеті оқу-әдістемелік кеңесі бекіткен және басылымға ұсынған 27.03.2024 ж., № 2 хаттама

ISBN 978-601-356-354-1

© А. Байтұрсынұлы атындағы Қостанай өңірлік университеті, 2024

© КужукееваК.М.,2024

©Байкадамов Н.Т., 2024

©Абжанова А.К.,2024

Мазмұны

Кіріспе	5
1 Курсқа кіріспе	6
Курстың мақсаты мен міндеттері	6
Бухгалтерлік есеп процедураларының эволюциясындағы қаржылық есептің орны мен рөлі	7
Халықаралық қаржылық есеп үлгілері	9
Бақылау сұрақтары	12
Практикалық тапсырмалар	12
Тест сұрақтары	12
2 Қаржылық есептілікті ұсыну	15
Қаржылық есептілікті жасау талаптары мен шарттары	15
Қаржылық жағдай туралы есеп (баланс)	17
Пайда мен залал туралы есеп	20
Меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есеп	22
Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп	23
Қаржылық есептілікке ескертулер	26
ҚХЕС бойынша қаржылық есептіліктің бірінші рет ұсынылуы	30
Бақылау сұрақтары	31
Практикалық тапсырмалар	31
Тест сұрақтары	33
3 Қорларды есепке алу	36
Қорлардың түсінігі, құрамы және бағалануы	36
Қорлардың өзіндік құнын калькуляциялау әдістері	37
Қорларды есепке алу әдістері	38
Қорларды қайта бағалау	39
Бақылау сұрақтары	40
Практикалық тапсырмалар	40
Тест сұрақтары	41
4 Негізгі құралдарды есепке алу	44
Негізгі қорлардың түсінігі және құрамы	44
Негізгі қорларды бағалау және қайта бағалау	45
Есеп беруде ақпаратты ашу	47
Негізгі құралдардың амортизациясы	47
Мүлікті жалға алу	53
Активтердің құнсыздануы	58
Инвестициялық жылжымайтын меншік	59
Бақылау сұрақтары	61
Практикалық тапсырмалар	62
Тест сұрақтары	63
5 Материалдық емес активтердің есебі	66

Материалдық емес активтердің түсінігі және классификациясы	66
Материалдық емес активтерді алу және қайта бағалау	68
Материалдық емес активтердің амортизациясы	70
Қаржылық есеп беруде ашып көрсету	71
Бақылау сұрақтары	72
Практикалық тапсырмалар	73
Тест сұрақтары	74
6 Міндеттемелер мен резервтер	77
Міндеттемелердің түсінігі және түрлері	77
Резервтерді тану түсінігі және шарттары	78
Шартты активтер және шартты міндеттемелер	80
Резервтер мен шартты міндеттемелерді ашып көрсету	81
Бақылау сұрақтары	81
Практикалық тапсырмалар	81
7 Табыс салықтары	83
Негізгі ұғымдар мен анықтамалар	83
Уақытша айырмашылықтар	84
Кейінге қалдырылған салықтарды бағалау	85
Есеп беруде тану	86
Бақылау сұрақтары	88
Практикалық тапсырмалар	88
Тест сұрақтары	88
8 Кірістер, кіріс және шығындарды тану	92
Кірісті анықтау	92
Медігерлік шарттар	96
Бақылау сұрақтары	99
Практикалық тапсырмалар	99
Тест сұрақтары	100
9 Валюта бағамдарының өзгеруін есепке алу	104
Шетел валютасындағы операцияларды есепке алу	104
Бақылау сұрақтары	107
Практикалық тапсырмалар	107
Тест сұрақтары	108
10 Шоғырландырылған қаржы есептілігі	111
Шоғырландырылған есептіліктің мақсаты мен түсінігі	111
Шоғырландырылған есептілікті жасау тәртібі	112
Қауымдастырылған компаниялардағы инвестицияларды есепке алу	115
Инвестициялардың шоғырландырылған есептердегі көрінісі	116
Бірлескен іс-шараларға қатысу туралы қаржылық есеп беру	118
Практикалық тапсырмалар	119
Тест сұрақтары	121
Қолданылған әдебиеттер тізімі	124

Кіріспе

Қаржы нарықтарының жаһандануы соңғы жылдардағы әлемдік экономиканың дамуының негізгі ерекшеліктерінің бірі болып табылады. Қаржы нарықтарының жаһандануынан туындайтын негізгі проблемалардың бірі капитал нарығында қаражат тартатын компаниялар туралы қаржылық ақпараттың салыстырмауы болып табылады. Осыған байланысты халықаралық стандарттарға сәйкес келетін бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп берудің принциптері мен нормаларын әзірлеу және қолдану кезек күттірмейтін міндетке айналды. Тек осы жағдайда ғана капитал нарығында жұмыс істейтін инвесторларды бағалы қағаздар эмитенттері туралы салыстырмалы қаржылық ақпаратпен қамтамасыз ету мүмкін болады. Бүгінгі таңда әмбебап «қаржылық» тілдің функцияларын ең жақсы жаһандық бухгалтерлік есеп пен есеп беру тәжірибесін қамтитын Халықаралық қаржылық есептілік стандарттары (IFRS) барынша толық және дәйекті түрде жүзеге асырады, сондықтан басқаларға қарағанда нақты экономикалық жағдайды жақсырақ көрсетуге мүмкіндік береді.

Қолайлы инвестициялық ахуал, қаржылық есеп берудің ашықтығы, жариялық, қаржылық жағдай мен компаниялардың қызметінің сенімділігі басты құндылықтарға айналғанда, Қазақстан экономикасына ҚЕХС-ты енгізуге дамудың сапалы жаңа деңгейіне өтуге ықпал етіледі. Әрине, қаржылық есептілік ҚЕХС сәйкес жүргізу әсіресе Қазақстан дүниежүзілік сауда ұйымына кіргеннен кейін өзекті бола бастайды.

Осыған орай, қазіргі жағдайда отандық және әлемдік экономиканың құрылымы мен даму тенденцияларын жүйелі түрде түсінетін, қазіргі әлемдегі экономикалық процестердің алуан түрлілігін түсінетін, барлық мүмкіндіктерге ие жаңа типті кадрларды дайындау және бухгалтерлік есеп саласындағы кәсіпке қажетті білім және дағдылар маңызды болып отыр. Ұсынылып отырған оқу құралы халықаралық есеп беру стандарттарына сәйкес қаржылық есеп саласында теориялық білімдерін кеңейтуге және практикалық дағдыларды меңгеруге ықпал ету мақсатында әзірленген.

Тақырып 1 Курсқа кіріспе

Есебі:

- Курсты меңгеру ерекшеліктерін зерттеу;
- Курстың мақсатын, міндеттерін, объектісі мен пәнін түсіну;
- Басқа бухгалтерлік есеп процедураларының арасында қаржылық есептің рөлі мен орнын түсіну
- Халықаралық қаржылық есеп үлгілерін сипаттау

Курстың мақсаты мен міндеттері

Бұл курс қаржылық есептің негізгі талаптарын қарастырады және зерттейді. «Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары» ұйымының ағымдағы қызметін бақылауға стратегиясын жоспарлауға, ресурстарды оңтайлы пайдалануға, өнімділік нәтижелерін бағалауға мүмкіндік беретін маңызды ақпаратты береді. Экономикалық мамандықтардың түлектері ұйымының экономикалық қызметінің әртүрлі жағдайларын жылдам және нақты бағдарлай алуға, дұрыс басқару шешімдерін қабылдауға, нарықта оның тенденцияларын түсінік үшін қазіргі заманғы бухгалтерлік есеп беру жүйесін жақсы білуі керек.

«Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары» пәнін оқытудың мақсаты болашақ мамандарда әртүрлі меншік нысанындағы ұйымдардың қызметін қаржылық есептің әдіснама мен ұйымдастыру бойынша теориялық білім мен тәжірибелік дағдыларды қалыптастыру, қаржылық ақпаратты пайдалануды қамтамасыз ету болып табылады. Басқару шешімдерін қабылдаудың халықаралық стандарттарының талаптарына сәйкес келеді. Оқыту процесінде студенттер алған білімдері мен дағдыларын ұйымдардың нақты жұмыс жағдайларына бейімдей керек.

Пәнді оқытудың міндеттері:

- Кіріс көзін (меншікті капитал) сақтай отырып, пайда алуға бағытталған кәсіпкерлік қызмет функцияларының бірі ретінде ҚЕХС сәйкес қаржылық есептің мазмұны туралы білімді қалыптастыру;
- ҚЕХС сәйкес шаруашылық операцияларды көрсетудің тиісті кәсіби пайымдаулар жасау үшін қаржылық есеп ақпаратын пайдалану.
- Осы курсты оқу үшін студент білуі тиіс пәндер тізімі: кәсіпорын қаржысы, есеп теориясы, макро және микроэкономика, экономикалық теория, бизнес негіздері және басқа курстар.

Бұл курстың пәні халықаралық стандарттарды құрудың тұжырымдамалар негіздері, принциптері және оларда қамтылған қаржылық есептілікті жасау ережелері болып табылады.

Курстың өзектілігі мыналарға байланысты:

- Коммерциялық банктер, мемлекеттік ұйымдар, ашық компаниялар бухгалтерлік есеп пен есептілікті тек халықаралық стандарттарға сәйкес жүргізеді;
- Ұлттық есеп пен есеп жүйесін халықаралық стандарттарға жақындату бағытында одан әрі реформалау жүргізілуде;
- Халықаралық нарықтараға шығуға ұмтылған қазақстандық ұйымдар

есептерді халықаралық стандарттарға сәйкес немесе параллельді есепке алуды жүргізу немесе есептілікті өзгерту арқылы дайындауы керек;

Пәнді оқу болашақ мамандары халықаралық стандарттарға сәйкес құрастырылған қаржылық (бахгалтерлік) есеп берудің ақпараттық мүмкіндіктерін кеңейту, оның сенімділігі мен болжамдық мәнін арттыру қажеттілігін қабылдауға дайындауды көздейді.

Бухгалтерлік есеп процедураларының эволюциясындағы қаржылық есептің орны мен рөлі

XX ғасырдың басында қор нарықтарында капиталды тартуға бағытталған акционерлік қоғамдарын дамуымен кәсіпорынның қаржылық жағдайын компания қызметіне тікелей қатысы жоқ сыртқы кредиторлар мен инвесторлар арқылы бағалау тәсілі қажет болады.

ұл қажеттілік 30-шы жылдардағы АҚШ экономикасына айтарлықтай әсер еткен және «Үлкен депрессия» деп аталған жаһандық қаржы дағдарысы кезінде айқын көрінді.

Қаржылық есеп берудің бірінғай нысандарының қажеттілігі айқын болды, оның негізінде компанияның өз міндеттемерін өтеу қабілеті, қызметінің тиімділігі және акционерлер үшін кіріс алу мүмкіндігі туралы қорытынды жасауға болады.

Нәтижесінде қаржылық есеп беру нысандары әзірленді: баланс және пайда мен залал есебі. Қаржылық есептілікті унификациялау қаржылық талдау әдістерінің дамуының басы болды.

XX ғасырдың басынан бастап кәсіпорындардың бухгалтерлік есеп процедураларында қаржылық есеп пен басқару есебін ажырату үрдісі байқалады. Қаржылық есептің мақсаты - сыртқы пайдаланушыларға ақпарат беру, соның негізінде олар кәсіпорын туралы және онымен өзара әрекеттесу шарттары туралы пікір қалыптастыра алады.

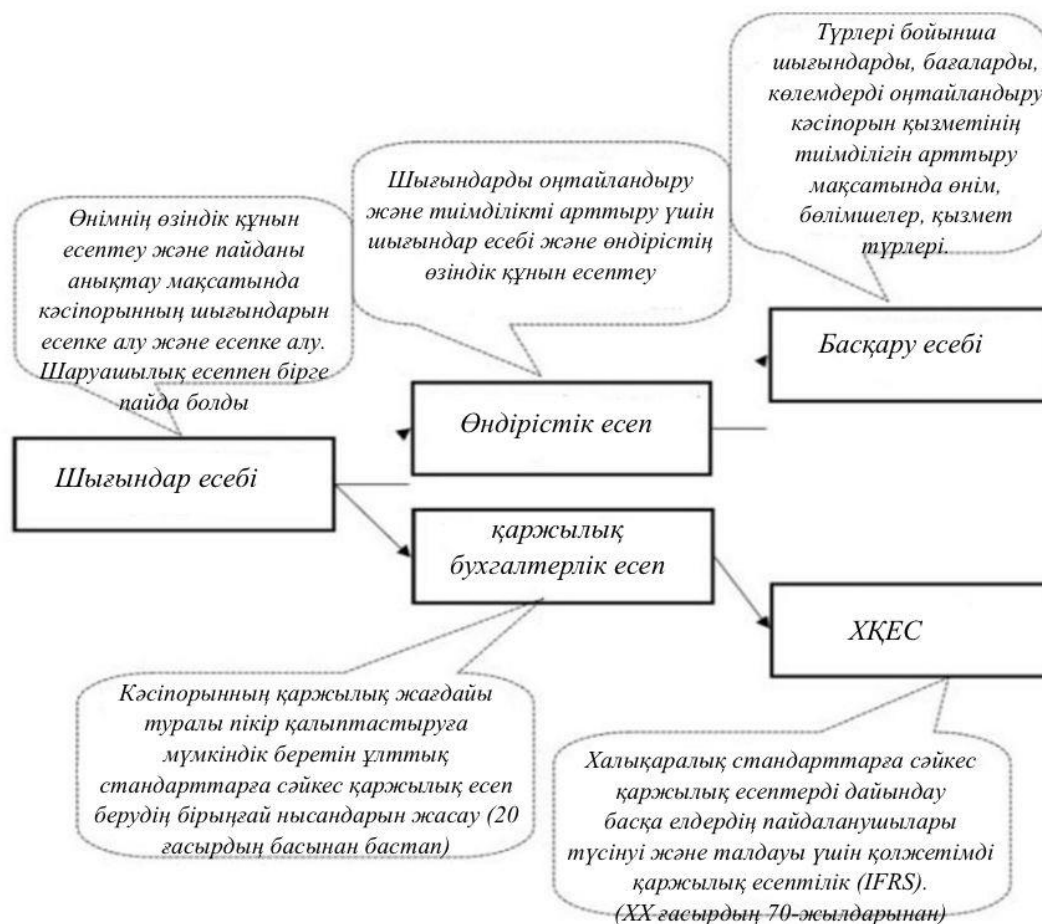
Басқару есебінің мақсаты - кәсіпорын басшылығын уақытылы және пайдалы ақпаратпен қамтамасыз ету, оның негізінде кәсіпорын қызметінің тиімділігін арттыру үшін негізделген шешімдер қабылдауға болады.

Жиырмамыншы ғасырдың 70- жылдарынан бастап жинақталған тәжірибені қортындылау бойынша жұмыстар жүргізіліп, басқару бойынша ұсыныстарды қамтитын ережелер әзірленді.

Бірыңғай негізгі шығындар есебінен бірте-бірте өзіндік ережелерімен, нормаларымен, қағидаттармен, әдістерімен және технологияларымен сипатталатын екі құрамдас - өндірістік және қаржылық есеп пайда болды.

Ғылыми базаның дамуымен және экономиканың жаһандануы жайғдайында тәжірибенің жинақталуымен тәжірбеде қолданатын бухгалтерлік есептің ең маңызды әдістері мен ережелерін сипаттайтын ережелер қалыптастырылады және тиісінше басқару және басқару үшін халықаралық стандарттар мәртебесін алды.

1- суретте бухгалтерлік есеп процедураларының эволюциясының диаграммасы көрсетілген.



Сурет -1 Бухгалтерлік есеп процедураларының эволюциясы

Кәсіпорынның қаржылық жағдайын және оның қызметінің тиімділігін бағалау қаржылық есеп беру мәліметтері негізінде жүзеге асырылады. Кәсіпорынның қаржылық жағдайы және оның өзгерістері кәсіпорын басшылығының жұмыс сапасының көрсеткіштері болып табылады, ал шешімдер соңы болып табылады.

Басқарушылық есеп беру негізінде қабылданады, сондықтан басқару және қаржылық есеп салыстырмалы болуы керек. Кәсіпорында бухгалтерлік есепті дұрыс ұйымдастыра отырып, әртүрлі пайдаланушылар үшін бухгалтерлік есеп деректер жүйесін және есептерді алуға болады: сыртқы пайдаланушылар (акционерлер, кредиторлар және т.б) үшін- қаржылық есеп берудің стандартты нысандары, салық қызметі үшін - салық декларациялары, кәсіпорынды бухгалтерлік есеп жүйесі кәсіпорынды басқаруда негізгі орындардың бірін алады.

Бухгалтерлік есептің барлық түрлерінің арасындағы байланыс бухгалтерлік есеп жүйесі арқылы жүзеге асырылады.

Бухгалтерлік есептің негізгі бухгалтерлік есеп арқылы есепке алынатын және жүйеленген кәсіпорынның нақты операциялары туралы мәліметтер құрайды. Бухгалтерлік есептің барлық түрлерін жүргізу үшін бухгалтерлік есептің әрбір түрі көздейтін мақсаттарға байланысты әртүрлі тәсілдермен өңделетін бірдей бастапқы құжаттар қолданылады. Бухгалтерлік есеп- қаржылық, басқарушылық және

салықтық есеп беруді қамтамасыз ету үшін кәсіпорынның шаруашылық операциялары туралы мәліметтерді тіркеудің арнайы жүйесі. Ол Қазақстандық стандарттардың талаптарына, ал тиісті жағдайларда халықаралық стандарттар талаптарына және есептілікті сыртқы және ішкі пайдаланушылардың қажеттілігіне жауап беруі тиіс.

Халықаралық қаржылық есеп үлгілері

Кәсіпорынның есеп жүйесі пайдаланушылардың әртүрлі категорияларының ақпараттық қажеттіліктерін қанағаттандыруды қамтамасыз етуі керек. Пайдаланушылардың қажеттіліктеріне байланысты бухгалтерлік есептің сәйкес түрінің міндеттері және ақпарат ұсынылатын есеп беру нысандарына қойылатын талаптар анықталады.

Қаржылық есеп берілген кәсіпорынмен өзара әркеттесу шарттарына қатысты шешім қабылдайтын сыртқы пайдаланушыларға ақпарат береді. Мұндай пайдаланушыларға мыналар жатады: акционерлер, банктер және басқа несиелік ұйымдар, басқа инвесторлар, ірі жеткізушілер мен мердігерлер, стратегиялық серіктестер мен клиенттер, мемлекеттік органдар, үкіметтік емес бірлестіктер және т.б.

Қаржылық есептің нәтижесі стандартты қаржылық есептер: баланс, пайда және шыған есебі, меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есеп және ақша қозғалысы туралы есеп. Қаржылық есеп берудің мақсаты кәсіпорынның қаржылық жағдайы, қызметінің нәтижелері және қаржылық жағдайындағы өзгерістер туралы ақпаратты ұсыну болып табылады.

Қаржылық есеп- бұл ең алдымен сыртқы құрылымдарымен ақпаратпен қамтамасыз етуге арналған, қатаң реттелетін ержелерге сәйкес есеп жүйесі. Қаржылық есеп белгіленген талаптарға сәйкес есеп жүйесі жүргізіледі. Белгіленген ережелерге сәйкес қаржылық есептілікті жасау үшінші тарап пайдаланушысы кәсіпорын қызметінің негізгі көрсеткіштерін түсінуі және талдауы, сондай-ақ кәсіпорындарды бір-бірімен салыстыра алуы үшін қажет.

Жалпы қабылданған есеп беру стандарттарын сақтау әртүрлі кәсіпорындардың есептерінің біркелкіліктігі мен салыстырмалығын қамтамасыз етеді.

Бүгінгі таңда қаржылық есеп берудің алдында әртүрлі елдердің пайдаланушылары үшін түсінікті болуы міндеті тұр, бұл халықаралық қаржылық есептілік стандарттарын (IFRS) әзірлеуді және халықаралық стандарттарға жақындау бағытында ұлттық бухгалтерлік есепті реформалауды қажет етеді.

Қаржылық есеп пен есептілікті біріздендіру мәселелерін шешудің екі тәсілі бар.

1. Үйлестіру - халықаралық стандарттар ел ішінде қабылданған стандарттарға қайшы келмеуі керек, сәйкесінше барлық елдер үшін бірыңғай бухгалтерлік есеп жүйесі болмауы керек.

2. Стандарттау - әртүрлі елдердің тәжірибесін пайдаланатын және қаржылық есеп беруді жасау бойынша жалпы ұсыныстар беретін жалпы халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттары әзірленуде.

Сонымен, қазіргі кезеңдегі қаржылық есептің міндеттері:

1. Кәсіпорынның барлық қаржылық-шаруашылық операцияларының түпкілікті және толық есебін қамтамасыз ету (басқарудың бақылау функциясын орындау мақсатында);

2. Сыртқы пайдаланушылар үшін бірыңғай ақпаратты ұсыну (пайдаланушыларға қолжетімділік, басқа кәсіпорындармен салыстыру, қаржылық талдау жүргізуге мүмкіндік беру мақсатында);

3. Кәсіпорынның қаржылық жағдайы туралы ақпараттың сенімді және уақытылы ұсынылуын қамтамасыз ету (пайдаланушылардың дұрыс шешім қабылдауына мүмкіндік беру мақсатында);

4. Қаржылық ақпаратты ұсынудың халықаралық талаптарының сақталуын қамтамасыз ету немесе есептілікті ҚЕХС талаптарына сәйкес келетін есептілікке түрлендіру мүмкіндігін қамтамасыз ету (кәсіпорынды дамыту және кәсіпкерліктің жоғары деңгейіне өті мүмкіндігін қамтамасыз ету мақсатында).

20 ғасырдың 70-жылдарының басына дейін қаржылық есептілікті жасаудың біртұтас халықаралық стандарттары болған жоқ, әр мемлекет бухгалтерлік есеп пен есеп берудің принциптері мен ережелерін таңдауда дербес болды. Халықаралық іскерлік белсенділіктің өсуі және экономиканың жаһандануы қаржылық есеп пен есеп берудің біртұтас халықаралық стандарттарын құруға алғышарттар жасады.

Тарихи түрде ұлттық есеп және есеп беру жүйелері кәсіпорындардың қызметін капиталмен қамтамасыз ететін қаржылық есептілікті негізгі пайдаланушылардың сұраныстарына жауап ретінде дамыды. Мұндай қаржылық есептілікті пайдаланушыларға: акционерлер, банктер мен кредиторлар, мемлекеттік органдар жатады. 20 ғасырдың ортасында екі негізгі қаржылық есеп жүйесі пайда болды: континенттік және британ-американдық.

Еуропа (континентте) кәсіпорын капиталының негізгі көздері банк құрылымдары болды. Кәсіпорындардың қаржылық есеп беруі банктердің мүдделерін қанағаттандыруға тиіс болды, ол капиталдың қайтарылуына және пайданың тұрақты пайызына кепілдік беруден тұрды. Керісінше, Ұлыбритания мен АҚШ-та кәсіпорынның капиталы тарихи түрде негізінен кепілдік берілген, тұрақты пайыздық мөлшерлемеге ұмтылмаған және қосымша пайда алу үшін жоғары тәуекелге баруға дайын акционерлердің инвестициясынан қалыптасады. Сонымен бірге акционерлер кәсіпорынды басқаруға қатысуға мүдделі. Олар үшін қаржылық есеп берудің басқарушылық аспектісі бар; ол менеджменттің кәсібилігі туралы ақпарат беріп, кәсіпорынның экономикалық дамуының стратегияларын құруға мүмкіндік беруі керек. Қор нарығы дамыған елдерде есептерді дайындау кезінде әлеуетті инвесторлардың қажеттіліктерін ескеру қажет.

Британ - американдық үлгі (англосаксон) (АҚШ, Голландия, Англия, Канада және т.б) инвесторлардың, кредиторлардың және акционерлердің қажеттіліктерін қанағаттандыруға негізделген. Ол барлық қаржылық ақпаратты ашудың жоғары

дәрежесімен және мемлекеттің араласуының төмен дәрежесімен сипатталады. Әдетте, бухгалтерлік есеп салық есебімен қатар жүреді. Бұл модель бухгалтерлік есептің келесі түрлерге бөлінуімен сипатталады: қаржылық, салықтық, басқарушылық, бұл ретте қаржылық және басқарушылық, бұл ретте қаржылық және басқарушылық есеп арасында нақты шекара жоқ. 2- суретте британдық – американдық үлгідегі бухгалтерлік есеп түрлерінің жіктелуі көрсетілген.

Қаржылық	Басқару	Салық
<i>Пайдаланушылар</i>		
Сыртқы (инвесторлар, кредиторлар)	Ішкі (басқару)	Салық органдары

Сурет -2 Британ - америкалық үлгідегі бухгалтерлік есеп түрлерінің топтасуы

Континенталды модель (Франция, Германия, Жапония және т.б) салық саласындағы мемлекеттік саясатты қатаң сақтауға бағытталған. Бухгалтерлік есеп деректері компанияның барлық міндеттемелерін есептеу үшін негіз болып табылады. Бухгалтерлік есеп стандарттары заңнамалық және басқа да нормативтік актілер түрінде заңды түрде анықталған және кәсіпорынның орындауы үшін міндетті болып табылады. Бұл бухгалтерлік есеп неғұрлым үнемді, өйткені қаржылық және салықтық есепті бөлуді талап етпейді.

Арнайы топқа Оңтүстік Америка моделі деп аталатын Оңтүстік Америка елдері кіреді (Аргентина, Бразилия, Перу, Чили, Эквадор).

Оңтүстік Америка моделінің айрықша ерекшелігі жалпы баға деңгейінің өзгеруін ескере отырып есеп беру көрсеткіштерін түзету әдісі болып табылады. Инфляцияға түзетулер әртүрлі кезеңдердің есептерін салыстыру үшін қажет.

Сонымен қатар, кәсіпкерлік қызметке діннің ықпалымен қалыптасқан ислам мемлекеттерінің рәсімдерінде ерекшеліктер бар.

Қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттары континенттік және британдық - американдық қаржылық есеп жүйелерін біріктіру және қаржылық есептілікті жасаудың әмбебап әдісін құру мақсатында қалыптасты.

Қазіргі уақытта қаржылық есептің әлемдік тәжірибесінде екі маңызды жүйе пайда болды: халықаралық қаржылық есептілік стандарттары (IFRS) және американдық бухгалтерлік есеп стандарттары (GAAP).

ҚЕХС - Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттары (IAS) немесе 2001 жылдан бастап Халықаралық қаржылық есептілік стандарттары (IFRS) - халықаралық қаржылық есептілік стандарттары.

GAAP -АҚШ GAAP (жалпы қабылданған бухгалтерлік есеп принциптері) - АҚШ-та жалпы қабылданған бухгалтерлік есеп принциптері.

Халықаралық тәжірибеде бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік ережелерін реттейтін белгілі бір юрисдикциядағы кез келген стандарт әдетте GAAP аббревиатурасы (жалпы қабылданған бухгалтерлік есеп принциптері) арқылы

аталады. Мысалы, ресми халықаралық корреспонденциялардағы ресейлік стандарттар ресейлік GAAP, британдық стандарттар - UK GAAP деп аталады. Дегенмен, тек АҚШ GAAP және Халықаралық GAAP (халықаралық қаржылық есеп беру стандарттары) халықаралық деңгейде мойындалады. Көптеген оқу әдебиеттерінде GAAP немесе GAAP АҚШ-тың жалпы қабылданған бухгалтерлік есеп принциптеріне сілтеме жасайды.

Отандық қаржылық есеп беру жүйесі тарихи түрде мемлекеттік және статистикалық органдарды ақпаратпен қамтамасыз етуге бағытталған және бастапқыда неміс бухгалтерлік есеп ережелерінің әсерінен қалыптасты. Қазіргі уақытта Қазақстанда қаржылық есеп пен есептілікті жүргізу ережелері Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің бұйрықтарымен бекітілген бухгалтерлік есеп ережелерімен анықталады.

Қазіргі уақытта ҚЕХС бойынша қаржылық есептілікті дайындау 200 елде қажет немесе рұқсат етілген. Америка Құрама Штаттарында акциялары қор биржаларында жарияланған эмитенттердің есеп беруі үшін ҚЕХС-ты пайдалануға рұқсат етілген.

Бақылау сұрақтары

- 1 Қаржылық және басқарушылық есеп қашан жеке есеп процедураларына айналады?
- 2 Қаржылық есеп қандай қиындықтарға тап болады?
- 3 Қаржылық есептің нәтижесі қандай есеп беру формалары болып табылады?
- 4 Бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттарын құру неліктен қажет болды?
- 5 Қаржылық есептің үш негізгі моделін сипаттаңыз?
- 6 Континенталды және британдық-американдық қаржылық есеп үлгілерінің негізгі айырмашылықтары қандай?
- 7 Қазақстандық бухгалтерлік есеп жүйесін қаржылық есептің қандай үлгісіне жатқызуға болады?

Практикалық тапсырмалар

1. Тақырыптардың біріне эссе жазыңыз:

А) «ҚЕХС сәйкес қаржы және бухгалтерлік есеп саласында мамандар даярлаудың өзектілігі мен мәселелері».

Б) «Қаржылық есеп берудің ашықтығы». Есеп беру ақпараттарының ашықтығын не анықтайды? Кәсіпорынның шаруашылық қызметінде және жалпы нарықтық экономиканың қызмет етуінде оның маңызы қандай?

Тест сұрақтары

1 Британдық - америкалық модель мыналармен сипатталады:

А) бухгалтерлік есеп әдістемесін инфляцияның жоғары деңгейіне бағдарлау;

В) бухгалтерлік есеп тәжірибесінің консерватизмі, салық салу мен макроэкономикалық реттеудің мемлекеттік қажеттіліктеріне бағдарлану;

С) бухгалтерлік есептің инвесторлардың кең ауқымын бағытталғандығы, бухгалтерлік есепті заңнамалық реттеудің және оны стандарттармен реттеудің жоқтығы.

3 Оңтүстік Америка моделі мыналармен сипатталады:

А) бухгалтерлік есеп әдістемесін инфляцияның жоғары деңгейіне бағдарлау;

В) бухгалтерлік есеп тәжірибесінің консерватизмі, салық салу мен макроэкономикалық реттеудің мемлекеттік қажеттіліктеріне бағдарлану;

С) бухгалтерлік есептің инвесторлардың кең ауқымына бағытталғандығы, бухгалтерлік есепті заңнамалық реттеудің және оны стандарттармен реттеудің жоқтығы

4 Батыста қаржылық есеп берудің элементтеріне мыналар жатады:

А) есептеу әдісі, үздіксіз операциялар, екі жақты жазу;

В) есеп бірлігі, мерзімділік, ақшалай өлшем, құпиялық принципі;

С) түсініктілігі, өзектілігі, негізділігі және сенімділігі;

Д) есептеу және қосарлы жазу принциптері;

Е) келісім және сенімділік;

Ғ) активтер мен пассивтер

Г) капитал, кірістер мен шығыстар;

5. Халықаралық қаржылық есептілік стандарттары мыналарға арналған:

А) дүние жүзіндегі кәсіпорындардың қаржылық есеп берулерінің салыстырмалылығын қамтамасыз ету;

В) әртүрлі елдердің сыртқы пайдаланушыларының кәсіпорындардың қаржылық есептерін қабылдауының қолжетімділігі;

С) салық инспекциясына арналған кез- келген кәсіпорынның қаржылық есеп беру көрсеткіштерін кез- келген елде қалыптастыру.

5 Ақпараттың түсініктілігі оның:

А) оқытылған пайдаланушыға түсінікті;

В) есеп беруден күрделі қаржылық ақпаратты алып тастайды;

С) оқытылмаған қолданушыға түсінікті.

6 Әртүрлі елдердің қолданыстағы бухгалтерлік есеп әдістерін біріктіру қажеттілігі мыналардан туындайды:

А) елдердің өзін - өзі қаржыландыру мүмкіндігі;

В) халықаралық капитал нарығын құру;

С) халықаралық бизнесті жүргізу.

7 Үздіксіз жұмыс мынаны білдіреді:

А) компанияның өткені бар;

В) компания болашақта жұмыс істеуге ниетті;

8 Ақпараттың маңыздылығы оның:

А) қолжетімділігі;

В) уақыттылығы;

- C) маңыздылығы;
- D) салыстырмалығы.

9 Капитал дегеніміз:

- A) кәсіпорынның банктегі ағымдағы шотындағы қаражаттары;
- B) кәсіпорынның активтері мен пассивтері арасындағы айырмашылық;
- C) кәсіпорынның кредиторлық берешегі.

10 «Қаржылық есептілікті ұсыну» ҚЕХС стандарты мыналарға қолданылмайды:

- A) жалпы мақсаттағы қаржылық есеп беру.
- B) қысқартылған аралық қаржылық ақпарат.
- C) компанияның тобының шоғырландырылған қаржылық есеп беруі.
- D) банктер мен қаржы институттарының есеп беруі.

11 Ағымдағы активтерге мыналар жатады:

- A) банк шотындағы қолма - қол ақша.
- B) материалдық емес активтер.
- C) есепті күннен кейін 3 жылдан кейін сату үшін сатып алынған бағалы қағаздар.

D) жоғарыда аталған барлық активтер.

12 Қаржылық есеп берудің толық жиынтығы келесілерді қамтымайды:

- A) есеп саясатын;
- B) қосылған құн туралы есебін;
- C) меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есебін;
- D) ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есебін.

13 Қаржылық есептілікті жасау кезінде компания қандай әдісті қолдануы керек (ақша қаражатының қозғалысы туралы ақпаратты қоспағанда):

- A) шығындар есебінің әдісі.
- B) қызметтің үздіксіздігі принципі;
- C) жоғарыда айтылғандардың барлығы.

14 Қаржылық есеп берудегі баптарды ұсыну және жіктеу бір кезеңнен келесі кезеңге дейін сақталуы керек пе?

- A) иә, сөзсіз.
- B) иә, кәсіпорын қызметінің сипатының елеулі өзгеруін қоспағанда.
- C) жоқ, міндетті емес.
- D) жоқ, ол міндетті болып табылатын кейбір салалардан басқа.

15 Активтер мен міндеттемелер:

- A) ешқашан өзара есептелмейді;
- B) ҚЕХС рұқсат еткенде ғана есептесу;
- C) есеп саясаты рұқсат етсе, есепке алу;
- D) әрқашан өзара есептеледі.

Тақырып 2. Қаржылық есептілікті ұсыну

Есебі:

қаржылық есеп берудің мақсаттарын түсіну;
ҚЕХС бойынша қаржылық есеп берудің негізгі талаптарын білу;
қаржылық есеп берудің құрамын және оларды ұсынудың жалпы ережелерін зерттеу;
қаржылық есеп берудің мазмұнына және ондағы ақпаратты ашуға қойылатын талаптарды білу.

Қаржылық есептілікті жасау талаптары мен шарттары

Қаржылық есеп беру ұйымының қаржылық жағдайының, қаржылық нәтижелерінің және ақша қаражаттарының қозғалысының шынайы бейнесін көрсетуі керек. Қаржылық есептіліктің әділ ұсынылуына ҚЕХС талаптарын сақтау арқылы қол жеткізіледі деп болжанады (қажет болған жағдайда қосымша ашып көрсетулер).

Әділ ұсыну сонымен қатар 8 ҚЕХС «Есеп саясаты, бухгалтерлік есеп бағалауларындағы өзгерістер мен қатерлер» стандартына сәйкес есеп саясатын таңдауды және қолдануды, сондай - ақ маңызды, сенімді, салыстырмалы және көпшілікке түсінікті ақпаратты, соның ішінде есеп саясатын ұсынуды қамтиды.

ҚЕХС есеп саясатына сәйкес келмеу не ашып көрсету, не ескертулердегі немесе басқа материалдардағы қосымша түсініктемелер арқылы өтелмейді. ҚЕХС стандарттардың талаптарынан ауытқуға негіз жоқ деген негізгі болжамға негізделген.

Егер ұйым соған қарамастан ҚЕХС талаптарын бұзса, ол ұйым ауытқыған стандарттың атауын беруге, ауытқуларды сипаттауға, оның ішінде стандартта көзделген қаржылық есептілікте көрініс табуына, себептерін көрсетуге міндетті. Стандарт талаптарын орындау жаңылыстыруға әкеп соғады және бұл қаржылық есептілікте объектілерді көрсетудің бекітілген тәртібін сипаттау үшін оның қаржылық есептілік мақсатына қайшы келетінін білдіреді. Бұл ретте әрбір ұсынылған есепті кезең үшін әрбір бап бойынша ауытқудың қаржылық нәтижеге әсері стандарт талаптары орындалған жағдайда көрсетілетін қаржылық есептілік көрсеткіштерімен салыстырғанда бөлектелуі керек.

Егер ұйым алдыңғы есепті кезеңде стандарт талаптарынан ауытқыған болса және бұл ауытқу ағымдағы есепті кезеңнен есептілік көрсеткіштеріне де әсер еткен болса, онда бұл туралы ақпарат ашылуға жатады.

ҚЕХС сәйкес дайындалған есеп беру ұсынудың белгілі бір принциптеріне (талаптарына) сәйкес келуі керек қаржылық есеп беру. Егер басшылық ұйымды тартуды немесе сауданы тоқтатуды көздемесе немесе мұны жасамауға нақты мүмкіндігі болмаса, қаржылық есептілік қызметтің үздіксіздігі негізінде дайындалуы керек. Басшылық кәсіпорынның үздіксіз қызметін жалғастыру мүмкіндігіне қатысты елеулі белгісіздік туралы білгенде, яғни қызметтің үздіксіздігі принципіне қатысты мәселе туындағанда, мұндай белгісіздік қаржылық есептілікте ашылуы керек.

Қаржылық есеп беру үздіксіз қызмет негізінде дайындалған кезде, бұл қаржылық есептілікті дайындау үшін пайдаланылған негіздеменің түсіндірмесімен және ұйым қызметінің үздіксіз кәсіпорын ретінде қарастырылмау себептерімен бірге ашылуы керек.

Қызметтің үздіксіздігі туралы болжамның орындылығын бағалау кезінде басшылық есеп беру күнінен бастап кемінде он екі ай ішінде болашақ туралы барлық қолда бар ақпаратты қарастырады.

Кәсіпорын есеп айырысу әдісін қолдана отырып, ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есептен басқа қаржылық есептілікті дайындауы керек.

Ақпаратты ұсынудағы жүйелілік принципінің мәнін аша отырып, қаржылық есеп берудегі ұсыну форматы мен объектілердің жіктелуі бір есепті кезеңнен екіншісіне дейін сақталуы тиіс екенін атап өткен жөн. Кәсіпорын өзінің қаржылық есептілігін ұсынуды жаңа пішім пайдаланушыларды неғұрлым сенімді және маңызды ақпаратпен қамтамасыз еткен жағдайда ғана өзгерістерді және өзгертілген құрылым есептілік деректерінің салыстырмалылығын нашарлатпау үшін болашақта сақталумен көзделеді.

Қаржылық есеп берудегі ақпараттың маңыздылығы мен топтастырылуы принципінә сәйкес ұқсас баптардың әрбір маңызды сыныбы бөлек ұсынылуы керек. Қаржылық есеп беру сипатына немесе функционалдық мақсатына сәйкес сыныптарға топтастырылған шаруашылық өмірінің фактілерінің көп санын өңдеу негізінде құрылады.

Есептік ақпаратты топтастыру және жіктеу процесінің соңғы кезеңі қаржылық жағдай туралы есептің, жиынтық кірістер мен залалдар туралы есептің, меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есептің немесе ескертулердің баптарын құрайтын жинақталған және құрылымдық мәліметтерді ұсыну болып табылады. Егер элемент маңызды болмаса, ол жоғарыда аталған есептердегі басқа баптармен біріктіріледі немесе ескертулерде ұсынылады. Жоғарыда келтірілген мәліметтерде бөлек көрсету үшін жеткілікті маңызды емес кез- келген бап ескертулерде бөлек ұсынылуы үшін жеткілікті маңызды болуы мүмкін.

Есеп беру баптарын өзара есепке алу принципін сипаттай отырып, активтер мен міндеттемелерді, кірістер мен шығыстарды бөлек көрсетудің маңыздылығын атап өткен жөн. Пайда мен залал туралы жиынтық есептегі баптарды есепке алу.

Қаржылық жағдай туралы есеп, егер ол операцияларының мәнін көрсетпесе, пайдаланушылардың операциялардың мәнін түсіну және ақша ағындарын болжау мүмкіндігін төмендетеді. Негізгі қызметке қатысты, бірақ табыс әкелмейтін осындай операциялар үшін өзара есепке алу мүмкін. Мұндай операциялардың нәтижелері бар мәміле бойынша таза кірістер мен шығыстар арқылы көрсетіледі. Ұқсас операциялар тобынан туындайтын пайда және залал, мысалы, бағамдық айырмашылықтар бойынша пайда немесе сатуға арналған қаржы құралдарын қайта бағалаудан түскен пайда да таза негізде көрсетіледі. Егер мұндай табыстар мен шығындар айтарлықтай болса, олар бөлек хабарлануы керек.

Қаржылық есепте көрсетілген барлық көрсеткіштер бойынша өткен кезеңдегі салыстырмалы ақпарат ұсынылуы тиіс. Ағымдағы есепті кезеңдегі қаржылық

есептілікті түсінуге қатысты болса, салыстырмалы ақпарат тарихи және баяндаушы ақпаратты қамту керек. Қаржылық есеп беруде объектілерді көрсету пішімін түзету кезінде алдыңғы есепті кезеңдердің салыстырмалы көрсеткіштерді қайта жіктеу кезінде ұйым жіктеу өзгерістерінің сипатын, жіктелуі өзгертілген әрбір объекті бойынша көрсеткішті және жіктеудің өзгеру себептерін ашып көрсетуі тиіс. Салыстырмалы көрсеткіштерді қайта жіктеу мүмкін болмаса, қайта жіктеуге кедергі келтіретін себептерді ашып көрсету қажет.

Қаржылық жағдай туралы есеп (баланс)

Халықаралық стандарттар баланстың оның элементтерінің мәнін ашатын келесі сызықтық баптарын қарастырады: активтер, пассивтер, капитал. Активтердің қосымша баптарын ерекшелеу кезінде активтердің сипаты мен өтімділігін, сондай - ақ олар туралы ақпараттың маңыздылығын ескеру қажет. Міндеттемелер туралы ақпараттың қосымша баптарын анықтау оларды өтеу мөлшеріне, сипаттамаларына және уақытына байланысты басқа баптармен біріктіріледі немесе ескертулерде ұсынылады. Жоғарыда келтірілген мәлімдемелерде бөлек көрсету үшін жеткілікті маңызды емес кез- келген бап ескертулерде бөлек ұсынылуы үшін жеткілікті маңызды болуы мүмкін.

Есеп беру баптарын өзара есепке алу принципін сипаттай отырып, активтер мен міндеттемелерді, кірістер мен шығыстарды бөлек көрсетудің маңыздылығын атап өткен жөн.

Қаржылық жағдай туралы есеп, егер ол операцияның мәнін көрсетпесе, пайдаланушылардың операциялардың мәнін түсіну және ақша ағындарын болжау мүмкіндігін төмендетеді. Негізгі қызметке қатысты, бірақ табыс әкелмейтін осындай операциялар үшін өзара есепке алу мүмкін. Мұндай операциялардың нәтижелері бір мәміле бойынша таза кірістер мен шығыстар арқылы көрсетіледі. Ұқсас операциялар тобынан туындайтын пайда (және залал), мысалы, бағамдық айырмашылықтар бойынша пайда (залал) немесе сатуға арналған қаржы құралдарын қайта бағалаудан түскен пайда (зиян) да таза негізде көрсетіледі. Егер мұндай табыстар мен шығындар айтарлықтай болса, олар бөлек хабарлануы керек.

Қаржылық есепте көрсетілген барлық көрсеткіштер бойынша өткен кезеңдегі салыстырмалы ақпарат ұсынылуы тиіс. Ағымдағы есепті кезеңдегі қаржылық есептілікті түсінуге қатысты болса, салыстырмалы ақпарат тарихи және баяндаушы ақпаратты қамтуы керек. Қаржылық есеп беруде объектілерде көрсету пішімін түзету кезінде алдыңғы есепті кезеңдердің салыстырмалы көрсеткіштерінің жіктелуін өзгерту қажет. Салыстырмалы көрсеткіштерді қайта жіктеу кезінде ұйым жіктеу өзгерістерінің сипатын, жіктелуі өзгертілген әрбір объекті (немесе объектілер класы) бойынша көрсеткішті және жіктеудің өзгеру себептерін ашып көрсетуі тиіс. Салыстырмалы көрсеткіштерді қайта жіктеу мүмкін болмаса, қайта жіктеуге кедергі келтіретін себептерді ашып көрсету қажет.

Халықаралық стандарттар баланстың оның элементтерінің мәнін ашатын келесі сызықтық баптарын қарастырады: активтер, пассивтер, капитал. Активтердің

қосымша баптарын ерекшелеу кезінде активтердің сипаты мен өтімділігін, сондай-ақ олар туралы ақпараттың маңыздылығын ескеру қажет. Міндеттемелер туралы ақпараттың қосымша баптарын анықтау оларды өтеу мөлшеріне, сипаттамаларына және уақытына байланысты жүзеге асырылуға тиіс. Капитал мен резервтер акциялар саны бойынша ашылады. Акционерлерден сатып алынған акциялар меншікті капиталды азайтады. Актив, егер ол келесі критерийлердің кез-келгеніне сәйкес келсе, қысқа мерзімді ретінде жіктелуі керек: оны сату күтілсе немесе ұйымның қалыпты операциялық циклі шеңберінде сату немесе тұтыну мақсатында ұсталса; ол негізінен сату мақсаттарына арналған; ол есепті күннен кейін он екі ай ішінде жүзеге асырылады деп күтілуде; ол ақша қаражатын немесе ақша қаражатының баламасын білдіреді. Барлық басқа активтер ұзақ мерзімді ретінде жіктелуі керек. Халықаралық тәжірибеде тепе-теңдіктің келесі 3 формасы дамыды: британдық (англо-саксондық), американдық, континенттік еуропалық (1, 2, 3 кестелерді қараңыз):

Кесте 1 - Британ балансының нысаны

Баланс баптары	Ақша бірліктері
Бөлім: Актив	
Тұрақты активтер:	
Тұрақты активтер:	240
Ағымдағы активтер:	
- Акциялар	80
- Ақшалай қаражат	1600
ҚОРЫТЫНДЫ ағымдағы активтер	1680
Ағымдағы жауапкершілік:	
- Кредиторлар	(50)
- Есептеу	(70)
ЖАЛПЫ ағымдағы міндеттемелер	(120)
Таза ағымдағы активтер	1560
Баланс	1800
Бөлім: пассивті	
Жарғылық капитал	1000
Таза пайда	800
Баланс	1800

Міндеттеме, егер ол келесі критерийлердің кез-келгеніне сәйкес келсе, қысқа мерзімді ретінде жіктелуі керек: ол ұйымның қалыпты операциялық циклі ішінде өтеледі деп күтілсе; ол негізінен сату мақсаттарына арналған; ол есепті күннен кейін он екі ай ішінде өтелуі тиіс. Ұйымның есепті күннен кейін кемінде он екі айға тиісті міндеттемені өтеуді кейінге қалдыруға сөзсіз құқығы жоқ. Барлық басқа міндеттемелер ұзақ мерзімді болып жіктелуі керек.

Баланс кем дегенде мынадай баптарды қамтуы керек:

негізгі қорлар; инвестициялық жылжымайтын мүлік; материалдық емес активтер;

сатуға арналған материалдық емес активтер және сатылатын топтар;

қаржылық активтер;

үлестік қатысу әдісімен есепке алынған инвестициялар;

биологиялық активтер;
 үлестік қатысу әдісімен есепке алынған инвестициялар; акциялар;
 негізгі қызмет бойынша дебиторлық берешек және басқа да дебиторлық берешек;
 сатуға арналған айналымнан тыс активтер және сатылатын топтар;
 ақша қаражаттары мен олардың баламалары;
 негізгі қызмет бойынша кредиторлық берешек және басқа кредиторлық берешек;
 ағымдағы салықтық міндеттемелер мен талаптар; кейінге қалдырылған салық міндеттемелері мен активтері; резервтер; қаржылық міндеттемелер; ағымдағы салық міндеттемелері мен активтері; кейінге қалдырылған салық міндеттемелері мен активтері; сатуға арналған сатылатын топтарға қатысты міндеттемелер; шығарылған капитал және капитал резервтері. Британдық және Оңтүстік Америка баланстарындағы міндеттеме баптары баждардан бастап және осымен аяқталатын сұраныстың кемі реті бойынша тізімделген.

Кесте 2 - Еуропалық континенттік баланстың нысаны

Баланс баптары	Ақша бірліктері
Бөлім: Актив	
Тұрақты активтер:	
- Негізгі құралдар	240
Ағымдағы активтер:	
- Акциялар	80
- Ақшалай қаражат	1600
ҚОРЫТЫНДЫ ағымдағы активтер	1680
Баланс	1920
Бөлім: пассивті	
Капитал:	
- Жарғылық капитал	1000
- Таза пайда	800
ЖАЛПЫ капитал	1800
Кредиторлар:	
- Ағымдағы жауапкершілік	50
- Есептеу	70
ҚОРЫТЫНДЫ	120
Баланс	1920

Американдық баланста активтер баптары олардың өтімділігінің кему ретімен орналастырылады.

Кесте 3 - Америка балансының нысаны

Баланс баптары	Ақша бірліктері
Бөлім: Актив	
Ағымдағы активтер:	
- Ақшалай қаражат	1600
- Акциялар	80
ҚОРЫТЫНДЫ ағымдағы активтер	1680
Тұрақты активтер:	
- Негізгі құралдар	240
Баланс	1920
Бөлім: пассивті	
Міндеттемелер:	
- қысқа мерзімді міндеттемелер	50
- Есептеу	70
Капитал:	
- Жарғылық капитал	1000
- Таза пайда	800
Баланс	1920

Активтердің әртүрлі сыныптары үшін әртүрлі бағалау әдістерінен қолдану олардың табиғаты (немесе функциясы) әртүрлі екенін және сәйкесінше жеке баптар ретінде ұсынылуы тиіс екенін көрсетеді.

№16 «Негізгі құралдар» ҚЕХС-ына сәйкес негізгі құралдардың кейбір топтары бастапқы құны бойынша, ал басқалары қайта бағаланған құны бойынша есепке алынуы мүмкін.

Ұйым баланстың бөлігі ретінде немесе ескертулерден қызмет түрлері бойынша баптардың қосымша мәліметтерін ашуға міндетті.

Ақпаратты көрсетудегі егжей-тегжейлік дәрежесі ҚЕХС талаптарымен, сондай-ақ тиісті объектілердің көлемімен, сипатымен және функционалдық мақсатымен анықталады.

Пайда мен залал туралы есеп

Пайда мен залал туралы есепте мынадай баптар көрсетіледі: түсім; қаржыландыруға арналған шығыстар; үлестік әдіс негізінде айқындалған қауымдасқан компаниялар мен бірлескен кәсіпорындар пайдасының үлесі; активтердің шығуы немесе тоқтатылатын қызметке байланысты міндеттемелерді өтеу нәтижелері бойынша салық салуға дейінгі пайда (немесе залал); салықтар бойынша шығыстар; пайда немесе залал; әрбір компонент оның сипаты бойынша жіктелген өзге де кешенді пайданың үлесі; капиталға қатысу әдісі бойынша есепке алынатын қауымдасқан компаниялар мен бірлескен кәсіпорындардың өзге де кешенді пайданың үлесі; кешенді пайда нәтижесі. Миноритарлық акционерлерге келетін пайданы (немесе залалды) және бас компанияның капитал иелеріне келетін пайданы (немесе залалды) бөлу қажет.

Қосымша баптар, бөлімдер және аралық көрсеткіштер ұйымның қаржылық жағдайын жақсырақ көрсетуге мүмкіндік берген жағдайда, кірістер мен шығыстар туралы есепке тікелей енгізілуі керек.

Пайда мен залал туралы есептің маңызды баптарының сипаты мен шамасы туралы ақпаратты бөлек ашу керек. Жеке ашылады: қорлардың құнын сатудың таза бағасына дейін немесе негізгі құралдардың құнын өтелетін шамаға дейін азайту (сондай-ақ көрсетілген есептен шығаруларды өтеу); ұйымның қызметін қайта құрылымдау (және қайта құрылымдауға арналған шығыстар жабылатын резервтерді қалпына келтіру); негізгі құралдар объектілерінің шығуы; инвестициялардың шығуы; тоқтатылатын қызмет; сот процесінің нәтижелері бойынша есеп айырысулар; басқаларын қалпына келтіру резервтер.

Айта кету керек, ұйым жіктеу белгілерінің қайсысы неғұрлым орынды екеніне байланысты шығыстардың сипатына (шығындар форматы) немесе шығыстардың функционалдық мақсатына (өзіндік құн форматы) негізделген жіктеуді қолдана отырып, шығыстардың аналитикалық құрылымын ұсынуға міндетті (4, 5 кестелерді қараңыз). Бірінші форма шығындардың сипатына негізделген бөлуді қарастырады. Кірістер мен шығыстар туралы есептегі шығыстар олардың сипатына қарай

топтастырылады (мысалы, амортизация, материалдарды сатып алу, тасымалдау, жұмысшыларға сыйақы немесе жарнама шығындары) және әртүрлі функционалдық мақсаттар бойынша құрылымдалмайды. Екінші нысан шығыстардың функционалдық мақсаты бойынша немесе "сату құны" негізінде құрылымдауды қарастырады. Бұл ретте шығыстар сатудың өзіндік құнына, өткізу жөніндегі шығыстарға (коммерциялық) және әкімшілік (басқарушылық) шығыстарға бөлінеді. Кем дегенде, ұйым сату құны туралы ақпаратты басқа шығындардан бөлек ашуы керек. Бұл әдіс пайдаланушыларға шығындарды олардың сипатына қарай жіктеу әдісіне қарағанда анағұрлым маңызды ақпаратты ұсынуға мүмкіндік береді, алайда шығындарды функционалды мақсатта құрылымдау шығындарды ерікті түрде бөлуді және кәсіби пайымдауды қажет етуі мүмкін. Шығыстарды функция бойынша жіктейтін ұйымдар шығыстардың сипаты туралы қосымша ақпаратты, соның ішінде амортизация шығындары мен жұмысшылардың сыйақыларын ашуға міндетті.

Кесте 4-шығындар сипаты (шығындар форматы) бойынша жасалған "пайда мен залал туралы есеп" нысаны

Көрсеткіштер	Шығындар	Кірістер, пайда
Кіріс (+)		2000
Басқа табыс (+)		500
Дайын өнім және аяқталмаған өндіріс қорларындағы өзгерістер (-,+)	(20)	
Пайдаланылған шикізат және шығын материалдары (-)	(600)	
Қызметкерлерге сыйақы шығыстары (-)	(800)	
Амортизация шығындары (-)	(200)	
Басқа шығыстар (-)	(100)	
Шығыстардың жиыны (-)	(1720)	
Салыққа дейінгі пайда		780

Кесте 5-шығындар функциялары бойынша жасалған "пайда мен залал туралы есеп" нысаны (өзіндік құн форматы)

Көрсеткіштер	Кірістер, шығындар, пайда
Кіріс (+)	2000
Сату құны (-)	(1500)
Жалпы пайда (+)	500
Басқа табыс (+)	500
Өткізу шығындары (-)	(100)
Әкімшілік шығыстар (-)	(80)
Басқа шығыстар (-)	(40)
Салыққа дейінгі пайда	780

Ұсыну формасын таңдау тарихи және салалық факторларға, сондай-ақ ұйым қызметінің сипатына байланысты. Екі форма да сату (немесе өндіріс) көлеміне байланысты тікелей немесе жанама түрде өзгертін шығындарды көрсетуге мүмкіндік береді.

Ұсынудың ең қолайлы форматын ұйым басшылығы таңдайды. Егер шығыстардың сипаты туралы ақпарат ақша қаражаттарының қозғалысын болжау үшін пайдалы болса, онда шығыстардың функционалдық мақсатына қарай жіктелуін пайдалану кезінде қосымша ақпаратты ашу қажет болады.

Ұйым не кірістер мен шығыстар туралы есепте, не меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есепте, не ескертпелерде ұйымның капитал иелері арасында бөлінетін есепті кезеңдегі дивидендтер сомасы туралы, сондай-ақ акцияға шаққандағы дивидендтердің тиісті сомасы туралы ақпаратты ашуға міндетті.

Меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есеп

Меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есеп пайда мен залал туралы есеп пен есепті кезеңдегі капитал қозғалысы туралы мәліметтерді салыстыруға арналған. Есепте есепті кезеңдегі пайда (немесе залал), капиталға тікелей жататын кірістер мен шығыстардың әрбір бабы, сондай-ақ осы баптар бойынша жиынтықтар, капитал иелеріне жататын кірістер мен шығыстардың жиынтықтары көрсетілуі тиіс.

Бас компанияның және азшылық үлесіне, есеп саясатындағы өзгерістердің капиталдың әрбір құрамдас бөлігіне әсері және қателерді түзету.

Кәсіпорын сондай-ақ меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есепте немесе ескертпелерінде дивидендтердің үлескерлер арасында бөлінуін жеке көрсете отырып, меншікті капиталдың иелері ретінде олардың өкілеттіктері шеңберінде әрекет ететін кәсіпорынның меншікті капиталының иелерімен операциялардың сомаларын көрсетуі керек; есепті кезеңнің басындағы және аяғындағы бөлінбеген пайданың (жинақталған пайда немесе залал) қалдығы, сондай-ақ есепті кезеңде болған өзгерістер; инвестицияланған капиталдың әрбір класы және қордың (резервтің) әрбір түрі бойынша есепті кезеңнің басындағы және аяғындағы баланстық құнның әрбір өзгерісі туралы ақпаратты жеке ашып көрсетуімен салыстыру.

Осылайша, меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есеп екі түрлі сапалы шаруашылық операцияларының нәтижесіндегі өзгерістерді көрсетуі керек:

- капиталды салу және дивидендтер төлеу кезінде акционерлермен мәмілелер;
- пайдалар мен залалдар туралы есепте танылмаған пайдалар мен залалдарға алуға байланысты операциялар.

Операциялардың бірінші түрі акцияларды шығарумен және меншік иелерінің капитал салымымен, сондай-ақ пайданың бір бөлігін акционерлердің пайдасына бөлумен байланысты, т.б. дивидендтер төлеумен.

Операциялардың екінші түріне негізгі қорларды қайта бағалау, қаржылық қайта есептеуден бағамдық айырмашылықтар жатады. Капиталдағы өзгерістер туралы есеп беруде шаруашылық операциялардың қандай түрі көрсетілетініне

байланысты капиталдағы өзгерістер туралы есеп беруді дайындаудың екі нұсқасы бар.

Бірінші нұсқа капиталдағы барлық өзгерістерді көрсетуді қамтиды (капитал салу және дивидендтер төлеу кезінде акционерлермен жасалған мәмілелер, сондай-ақ пайда мен залал туралы есепте танылмаған пайдалар мен залалдармен байланысты операциялар нәтижесінде туындаған).

Екінші нұсқада меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есепте пайдалар мен залалдар туралы есепте танылмайтын пайдалар мен шығындарды алуға байланысты операциялар ғана көрсетіледі (операциялардың екінші түрі).

Екі есепті күн арасындағы кезеңдегі ұйымның капиталының өзгеруі есепті кезеңдегі ұйымның таза активтерінің ұлғаюын (немесе азаюын) көрсететінін атап өткен жөн.

Меншікті капиталды ұстаушылардың операциялары нәтижесіндегі өзгерістерді қоспағанда, есепті кезеңдегі меншікті капиталдың жиынтық өзгерісі кезең ішіндегі операциялар нәтижесіндегі кірістер мен шығындарды қоса алғанда, кірістер мен шығыстардың жиынын көрсетеді.

Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп

IAS 7 «Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп».

Бұл есептің қажеттілігі бухгалтерлік есептің есептеу принципіне сәйкес жүргізілуіне байланысты, яғни кірістер мен шығыстар туралы есепте көрсетілген кірістер мен шығыстар алынған және жұмсалған ақшаның нақты сомасын көрсетпейді.

Кәсіпорынның баланстық пайдасы бар, бірақ төлем қабілетсіздігіне байланысты акцияларын өтей алмауы әбден мүмкін.

Ақша ұғымымен байланысты негізгі анықтамаларды қарастырайық:

Қолма-қол ақшаға кассадағы қолма-қол ақша (банкноттар, монеталар, соның ішінде шетел валютасы), банктік шоттардағы қолма-қол ақша және банктік мерзімсіз депозиттер жатады.

Ақша қаражаттарының баламалары - бұл жоғары өтімді, белгілі бір ақша сомасына оңай айырбасталатын, өтеу мерзімі қысқа (3 айдан аз) және пайыздық мөлшерлемелердің өзгеруіне байланысты құнның өзгеру тәуекеліне көп ұшырамайтын қысқа мерзімді инвестициялар (депозиттік сертификаттар, қазынашылық қысқа мерзімді міндеттемелер және т.б.)

Қаржылық есепте көрсетілген қолма-қол ақшаға өтімділік критерийіне сәйкес келмейтін шоттар, мысалы, салық инспекциясы ұстаған шоттар, несиелерді қамтамасыз ету бойынша депозиттік шоттар жатпайды.

Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп кәсіпорын қызметінің негізгі бағыттарына сәйкес жасалады, олар келесідей жіктеледі:

- Операциялық қызмет - бұл кәсіпорын құрылатын және негізгі кірісті (кіріс) алатын қызмет.

- Инвестициялық қызмет - ұзақ мерзімді активтерді және басқа инвестицияларды сатып алу және шығарумен байланысты қызмет.

- Қаржылық қызмет - бұл кәсіпорынның меншікті капиталы мен қарыз қаражатының көлемі мен құрамының өзгеруінен көрінетін қызмет.

Операциялық қызметке келесі ақша ағындары жатады: тауарлар мен қызметтерді сатудан түскен ақшалай түсімдер;

лицензияларды пайдалану құқығын беруден түскен ақшалай түсімдер, комиссиялық алымдар және негізгі қызметтен түскен басқа да кірістер;

компанияның негізгі қызметінің шығындарына байланысты тауарлар мен қызметтерді жеткізушілерге ақшалай төлемдер;

кәсіпорынның негізгі қызметі үшін қызметкерлерге ақшалай төлемдер, оның ішінде әкімшілік және коммерциялық қызметкер;

табыс салығы бойынша төлемдер.

Инвестициялық қызмет келесі ақша ағындарын қамтиды: сатып алумен байланысты ақшалай төлемдер мен түсімдер және жабдықты, материалдық емес және басқа айналымнан тыс активтерді сату; үлестік инвестицияларға байланысты төлемдер мен түсімдер;

табыс алу мақсатындағы басқа компаниялар мен борыштық құралдар; басқа компанияларға ақшалай несиелер беру.

қаржылық қызметке мынадай ақша ағындары жатады: акцияларды шығарудан ақша қаражаттарының түсуі;

облигацияларды, несиелерді және басқа да қарыздарды шығарудан түсетін түсімдер;

акционерлерге олардан акцияларды сатып алуға байланысты төлемдер; қаражатты қайтаруға байланысты төлемдер.

ҚЕХС сәйкес компанияның қаржылық есептілігінде пайыздар мен дивидендтерді есепке алудың 2 нұсқасы бар.

Кесте 6 - Компанияның қаржылық есеп беруіндегі пайыздар мен пайыздарды және дивидендтерді есепке алу

Нұсқа 1	Нұсқа 2
• Төленген және алынған дивидендтер мен пайыздар компанияның операциялық қызметіне жатады	• Алынған пайыздар мен дивидендтер инвестициялық қызметке жатады. • Төленген пайыздар мен дивидендтер қаржыландыру қызметіне жатады

Табыс салығы бойынша төлемдер компанияның операциялық қызметіне жатады, дегенмен салықтың жалпы сомасы салықтың барлық түрлерінен түсетін пайданы ескереді. Операциялық қызметтен ақша қаражатының қозғалысы туралы есепті ұсынудың екі жолы бар: тікелей және жанама. Тікелей әдіс - тұтынушылардан алынған және жеткізушілер мен қызметкерлерге төленген тұтынушылардан алынған және жеткізушілер мен қызметкерлерге төленген тікелей ақша ағындарын көрсетуді

қамтиды. Кезеңдегі ақша шотындағы барлық айналымды көрсетеді. Кестеде касса шоттары бойынша айналымға сәйкес кәсіпорынның нақты төлеген немесе алған сомалары келтірілген.

Кесте 7 - Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есептің мысалы (тікелей әдіс)

Мақалалар атауы	Сома, (мың текше)
<i>Операциялық қызметтен түсетін ақша қаражаттарының қозғалысы</i>	
Сатып алушылардан алынған	700
Жабдықтаушыларға төленеді	(370)
Жалақы төленген	(110)
Төленген табыс салығы	(85)
Операциялық қызметтен түскен жалпы таза ақша ағыны	135
<i>Инвестициялық қызметтен түсетін ақша қаражаттарының қозғалысы</i>	
Сатып алынған негізгі құралдар	(600)
Сатылған негізгі құралдар	130
Инвестициялық қызметтен түскен жалпы таза ақша ағыны	(470)
<i>Қаржылық қызметтен түсетін ақша қаражаттарының қозғалысы</i>	
Жарғылық капиталға салым	1000
Несие алынды	600
Несие өтелді	(300)
Төленген пайыз	(15)
Төленген дивидендтер	(70)
Қаржыландыру қызметінен түскен ақшалай қаражаттардың жалпы таза ағыны	1215
<i>Таза ақша ағыны</i>	<i>880</i>
<i>Кезең басындағы бастапқы баланс</i>	<i>250</i>
<i>Кезең соңындағы соңғы қалдық</i>	<i>1130</i>

Жанама әдіс - кірістер мен шығыстар туралы есепті ақша бірліктеріне айрыбастау арқылы түзетеді. Ол таза пайданы көрсетуден басталады, содан кейін ақша ағынымен байланысты сомаларға түзетіледі.

Жанама әдіспен ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп бухгалтерлік есеп шоттарының қосымша мәліметтерін пайдалана отырып, бухгалтерлік баланс пен пайда мен залал туралы есеп бойынша құрастырылады.

Актив баптарының көбеюі қаражаттың шығуына әкеледі, ал активтер баптарының азаюы, керісінше, қаражаттың түсуін тудырады. Кредиторлық берешек жағдайында жағдай керісінше: кредиторлық берешек баптарының көбеюі ақша айналымын арттырады, ал бұл баптардың азаюы ақша айналымының азаюына әкеледі.

Ақша қаражаттарының қозғалысына байланысты қаржылық жағдайдың өзгеруі туралы ақпаратты ұсыну (жанама әдіс) кәсіпорынның операциялық қызметінен түскен пайда мен таза ақша ағыны арасындағы байланысты кезең-кезеңмен талдауға және активтер мен міндеттемелер баптары өзгерістерінің әсерін бағалауға мүмкіндік береді.

Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп компания менеджерлері үшін өте маңызды, өйткені бухгалтерлік пайданың сомасын (есептеу арқылы алынған шартты мән) операциялық қызметтен түсетін нақты таза ақша ағынымен - менеджер айналысатын нақты көрсеткішпен корреляциялауға мүмкіндік береді.

Жанама түрде құрастырылған ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есепті талдау менеджерге келесі сұрақтарға жауап беруге көмектеседі: компанияның тауарлық-материалдық қорларындағы өзгеріс ақша қаражатының болуына қалай әсер етті, өзгеріс неге байланысты?

Кесте 8 - Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есептің мысалы. Жанама әдіс.

Мақалалар атауы	Сума, (қу)
1	2
<i>Операциялық қызметтен түсетін ақша қаражаттарының қозғалысы</i>	
Таза пайда	235
Есептелген амортизация	1590
Кейінге қалдырылған салықтардағы өзгерістер	15
Дебиторлық берешектің (ұлғаюы) төмендеуі	(168)
Тауарлы-материалдық қорлардың (ұлғаюы) төмендеуі және т.б ағымдағы активтер	(267)
Кредиторлық берешектің ұлғаюы (азаяуы).	(360)
Зарядтарды және басқа тоқты арттыру (азайту) міндеттемелер	(550)
Операциялық қызметтен түскен жалпы таза ақша ағыны	135
<i>Инвестициялық қызметтен түсетін ақша қаражаттарының қозғалысы</i>	
Сатып алынған айналымнан тыс активтер	(600)
Сатылған негізгі құралдар	130
Инвестициялық қызметтен түскен жалпы таза ақша ағыны	(470)
<i>Қаржылық қызметтен түсетін ақша қаражаттарының қозғалысы</i>	
Акцияларды шығару (қайта сатып алу).	1000
Несие алынды	600
Амортизация	(300)
Төленген пайыз	(15)
Төленген дивидендтер	(70)
Қаржыландыру қызметінен түскен ақшалай қаражаттардың жалпы таза ағыны	1215
Таза ақша ағыны	880
Кезең басындағы бастапқы баланс	250
Кезең соңындағы соңғы қалдық	1130

Ақшаның түсуі мен шығуымен дебиторлық берешек, кәсіпорынның қандай міндеттемелері бар, қаражаттың болуына және олардың орындалу мерзіміне байланысты және т.б.

ҚЕХС тікелей ақпаратты неғұрлым ақпараттандыруды ұсынады, бірақ ол кәсіпорынды таңдауды шектемейді.

Ақша қаражатының қозғалысы туралы есептің соңында қаржылық жағдай туралы есептің «Ақша қаражаты» бабындағы деректерге сәйкес келетін кезең басындағы және аяғындағы қаражат қалдығының (сальдосының) сомалары беріледі.

Қаржылық есептілікке ескертулер

Қаржылық есептілікке ескертулер қаржылық есеп берудің негізі және нақты есеп саясаты туралы ақпаратты қамтамасыз етуі керек; бухгалтерлік баланста, пайдалар мен залалдар туралы есепте, меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есепте немесе ақша қаражатының қозғалысы туралы есепте тікелей көрсетілмеген ҚЕХС талап ететін ақпаратты ашып көрсету; шартты міндеттемелерді және

жасалған шарттар бойынша есепке алынбаған міндеттемелерді, қаржылық емес ақпаратты ашуды қоса алғанда, қаржылық есептілікті барабар түсіну үшін қосымша ақпаратты ұсыну.

Ескертулер реттелген түрде берілуі керек. Бухгалтерлік баланстың, пайдалар мен залалдар туралы есептің, меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есептің немесе ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есептің әрбір жолы ескертпелердегі сәйкес ақпаратқа сәйкес келуі керек.

Маңызды есеп саясатының қысқаша мазмұнында ұйым мыналарды ашып көрсетуі керек:

- қаржылық есептілікті жасау кезінде қолданылатын өлшемдердің негізін немесе негіздерін;

- қаржылық есептілікті түсінуге қатысты басқа есеп саясаты.

Кәсіпорын пайдаланушыларды қаржылық есептілікте қолданылатын бағалау негіздері немесе негіздер (мысалы, тарихи құн, келтірілген құн, таза өткізу құны, әділ құн немесе өтелетін құн) туралы хабардар ету маңызды, өйткені қаржылық есеп берудің негізі пайдаланушыларға айтарлықтай әсер етеді.

Кәсіпорын өзінің қаржылық есептілігінде бірнеше бағалау базасын пайдаланса, мысалы, активтердің белгілі бір түрлерін қайта бағалау кезінде, әрбір бағалау базасы қолданылатын активтер мен міндеттемелердің санаттарын көрсету жеткілікті.

Белгілі бір есеп саясатын ашып көрсету туралы шешім қабылдаған кезде басшылық мұндай ақпаратты ашу пайдаланушылардың транзакциялар қалай хабарланатынын түсінуге көмектесетінін қарастырады.

Арнайы есеп саясатын ашып көрсету, егер бұл саясаттар ҚЕХС-та берілген баламалардың ішінен таңдалса, пайдаланушылар үшін әсіресе пайдалы. Кәсіпкердің өзінің қатысу үлесін мойындайтыны туралы ақпаратты ашу мысал бола алады. Пропорционалды шоғырландыру негізінде немесе үлестік қатысу әдісі негізінде бірлесіп бақыланатын ұйым (31 «Бірлескен кәсіпорындардағы қатысу» ҚЕХС). Кейбір ҚЕХС нақты есеп саясатын ашуды талап етеді, соның ішінде мүмкін болатын баламалардың арасында басшылықтың таңдауы.

Мысалы, 16 ҚЕХС негізгі құралдардың белгілі бір түрлеріне қолданылатын бағалау негізін ашуды талап етеді.

Әрбір ұйым өз қызметінің сипатын және ұйымның қаржылық есептілігін пайдаланушылар ұйымының осы түріне қатысты қандай саясат күтетінін ескереді. Мысалы, пайдаланушылар табыс салығы салынатын ұйымның табыс салығы бойынша, оның ішінде кейінге қалдырылған салық міндеттемелері мен активтеріне қолданылатын есеп саясатын ашып көрсетуін күтеді. Егер ұйымның ірі шетелдік операциясы болса немесе шетел валютасындағы елеулі операциялары болса, пайдаланушылар бағамдық кірістер мен шығындарды тануға қатысты есеп саясатын ашуды күтеді.

Маңызды есеп саясатының қысқаша мазмұнында немесе басқа ескертулерде ұйым қаржылық есептілікте танылған сомаларға неғұрлым маңызды әсер ететін

әртүрлі есеп саясатын қолдану кезінде басшылық жасағағ бағалауларға қатысты пікірлерден басқа пайымдауларды ашып көрсетуі керек.

Есеп саясатын қолдану кезінде басшылық қаржылық есептілікте танылған сомаларға елеулі әсер етуі мүмкін бағалауларға байланысты емес әртүрлі пайымдаулар жасайды. Мысалы, басшылық келесі мәселелерді анықтау кезінде кәсіби пайымдауын пайдаланады:

- активтер өтеуге дейін ұсталатын инвестициялар болып табыла ма;
- қаржылық және лизингтік активтерді иеленумен байланысты барлық маңызды тәуекелдер мен сыйақылар қай уақытта басқа субъектілерге ауысады;
- тауарларды жеке сату негізінен қаржыландыру келісімдері болып табыла ма, сондықтан табыс әкелмейді ме?;
- кәсіпорын мен кез келген арнайы кәсіпорын арасындағы қарым-қатынастың сипаты мұндай арнайы кәсіпорынның осы кәсіпорынның бақылауында екенін көрсете ме?.

Жоғарыда аталған ақпаратты ашу басқа ҚЕХС сәйкес талап етіледі. Мысалы, IFRS 27 ұйымының еншілес ұйымдар арқылы тікелей немесе жанама дауыс беру құқығының жартысынан көбін иеленсе де, еншілес ұйым болып табылмайтын инвестиция нысанын бақылауды қамтамасыз етпеуінің себептерін ашып көрсетуді талап етеді.

40 Инвестициялық жылжымайтын мүлік (IAS) ҚЕХС ұйымның инвестициялық жылжымайтын мүлік пен меншік иесі басқаратын немесе әдеттегі қызмет барысында сатуға арналған жылжымайтын мүлікті жіктеу қиын болған кездегі айырмашылықтарды көрсету критерийлерін ашуды талап етеді.

Кәсіпорын 1 ҚЕХС (IFRS) бойынша ескертпелерде болашаққа қатысты жорамалдарды және келесі кезеңде активтер мен міндеттемелердің баланстық құнына елеулі түзетулерді тудыратын елеулі тәуекелге ие есептік кезеңнің соңындағы бағалаулардағы белгісіздіктің басқа негізгі көздерін ашып көрсетуі керек.

Мұндай активтер мен міндеттемелер үшін ескертпелер олардың сипаты мен есепті кезеңнің соңындағы баланстық құнын егжей-тегжейлі көрсетуі керек.

Белгілі бір активтер мен міндеттемелердің баланстық құнын анықтау болашақтағы белгісіз оқиғалардың осы активтер мен міндеттемелерге есептік кезеңнің соңындағы әсер бағалауды талап етеді. Мысалы, соңғы мәмілелер бойынша нарықтық бағалар болмаған жағдайда, негізгі құралдардың әртүрлі түрлерінің өтелетін құнын, технологиялық ескірудің тауарлы-материалдық қорларға әсерін, жалғасып жатқан сот ісін жүргізудің нәтижесіне байланысты провизияларды және ұзақ мерзімді бағалауды бағалау қажет. Бұл бағалаулар тәуекелді есепке алу үшін пайдаланылатын ақша ағындарын немесе дисконттау мөлшерлемелерін түзету, жалақының болашақтағы өзгерістері және басқа шығындарға әсер ететін бағалардың болашақтағы өзгерістері сияқты баптар туралы болжамдарды қамтиды.

Болжамдар және бағалау белгісіздігінің басқа көздері басшылықтан ең қиын, субъективті немесе күрделі кәсіби пайымдаулар жасауды талап ететін бағалауларға жатады. Келешекте белгісіздіктің ықтимал шешіміне әсер ететін айнымалылар мен

жорамалдардың саны артқан сайын, бұл кәсіби пайымдаулар барған сайын субъективті және күрделі бола түседі және кейіннен активтер мен міндеттемелердің баланстық құнына елеулі түзетулер енгізу ықтималдығы, әдетте, сәйкесінше артады.

Жоғарыда аталған жорамалдар мен болашақ белгісіздіктерді ашу келесі қаржы жылы ішінде олардың баланстық құнының елеулі өзгеруінің елеулі тәуекелі бар активтер мен міндеттемелер үшін талап етілмейді, егер олар есепті кезеңнің соңында әділ құн негізінде бағаланса жақында жарияланған нарықтық бағалар бойынша. Мұндай әділ құн келесі қаржы жылы ішінде айтарлықтай өзгеруі мүмкін, бірақ бұл өзгерістер болжамдардан немесе есепті кезеңнің соңындағы бағалаулардағы басқа белгісіздік көздерінен туындамайды.

Кәсіпорын болжамдар немесе бағалау белгісіздігінің басқа көздері туралы ақпаратты өзінің қаржылық есептілігін пайдаланушыларға болашаққа қатысты басшылықтың пайымдауын және бағалау белгісіздігінің басқа көздерін түсінуге көмектесетіндей түрде ұсынады. Ұсынылатын ақпараттың сипаты мен көлемі болжамдардың сипатына және басқа жағдайларға байланысты. Ашылатын ақпарат түрлерінің мысалдары:

- болжамның сипаты немесе бағалаудағы басқа белгісіздік;
- сезімталдық себептерін қоса алғанда, баланстық құнның оны есептеуге негізделген әдістерге, болжамдарға және бағалауларға сезімталдығы;
- тиісті активтер мен міндеттемелердің теңгерімдік құнына қатысты келесі қаржы жылында орын алуы негізді болуы мүмкін белгісіздік пен шешімдер ауқымына қатысты күтулер;
- егер белгісіздік шешілмей қалса, сол активтер мен міндеттемелерге қатысты өткен жорамалдарға енгізілген өзгерістердің түсіндірмесі.

Кейде есеп беру кезеңінің соңындағы бағалаулардағы кез келген негізгі жорамалдардың немесе басқа белгісіздік көздерінің ықтимал әсерінің дәрежесін ашып көрсету мүмкін емес.

Мұндай жағдайларда ұйым өзінің біліміне сүйене отырып, келесі қаржы жылындағы белгісіздікті шешудің жасалған жорамалдардан ерекшеленетін нұсқалары активтің немесе міндеттеменің баланстық құнына елеулі түзетулер енгізуді талап етуі мүмкін екенін ашып көрсетеді.

Барлық жағдайларда ұйым жорамал әсер еткен нақты активтің немесе міндеттеменің(тердің) сипаты мен баланстық құнын ашады.

Кәсіпорынның есеп саясатын қолдану барысында қалыптасқан басшылықтың нақты кәсіби пайымдаулары туралы ақпаратты ашу бухгалтерлік бағалаулардағы белгісіздік көздері туралы ақпаратты ашумен байланысты емес.

Кәсіпорын қаржылық есептілікті пайдаланушыларға мақсаттарды бағалауға мүмкіндік беру үшін ескертулердегі ақпаратты ашуы керек. Капиталды басқару саласындағы кәсіпорынның саясаты мен процестері.

Бұл үшін ұйым келесілерді қоса алғанда, кәсіпорынның капиталды басқару мақсаттары, саясаты және процестері туралы ақпаратты ашады:

- кәсіпорынның капиталды басқару субъектісі деп санайтынын сипаттау;

- егер кәсіпорын капиталға сыртқы талаптар қойылса, мұндай талаптардың сипаты және капиталды басқаруда бұл талаптардың қалай ескерілетіні сипатталған;
- компанияның капиталды басқару саласындағы міндеттерін қалай орындайтыны.

Кәсіпорын бұл ашуды ұйымның жоғары басқарушы персоналына берілген ішкі ақпаратқа негіздейді.

Кәсіпорын капиталды әртүрлі тәсілдермен басқара алады және капиталға әртүрлі талаптар қойылуы мүмкін. Мысалы, конгломерат сақтандыру және банк қызметімен айналысатын кәсіпорындарды қамтуы мүмкін және бұл кәсіпорындар бірнеше юрисдикцияларға жұмыс істей алады.

Капиталға қойылатын талаптар және капиталды басқару әдісі туралы жиынтық ақпаратты ашу пайдалы ақпарат бермесе немесе қаржылық есептілікті пайдаланушының ұйымның капитал ресурстары туралы түсінігін бұрмалайтын болса, ұйым ол орындауға міндетті капиталға қойылатын әрбір талап үшін бөлек ашып көрсетуі керек.

Кәсіпорын қаржылық есептілікке ескертулерде басқа ақпараттың бөлігі ретінде келесі ақпаратты ашуы керек:

- қаржылық есептілікті бекіту күніне дейін ұсынылған немесе жарияланған, бірақ есепті кезеңде пайданы меншік иелеріне бөлу ретінде танылмаған дивидендтер сомасы, сондай-ақ акцияға шаққандағы тиісті сома;
- артықшылықты акциялар бойынша кез-келген танылмаған дивидендтердің сомасы;
- кәсіпорынның тұрақты орналасқан жері және ұйымдық-құқықтық нысаны, оның тіркелген елі және заңды мекен-жайы (немесе заңды мекен-жайынан өзгеше болса, негізгі қызмет орны);
- кәсіпорын қызметінің негізгі бағыттары мен операцияларының сипатын сипаттау;
- бас компанияның атауы;
- қызмет ету мерзімі шектеулі кәсіпорын үшін оның қызмет ету мерзімі туралы ақпарат.

ҚХЕС бойынша қаржылық есептіліктің бірінші рет ұсынылуы

ҚХЕС сәйкес дайындалған алғашқы есеп берулер бірінші жылдық қаржылық есептілік болып табылады. ҚХЕС-ке өту күні маңызды құрамдас болып табылады, өйткені ол ұйым ҚХЕС сәйкес ақпаратты ұсынатын ең ерте кезеңнің басталу күнімен анықталады. ҚХЕС бойынша бастапқы балансты жасау кезінде ҚХЕС сәйкес барлық активтер мен міндеттемелерді тану, ұлттық стандарттар мен ҚХЕС арасында сәйкессіздіктер болған жағдайда есеп беру баптарын қайта жіктеу және ҚХЕС негізінде есепте көрсетілген ретроспективті оқиғаларға кәсіби пайымдаулар бойынша ҚХЕС қолданбау қажет.

Бухгалтерлік балансты, кірістер мен шығыстар туралы есепті, меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есепті және есептілікке ескертулерді қарастыра отырып, есеп циклін аяқтау тәртібін сипаттау қажет.

Халықаралық тәжірибеде бухгалтерлік есеп шоттары тұрақты және уақытша болып бөлінеді. Тұрақты шоттар активтерді, міндеттемелерді және меншікті капиталды көрсетеді. Олардың балансы бір есепті жылдан екіншісіне (келесі) ауысады. Уақытша шоттар ұйымдардың кірістері мен шығыстарын көрсетеді және есепті жылдың соңында жабылады.

Есепті кезеңнің соңында бас кітаптағы жазбалар негізінде құрастырылған алдын-ала сынақ балансы ұсынылатын трансформация кестесі құрастырылады; түзету жазбалары; соңғы сынақ балансы; уақытша шоттар жабылатын бухгалтерлік жазбалар; есепті балансқа қатысты қалдықтар. Алдын-ала сынау сальдосы соңғы есепті күндегі шоттағы қалдықтар негізінде жасалады. Түзету жазбалары жасалғаннан кейін шоттағы қалдықтар аударылады. «Пайда мен залал туралы есеп» және «Меншікті капиталдағы өзгерістер туралы есеп», содан кейін уақытша шоттар жабылады.

Бақылау сұрақтары

1. Бухгалтерлік баланстың негізгі бөлімдері қандай?
2. Неліктен инвестициялық табыс табысқа қосылмайды?
3. Бағамдық айырма түріндегі кіріс пайда мен залал туралы есептің қай бөлімінде көрсетіледі?
4. Капитал қандай кластардан тұрады?
5. Неліктен қоғамның өз акцияларын акционерлерден сатып алуы оның капиталының өзгеруіне әсер етеді?
6. Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есеп не үшін жасалады?
7. Операциялық қызмет дегеніміз не?
8. Инвестициялық қызмет дегеніміз не?
9. Қаржылық қызмет дегеніміз не?
10. Ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есепті құрудың тікелей әдісі мен жанама әдісінің айырмашылығы неде?
11. Пайыз бен дивидендтер қандай қызмет түріне жатады?
12. Кәсіпорынның ақша қозғалысы туралы ақпараттың маңыздылығы?
13. Негізгі қызмет түрлерін анықтаңыз: операциялық, инвестициялық, қаржылық?
14. Кәсіпорынның операциялық қызметі туралы ақпаратты қалыптастырудың тікелей және жанама әдістерінің маңыздылығын сипаттаңыз?

Практикалық тапсырмалар

1. Төмендегі деректерді пайдалана отырып, 20XX жылдың 31 желтоқсанындағы жағдай бойынша Record есепке алу компаниясы үшін

бухгалтерлік балансты жасаңыз: кредиторлық берешек - \$2500, капитал - \$3600, ақша қаражаты - \$1200, жабдық - \$3300, дебиторлық берешек - \$1600.

2. Favorit компаниясының 20XX жылғы 30 маусымдағы түзетілген сынақ балансының шоттары бойынша қалдықтар белгілі. Тауарлардың бастапқы қорлары \$175,200, соңғы қорлар \$157,650 болды. Компания жеке кәсіпорын ретінде тіркелген.

Кесте 9 - Favorit компаниясының сынақ балансы

Төлем алушы	Дебет	Несие
сату		541,230
сату бойынша жеңілдіктер	5,070	
сатылған тауарларды қайтару және жеңілдіктер	10,228	
сатып алу	212,336	
сатып алуға жеңілдіктер		1,877
сатып алынған тауарларды қайтару және жеңілдіктер		4,282
тауарларды жеткізуге арналған көдік шығындары	11,221	
шығыстар бөлімі сату бөлімі сату	102,030	
сатуға арналған керек-жарақтарға арналған шығыстар	1,642	
жалға алу, коммерциялық	18,000	
коммуналдық шығындар, коммерциялық	11,256	
жарнамалық шығындар	21,986	
тозу шығындары, қойма жиһазы		6 778
кеңсенің жалақысы бойынша шығындар	47,912	
кеңсе тауарларының шығыстары	782	
тозу шығындары, кеңсе жабдықтары	3,251	
кеңсені жалға алу шығындары	4,000	
кеңсенің коммуналдық шығындары	3,114	
пошта	626	
сақтандыру шығындары	2,700	
басқа шығындар	481	
пайыздық шығыстар	3,600	
Пайыздық кіріс		800

Жоғарыда келтірілген ақпаратқа сүйене отырып дайындаңыз:

1. Кірістер мен шығыстар туралы нақты есеп.
2. Жіктелген кірістер мен шығыстар туралы есеп.
3. «Алға» компаниясының кезең соңындағы сынақ балансының деректері бойынша (маусым 20XX) қаржылық есептілікті тік форматта дайындаңыз (қаржылық жағдай туралы есеп және пайда мен залал туралы есеп).

Кесте 10 - «Алға» компаниясының 20XX жылғы сынақ балансы
20XX жылғы 30 маусымдағы қорлар 37500-ге бағаланды

	Дт	Кт
Жарық және жылыту	13000	
Сатудан түскен табыс		810000
Дебиторлық берешек	280000	
Жалақы	87000	
Алып қою	315000	
Жалға алу	50000	
Пошта және кеңсе шығындары	26000	
20x6 жылғы 1 шілдедегі Капитал		742500
Сатып алу	392000	
Қорлар	58000	
Кредиторлық берешек		120000
Жабдық	437500	
Қолма-қол ақша	14000	
	1672500	1672500
Жеке кәсіпкердің N қаржылық есебін тік форматта дайындаңыз.		

1. «Forvard» ЖШС компаниясының шоттары бойынша 20XX ж. 30 маусымына жабылатын сымдардан кейінгі сынақ балансынан қалған қалдықтар келтірілген:

Кесте 11 - «Forvard» ЖШС компаниясының сынақ балансы

Шот атауы	Дебет	Кредит
1	2	3
қолма-қол ақша	24,000	
қысқа мерзімді инвестициялар	13,150	
алуға арналған вексельдер	45,000	
алуға арналған шоттар	76,750	
тауарлар қоры	156,750	
алдын ала төленген жалдау	2,000	
алдын ала төленген сақтандыру	1,200	
қойма материалдары	426	
кеңсе материалдары	97	
1	2	3
өндірісті болашақта кеңейту үшін жер қоймадағы жиһаз	11,500	
жинақталған тозу, жиһаз	72,400	
кеңсе жабдықтары	24,100	22,000
жинақталған тозу, кеңсе жабдықтары		12,050
сауда белгісі	4,000	
төлем шоттары		109,745
жалақы бойынша берешек		787
төлемге пайыздар		600
төлем вексельдері (мерзімі 3 жылдан кейін аяқталады)		36,000
Forvard капиталы		250,011

Берілген ақпараттан жіктелген балансты дайындаңыз.

Тест сұрақтары

1. Бухгалтерлік баланс кәсіпорынның қаржылық жағдайын сипаттайды:
 - А) белгілі бір күнге;
 - В) белгілі бір кезең үшін;
 - С) бірінші және екінші нұсқалар мүмкін;
 - Д) міндетті есеп емес.
2. Бухгалтерлік баланста капитал мөлшері:
 - А) активтер + міндеттемелер;
 - В) активтер - міндеттемелер;
 - С) активтер + міндеттемелер;

D) активтер – міндеттемелер.

3. Бухгалтерлік баланста активтер бөлімінде төменде көрсетілген барлық баптар көрсетілуі керек, қоспағанда:

A) негізгі құралдар;

B) шығындар;

C) ақша қаражаты;

D) материалдық емес активтер.

4. Бухгалтерлік баланста міндеттемелер бөлімінде төменде көрсетілген барлық баптарды көрсету қажет, қоспағанда:

A) кредиторлық берешек;

B) жалақы бойынша берешек;

C) бөлінбеген пайда;

D) ұзақ мерзімді міндеттемелер.

5. Бухгалтерлік баланста капитал бөлімінде төменде көрсетілген барлық баптар көрсетілуі керек, қоспағанда:

A) кірістер;

B) шығыстар;

C) шығындарды жабуға арналған резервтер;

D) сатып алынған акциялар.

6. Баланста көрсетілетін қаржы активтеріне мыналар кірмейді:

A) сатып алынған облигациялар;

B) ақшалай баламалар;

C) сатып алынған акциялар;

D) алынған вексельдер.

7. Баланста көрсетілген қорларға төменде көрсетілгендердің барлығы кіреді, қоспағанда:

A) тауарлар;

B) материалдар;

C) дайын өнім;

D) жабдықтар.

8. Баланста көрсетілген дебиторлық берешек төменде көрсетілгендердің барлығын қамтиды, қоспағанда:

A) сатып алушылармен және тапсырыс берушілермен есеп айырысу;

B) берілген аванстар;

C) сатып алынған тауарлар үшін берешек.

9. «Ақша қаражаты» бабы бойынша өзгерістер ашылады:

A) пайда мен залал туралы есепте;

B) капиталдағы өзгерістер туралы есепте;

C) ақша қаражаттарының қозғалысы туралы есепте;

D) балансқа ескертпелерде.

10. Пайда мен залал туралы есеп мыналарды көрсетеді:

A) кәсіпорынның қаржылық жағдайы;

B) қаржылық жағдайдың өзгеруі;

- C) есепті кезеңде алынған немесе төленген ақша сомасы;
D) танылған кірістер мен шығыстар.
11. Пайда мен залал туралы есеп төменде келтірілген барлық баптарды көрсетеді:
A) сатудан түскен түсімдер;
B) операциялық қызмет нәтижелері;
C) ақша баламалары;
D) қаржыландыру шығындары.
12. ҚЕХС қарастырылған:
A) пайда мен залал туралы есепті ұсынудың бір әдісі;
B) пайда мен залал туралы есепті ұсынудың екі форматы;
C) пайда мен залал туралы есепті ұсынудың үш форматы;
D) пайда мен залал туралы есепті ұсынудың төрт форматы.
13. Екі форматты пайдаланған кезде таза пайда мөлшері:
A) пайда мен залал туралы есепті ұсыну әдісіне байланысты;
B) пайда мен залал туралы есепті ұсыну әдісіне тәуелді емес.
14. Сатудан түскен түсім төменде көрсетілгендердің барлығын қамтиды, тек:
A) дайын өнімді өткізу;
B) қажетсіз шикізатты сату;
C) инвестициялардан түсетін кірістер;
D) өткізілген тауарлар үшін сақтандыру өтемақылары.
15. Пайда мен залал туралы есепте көрсетілген өндіріс шығындары төменде көрсетілгендердің барлығын қамтиды, тек:
A) өндірістік материалдар;
B) өндірілген өнімнің маркетингіне арналған шығыстар;
C) өндірістік жұмысшылардың жалақысы;
D) өндірістік үстеме шығыстар.

Тақырып 3. Қорларды есепке алу

Есебі:

ҚЕХС 2 сәйкес қорларды есепке алу және бағалау тәртібін қарастыру;
Қорлардың құрамын сипаттаңыз;
Қорлардың өзіндік құнын есептеудің мүмкін жолдарын сипаттаңыз;
тауарлы-материалдық қорларды бағалау компанияның қаржылық есептілігіне қалай әсер ететінін түсіну;
қорларды әділ құн бойынша бағалаудың мәнін түсіну;
өндірістік компаниядағы қорларды бағалау ерекшеліктерін білу; өндірістік өзіндік құн бойынша қорларды бағалау әдістерін меңгеру.

Қорлардың түсінігі, құрамы және бағасы

ҚЕХС-2 стандартына сәйкес *қорларға* тауарлар өндірісінде пайдалануға және қызметтер көрсетуге арналған немесе қалыпты қызмет барысында сатуға не осындай сату үшін өндіріс процесінде пайдалануға арналған шикізат пен материалдар түріндегі активтер жатады.

Демек, *тауарлық-материалдық құндылықтар*- бұл сөздің кең мағынасында қайта сату үшін сатып алынған және сақталған тауарлар. Егер жер, жылжымайтын мүлік, станоктар мен машиналар қайта сату үшін сатып алынса, онда олар айналымдағы қорларға қосылады және тауар ретінде есептеледі. Қорларға шикізат пен материалдар, дайын өнім, аяқталмаған өндіріс жатады. Қызмет көрсету саласында аяқталмаған өндіріске қызмет көрсету шығындары кіреді, олар бойынша тиісті кірістер әлі танылмаған, дегенмен бұл шығындар көбінесе жалақы мен персоналдың басқа шығындарынан тұрады.

Осы стандартта сипатталған қорлар екі шаманың ең азы бойынша бағалануы керек: өзіндік құн және сатудың мүмкін болатын таза бағасы.

Мүмкін болатын таза сату бағасы -бұл қалыпты нарықтық жағдайдағы болжамды сату бағасы, жұмысты орындау шығындары мен сатумен байланысты мүмкін болатын коммерцилық шығындар.

Қорлардың өзіндік құны осы қор орналасқан жерге жеткізуге және оны қазіргі уақытта болған күйіне жеткізуге байланысты сатып алу, қайта өңдеу шығындарын және басқа шығындарды қамтиды.

Сатып алу шығындарына сатып алу бағасы, импорттық баждар және басқа да өтелмейтін салықтар, көлік, экспедиторлық, делдалдар мен консултанттарға арналған шығыстар, тауарларды, материалдарды, сатып алуға тікелей жатқызылатын басқа да шығыстар жатады. Осы шығындардан сауда жеңілдіктері, төлемдерді қайтару және басқа да ұқсас сомалар шегеріледі.

Қайта өңдеу шығындарына тікелей еңбек шығындары және басқа да ұқсас тікелей шығындар, сондай-ақ жүйелі түрде бөлінетін тұрақты және өзгермелі өндірістік үстеме шығындар кіреді. Айнымалы үстеме шығыстардың мөлшері өндіріс көлемінің өзгеруіне байланысты. Оларға өндірістік процестің қалыпты жүруі

үшін қажетті жанама материалдық және еңбек шығындары жатады. Тұрақты үстеме шығыстар өндіріс көлемінің өзгеруі жағдайында іс жүзінде өзгеріссіз қалады: ғимараттарға, жабдықтарға қызмет көрсету, амортизациялық аударымдар, әкімшілік-басқару шығындары.

Өнімнің әрбір бірлігіне тұрақты өндірістік үстеме шығындар ұйымның қалыпты жұмыс жағдайындағы өндірістік қуаттылығы негізінде бөлінеді. Бөлінбеген тұрақты үстеме шығыстардың сомасы олар туындаған есепті кезеңнің шығыстары ретінде есепке алынады. Бірақ ауыспалы үстеме шығыстар осы есепті кезеңде шығарылған өнімге толығымен бөлінеді.

Басқа шығындар материалдық айналым активтерінің өзіндік құнына олар осы активті тікелей өңдеуге байланысты болған жағдайда ғана қосылады. Мысалы, тапсырыс берушілерге арналған өнімді әзірлеу шығындары немесе осы қорларды қайта өңдеуге байланысты қарыздар бойынша шығындар.

Қалай болғанда да, қорлардың өзіндік құнына *енгізілмеуі керек*:

- шикізат пен материалдардың, еңбек және басқа да өндірістік шығындардың нормативтен тыс шығындары;
- өндірістік процесте немесе келесі өндірістік кезеңге өту кезінде қажет болғаннан басқа сақтау шығындары;
- қорларды олардың орналасқан жері мен жай-күйіне жеткізуге байланысты емес әкімшілік шығыстар, сондай-ақ коммерциялық (өткізу) шығыстар.

Бұл шығындардың барлығы осы есепті кезеңнің шығындарына жатады.

Стандарт тауарлы-материалдық құндылықтардың өзіндік құнын анықтаудың нормативтік әдісін және бөлшек баға әдісін, егер оларды қолдану кезінде өзіндік құнның нақты мәндерінен ауытқулар аз болса және шығындардың шамамен дұрыс мәні туралы айтуға болатын болса, есепке алудың ыңғайлылығы үшін қолдануға мүмкіндік береді. *Нормативтік өзіндік құн* үнемі тексеріліп, қажет болған жағдайда қайта қаралуы керек.

Бөлшек баға әдісі бөлшек саудада белгілі бір маржа тауарының сатып алу құнына үстеме ақы төлеу арқылы қолданылады, ол ішкі жағдайда сауда маржасы деп аталады.

Қорлардың өзіндік құнын есептеу әдістері

1) Қорлар бірлігінің өзіндік құн әдісі

ҚЕХС-2 өзара алмастырылатын деп санауға болмайтын қорлардың, сондай-ақ арнайы жобаларда қолдану үшін өндірілген тауарлар мен қызметтердің құны әрбір осындай қор үшін жеке анықталатынын анықтайды.

2) Орташа нақты өзіндік құн әдісі.

Келіп түскен айналым қаражаттарының орташа нақты құны олардың жеткізушіге сатып алу кезінде төленген текстуралық құнынан және көлік-сатып алу шығындарынан тұрады. Соңғыларына жүктерді тасымалдау және қорғау бойынша шығыстар, комиссиялық және іс-сапар, жолдағы табиғи кему, жүктер мен көлік құралдарын сақтандыру бойынша шығыстар (егер олар орын алған болса), тауарлық

және төлем құжаттарын ресімдеу бойынша шығыстар, материалдық құндылықтарды дайындауға және сатып алуға байланысты басқа да шығыстар жатады. Іс -жүзінде нақты сатып алу құны есепті кезеңдегі барлық келіп түскен партиялар мен жеткізудің нақты шарттарынан туындайтын орташа өлшенген ретінде анықталады.

3) Сатып алу бағасы әдісі.

"Сатып алу бағалары" анықтамасы екіұшты. Бұл жеңілдіктер мен үстемемен келісімшарттық бағалар болуы мүмкін. Сатып алу бағаларына текстуралық бағалар деп аталатындар, яғни жеткізушінің шот-фактурасынан туындайтын материалдық құндылықтардың құны жатады. Текстуралық бағалар әртүрлі қосымша қызметтердің, көлік шығындарының құнын қоса отырып, шарт бойынша анықталады.

Сатып алу бағалары бойынша материалдық айналым қаражатын бағалауды қолданатын кәсіпорын оларды нақты фактуралық бағалар бойынша тиісті бухгалтерлік есеп шоттарында көрсетеді, ал қосымша пайда болатын барлық көлік-дайындау шығындары олар пайда болған кезеңнің үстеме шығындарына жатқызылады.

4) ФИФО әдісі.

Бұл материалдық құндылықтарды бастапқы құны бойынша бағалау әдісі. Бұл әдіспен ереже қолданылады: "кіріске бірінші партия - шығысқа бірінші", яғни материалдық құндылықтардың шығыны оларды белгілі бір ретпен сатып алу құны бойынша бағаланады: алдымен материалдың құны сатып алынған бірінші партияның бағасы бойынша, содан кейін екінші, үшінші және т.б. материалдың жалпы мөлшері таусылғанға дейін кезектілік тәртібімен есептен шығарылады. Бағалау тәртібі келіп түскен материалдар партияларын жұмсаудың нақты реттілігіне байланысты емес.

2005 жылдан бастап қаржылық есептілікте ЛИФО әдісін қолдануға тыйым салынады.

Қорларды есепке алу әдістері

Халықаралық тәжірибеде айналым қаражаттарын есепке алудың екі әдісі қолданылады - мерзімді және үздіксіз.

Қорларды мерзімді есепке алу олардың құнын қолма-қол қорларды түгендеу нәтижелері бойынша мерзімді түрде "қорлар" шотынан шығысқа есептен шығаруды көздейді. Жұмсалған қорлардың өзіндік құны 1 формула бойынша анықталады:

$$C = H + П + B - K \quad (1)$$

мұндағы С- кезең ішінде есептен шығарылған қорлардың өзіндік құны; Н,К - қорлардың бастапқы және соңғы қалдықтарының құны; П-кезең ішінде түскен қорлардың құны;

В-кезең ішінде шығарылған дайын өнімнің өзіндік құны.

Қорларды мерзімді есепке алудың негізгі кемшіліктері- номенклатурадағы қорлардың егжей-тегжейлі сандық-сомалық есебінің болуы, сондай-ақ шығындар мен сатылымдардың өзіндік құнын қадағалай алмау; артықшылықтары-есепке алудың қарапайымдылығы мен төмен еңбек сыймдылығы. Ол шағын және орта бизнес кәсіпорындарында, көтерме және бөлшек саудада, қызмет көрсету саласында және пайдаланылатын материалдардың (шикізаттың) елеусіз номенклатурасы кезінде біртекті өнім шығаратын өнеркәсіптік кәсіпорындарда қолданылады.

Қорларды үздіксіз есепке алу келіп түскен және шығарылған қорлардың немесе жұмсалған шикізат пен материалдардың барлық номенклатурасының шоттарында егжей-тегжейлі көрсетуге негізделген. Есепті кезең ішінде белгілі бір қорлардың болуы мен қозғалысы, сатылған қорлардың (тауарлар мен дайын өнімнің) өзіндік құны туралы ақпарат жасалады. Жұмсалатын қорлардың құнын есепке алудың жоғарыда қарастырылған әдістері (ФИФО және т.б.) қорларды үздіксіз есепке алу үшін қолданылады.

Барлық номенклатура бойынша *қорларды үздіксіз есепке алуды* басқарушылық есепте жүргізуге болады, ал қаржылық есепте қорларды мерзімді есепке алуды қолдануға болады.

Қорларды қайта бағалау

Егер соңғысы өзіндік құннан төмен болса, сатудың ықтимал таза бағасы бойынша қайта бағалау ағымдағы материалдық активтердің әрбір түрі бойынша немесе біртекті активтер топтары бойынша жүргізіледі. Бұл жағдайда олар қорлардың мақсатына негізделген белгілі бір ережелерді сақтайды.

1. Егер олар сатуға арналған болса, онда есептеулер ағымдағы нарықтық сату бағалары негізінде жүзеге асырылады.

2. Егер олар жасалған шарттар бойынша сатуға арналған болса, онда есеп айырысулар шартты орындау үшін тағайындалған көлемде келісімшарттық бағалар бойынша жүргізіледі. Шарт бойынша қажетті қорлардан асатын қорлар ағымдағы нарықтық бағалар бойынша қайта бағаланады.

3. Егер олардың негізінде шығарылған дайын өнім өзіндік құнға тең немесе одан жоғары бағамен сатылса, шикізат пен материалдар қайта бағаланбайды. Егер мұндай сенімділік болмаса, шикізат пен материалдар олардың қалпына келтіру құны бойынша қайта бағаланады.

Қайта бағалау бойынша айырмашылық ол анықталған есепті кезеңдегі шығысқа есептен шығарылады. Егер қорлар болашақ есепті кезеңдерде активтерде қалатын болса, онда әрбір келесі кезеңде оларды жаңа ықтимал таза сату бағасы бойынша қайта бағалау жүргізіледі, ал жаңа есептік құн тауарлық-материалдық қорлардың өзіндік құнының аз мөлшерімен немесе қайта қаралған ықтимал таза сату бағасымен анықталады. Жаңа қайта бағалау бойынша құнның қалпына келуі есептілікте осы есепті кезеңде жұмсалған қорлар сомасының азаюы немесе басқа да ұқсас қорлар бойынша шығысқа есептен шығарылатын бағалар сомасының азаюы

ретінде көрсетіледі. Бұл ретте қайта бағалау сомаларын қорлардың бір жіктеу тобынан екіншісіне, мысалы, шикізат пен дайын өнімге ауыстыруға болмайды.

Қаржылық есептілік ескертпелерінде қорларды бағалау үшін қабылданған есеп саясатын ашу қажет. Сонымен қатар, қорлардың баланстық құны жіктеу топтары мен кіші топтар бойынша ашылады.

Бақылау сұрақтары

1. Қорларды бағалау үшін қандай әдістер қолданылады?
2. ҚЕХС сәйкес қандай әдіс қолданылмайды?
3. Тауарлық-материалдық қорларды есепке алудың қандай әдісі бағаның өсуімен ең көп пайда әкеледі?
4. Тауарлық-материалдық қорларды есепке алудың қандай әдісі баға төмендеген кезде ең көп пайда әкеледі?

Практикалық тапсырмалар

1. Компания автомобильдің бір моделін сатады. Есепті кезеңнің басында оның қорлары жоқ. Кезең ішінде компания 4 көлік сатып алады. Бағаның өсуі нәтижесінде автомобильдер оған шығын әкеледі: \$12000, \$13000, \$14000.

Оларды сатып алу ретімен \$15000. Компания 2 автокөлік сатады және тауарлық-материалдық құндылықтардың құнын бағалау үшін "ФИФО" әдісін қолданады. Есепті кезеңнің соңында тауарлық-материалдық құндылықтардың құны қандай және сату құны қандай?

2. "Факел" фирмасы негізгі тауар топтарының әдісін қолдана отырып, өзіндік құнының ең азы немесе сатудың таза құны бойынша қорлардың есебін жүргізеді. Бухгалтермен келесі ақпарат дайындалды:

Тауар топтары	Бастапқы құны, мың теңге	Сатудың таза құны мың теңге
А	42	20
Б	45	95
В	10	26
Г	50	25
Барлығы	294	200

Бухгалтерлік баланста тауарлық-материалдық қорлар бойынша қанша сома көрсетілуі керек?

3. Айдың соңындағы қаржылық жағдай туралы есеп үшін сатылған тауарлардың өзіндік құнын есептеуді орындаңыз, егер айдың басында 200 теңгеден 3000 бірлік тауар болса, 200 бірлік сатып алынды, сол бағамен сатылмаған тауарлар 50 бірлік қалды.

4. Компания өзінің алғашқы қызмет жылында 5,600 бірлік өнімді бірлігіне 21 доллардан сатып алды. Екінші жылы бұл өнімнің 6,000 бірлігі 24 долларына, ал үшінші жылы- 5,000 бірлік бағасы 30 доллардан сатып алынды. Компания жыл соңындағы соңғы қорлар 1,000 бірлік болуы керек деп санайды. Компания тауарларды өзіндік құнынан 100% үстеме бағамен сатады.

Талап етіледі:

1. Әр ФИФО әдісі мен ЛИФО әдісі үшін сатылған өнімнің өзіндік құнын және әрқайсысы үшін тауарлық-материалдық құндылықтардың құнын есептеңіз.
2. Сіз қандай қорытынды жасай аласыз?

Тест сұрақтары

1. Түгендеу-бұл активтер:
 - A) ұзақ мерзімді пайдалануға арналған;
 - B) қалыпты қызмет барысында пайдалануға немесе сатуға арналған;
 - C) құны 1000 АЕК-тен жоғары;
 - D) пайдаланбайтын және компания пайдаланбайтын.
2. Кәсіпорынға түскен кезде қорлар келесідей бағаланады:
 - A) әділ құн;
 - B) өзіндік құн;
 - C) нарықтық құн;
 - D) іске асырудың ықтимал таза құны.
3. Қорларды бағалау келесідей жүргізілуі керек:
 - A) екі шаманың ең азы: өзіндік құн және таза сату құны;
 - B) егер ол өткізу құнынан жоғары болса, өзіндік құн;
 - C) таза сату құны, егер ол өзіндік құннан жоғары болса;
 - D) тарихи құн.
4. Қорларды сатып алуға арналған шығындар құрамына енгізілмейді:
 - A) сатып алу бағасы;
 - B) өтелетін салықтар;
 - C) дайын өнімді сатып алуға жатқызылатын көлік шығыстары;
 - D) импорттық баждар.
5. Тауарлық-материалдық қорларды сатып алу кезінде пайда болған бағамдық айырмашылықтарды тауарлық-материалдық құндылықтардың құнына қосуға бола ма:
 - A) иә, әрқашан;
 - B) жоқ, мүмкін емес;
 - C) үлкен девальвация жағдайында мүмкін;
 - D) бұл мәселе компанияның есеп саясатымен реттеледі;
 - E) С және В.
6. Қайта өңдеу шығындарына тұрақты үстеме өндірістік шығыстарды бөлу мыналарға негізделеді:

- A) қалыпты жағдайда жұмыс істеген кезде компанияның өндірістік қуаттылығы.
- B) қайта өңдеуге арналған жабдықтың құны.
- C) еңбекақы төлеу қорын компанияның өндірістік және өндірістік емес бөлімшелері арасында бөлу.
- D) басқа базада.
7. Ауыспалы өндірістік үстеме шығындар өнімнің өзіндік құнына бөлінеді:
- A) өндірістік қуаттарды нақты пайдалану.
- B) өндірістік қуаттарды жоспарлы пайдалану.
- C) максималды өндірістік қуат.
- D) дұрыс жауап жоқ.
8. Сіз келесі мәлімдемемен келісесіз бе: "консигнаторда консигнацияланатын тауарлық-материалдық құндылықтар оның соңғы қорларына жатпауы керек":
- A) иә;
- B) жоқ.
9. Сіз келесі тұжырыммен келісесіз бе: "жоғары инфляция кезеңінде ФИФО әдісі әдетте орташа өлшенген құн әдісіне қарағанда жоғары пайда әкеледі":
- A) иә;
- B) жоқ.
10. Тауарлық-материалдық құндылықтардың құны төменде көрсетілген барлық позицияларды қамтуы мүмкін, тек:
- A) тауарларды сатып алуға байланысты қосылған құн салығы;
- B) тасымалдау кезіндегі сақтандыру құны;
- C) сатушы үшін жеткізу құны;
- D) тауарды сатып алу кезінде төленген баждар.
11. ФИФО әдісін қолданған кезде қорлардың қалдығы (қоймада) мыналардан тұрады:
- A) соңғы сатып алынған тауарлар;
- B) бірінші кезекте сатып алынған тауарлар;
- C) бірлігі үшін ең жоғары құны бар тауарлар;
- D) бірлігі үшін ең төмен құны бар тауарлар.
12. Нақты сәйкестендіру әдісі бағалау үшін ең жақсы түрде қолданылады:
- A) қорлардың өзара алмастырылмайтын баптары;
- B) қорлардың өзара алмастырылатын баптары.
13. Өндірістің төмен деңгейі кезінде өнімнің әрбір бірлігіне жатқызылатын тұрақты үстеме шығыстардың сомасы:
- A) өседі.
- B) азаяды;
- C) өзгеріссіз қалады және айырмашылық ағымдағы кезеңнің шығыны ретінде танылады;
- D) өзгеріссіз қалады және айырмашылық болашақ кезеңнің шығыны ретінде танылады.
- E) A және C.

14. Егер өндіріс процесінің нәтижесінде елеусіз жанама өнім пайда болса, онда:

A) ол таза сату құны бойынша бағаланады және негізгі өнімнің өзіндік құнынан алынады;

B) оның құны негізгі өнімнің құнына толығымен қосылады;

C) оның құны ағымдағы жылдың шығындарына есептен шығарылады;

D) оның құны өткен жылдардағы шығындарға есептен шығарылады.

15. Бөлшек сауда құнын өлшеу әдісі қолданылады:

A) кірістіліктің шамамен бірдей пайызымен жоғары айналымдағы қорлардың үлкен санының құнын өлшеу және олар үшін есептен шығару құнын есепке алудың басқа әдістерін қолдану іс жүзінде мүмкін емес;

B) дайын өнімнің әрбір объектісінің рентабельділік деңгейіне қарамастан, бөлшек сауда желісіндегі барлық қорлардың құнын өлшеу;

C) барлық өндірістік кәсіпорындарда қорларды сату құнын өлшеу;

D) дұрыс жауап жоқ;

E) A және C.

Тақырып 4. Негізгі құралдарды есепке алу

Есебі:

ҚЕХС 16 стандартының мазмұнымен танысып, оның терминологиясын меңгеру;
негізгі құралдарды тану критерийлерін білу;
негізгі құралдарды бастапқы бағалаудың мәнін түсіну;
амортизацияның қандай мақсаттармен есептелетінін түсіндіріңіз және амортизацияны есептеу әдістерін дұрыс қолдана біліңіз;
ағымдағы және күрделі шығындардың айырмашылықтарын түсіну;
негізгі құралдарды тануды тоқтату шарттарын білу;
инвестициялық меншікке қатысты 40 ҚЕХС стандартының талаптарын сипаттау және қолдану.

Негізгі құралдардың түсінігі мен құрамы

Негізгі құралдар (мүлік, машиналар мен жабдықтар) ҚЕХС16 стандартында тауарлар мен қызметтерді өндіру немесе сату үшін, әкімшілік-басқару мақсаттары үшін немесе пайдалы пайдалану мерзімі жылдық есепті кезеңнен асатын жалға беру үшін қажетті материалдық активтер ретінде айқындалады.

Стандарт орман алқаптарын және табиғатты пайдаланудың басқа да қалпына келтірілетін объектілерін, минералдық қазбаларға және ұқсас қалпына келтірілмейтін табиғи ресурстарға құқықтарды есепке алу мен есептілікке, оларды іздеуге және өндіруге қолданылмайды.

Негізгі құралдарға экономикалық қызметте пайдалы болатын және болашақта ұйымға кейбір экономикалық пайда әкелетін материалдық активтердің сенімді белгіленген құны кіреді. Егер экономикалық пайда айқын болмаса, онда жекелеген объектілерді сатып алуға арналған шығыстар материалдық активтер ретінде танылмайды және есепті кезеңнің пайдасын азайтуға арналған шығысқа есептен шығарылады.

Негізгі құралдар объектілерін салуға және сатып алуға инвестициялар барлық пайда мен тәуекелдер ұйымға өткен кезде, яғни объект пайдалануға қабылданғаннан немесе оның ұйымға түскеннен кейін ғана материалдық активтер деп танылады. Стандарт негізгі құралдарға қызмет көрсетуге арналған қосалқы бөлшектердің, арматуралардың және жабдықтардың көпшілігі ағымдағы материалдық активтер ретінде қарастырылуы керек екенін мойындайды. Ірі қосалқы бөлшектер, резервтік жабдықтар, сондай-ақ белгілі бір объектіге қызмет көрсетуге арналған бөлшектер мен жабдықтар негізгі құрал ретінде қарастырылуы мүмкін. Шағын құрылғыларды, шаблондарды, мөртабандарды және басқа да ұқсас нысандарды бір есептік жазбаға біріктіруге болады. Әр түрлі пайдалы қызмет мерзімі бар ірі объектілердің агрегаттары тәуелсіз объектілер ретінде, мысалы, ұшақ және оның қозғалтқыштары, ғимарат және оның астындағы жер ретінде бөлек ескерілуі керек.

Экологиялық қауіпсіздікті және қоршаған ортаны қорғауды қамтамасыз ету үшін сатып алынған негізгі құралдар, әрине, экономикалық пайда әкелмейді, бірақ

компанияның басқа материалдық активтерінен қосымша пайда алуға ықпал етеді. Сондықтан оларды негізгі құралдар ретінде тануға және ескеруге болады, бірақ оларды сатып алу тиісті өнімдерді сатудан түскен кірістер арқылы өтелген кезде ғана. Табиғатты қорғау объектілерін сатып алу, егер оларды сатып алу және пайдалану тиісті өнімді тиімсіз сатуға әкеп соқтырса, ақталмайды.

Негізгі құралдарды бағалау және қайта бағалау

Негізгі құралдардың нақты құны объектіні актив ретінде тануға негіз болып табылады. Ол осы ұйымда алғаш рет есепке алынған объектіні бағалауға қызмет етеді.

Объектінің нақты құны сатып алу бағасын, импорттық баждарды және өтелмейтін сатып алу салықтарын, объектіні жұмыс жағдайына келтіру бойынша кез- келген басқа тікелей шығындарды қамтиды. Кез- келген сауда жеңілдіктері нақты құнынан шегеріледі. Әкімшілік-басқарушылық үстеме шығыстар, егер олар оны сатып алуға және жұмыс жағдайына жеткізуге тікелей қатысы бар екендігі дәлелденбесе, объектінің нақты құнына енгізілмейді.

Ұйым өзі үшін өндірген немесе салған негізгі құралдар объектілерінің құны тараптан сатып алынған объектілер сияқты қағидаттар бойынша бағаланады. Бұл нысандар өндірістің нақты құны бойынша бағаланады. Кез-келген пайда, сондай-ақ материалдардың, еңбектің және басқа ресурстардың артық шығындары алынып тасталады.

Несиеге негізгі құралдарды сатып алу несиеге пайыздарды капиталдандыру туралы мәселе туғызады. ҚЕХС-23 "Қарыздар бойынша шығындар" сәйкес кредит үшін пайыздар капиталдандырылуы мүмкін, яғни негізгі құралдар объектілерінің нақты құнына енгізілуі мүмкін. Бірақ пайыздық капиталдандыру нысан мақсатына сай пайдалануға дайын болғаннан кейін тоқтатылады.

Негізгі құралдардың баланстық құны үкіметтен алынған субсидиялар сомасына олардың нақты құнынан аз болуы мүмкін.

Негізгі құралдардың айырбасталатын объектілерін бағалау осы операцияда төленген немесе алынған ақша қаражатының сомасын қосу немесе алып тастау арқылы берілген активтің баланстық құны бойынша жүзеге асырылады. Мұндай айырбастау операцияларындағы пайда да, залал да анықталмайды. Егер әділ құны бойынша алынған объект берілгеннен арзан болған жағдайда, берілген активтің құны азаяды және алынған объект осы азайтылған құн бойынша есепке алынады. Құнның азаю сомасы есепті кезеңде пайданың азаюына есептен шығарылады.

Стандарт негізгі құралдарды *қайта бағалаудың* екі тәсілін қарастырады. Ең бастысы, негізгі құралдар есептелген амортизацияны шегергендегі бастапқы құны бойынша ескерілуі керек. Қайта бағалау осы объект үшін өтелетін сома оның баланстық құнынан төмен болған кезде ғана мүмкін болады. Құнын төмендету сомасы осы есепті кезеңнің шығысы деп танылады.

Баламалы тәсіл-негізгі құралдар баланстық құны есепті күндегі әділ бағалаудан айтарлықтай ерекшеленбеуі үшін қайта бағалау күніндегі әділ құн

(әдетте нарықтық құнды білдіреді) бойынша жүйелі түрде қайта бағалануы керек. Қайта бағалау күніне жинақталған амортизация сомасын түзету де жүзеге асырылады. Қайта бағалау нәтижесінде объектінің баланстық құнының ұлғаюы капитал шотында көрсетіледі. Қайта бағалау нәтижесінде объектінің баланстық құнының төмендеуі шығысқа есептен шығарылады және есепті пайда сомасын азайтады. Қайта бағалау кезінде құнның ұлғаю сомасы осы объектіні қайта бағалау кезінде шығысқа бұрын есептен шығарылған бөлігінде кіріс ретінде танылуға тиіс. Капиталды есепке алу бөліміне енгізілген қайта бағалаудың оң нәтижесі ол іске асырылған кезде тікелей бөлінбеген пайда шотына есептен шығарылуы мүмкін. Бұл операция кірістер мен шығыстар туралы есеп беруді қажет етпейді.

Кез-келген объектінің немесе негізгі құралдар объектілері тобының баланстық құны, егер ол өтелетін сомадан артық болып табылса, азаюы және егер ол бұрын жүргізілген қайта бағалау нәтижелеріне қарсы капитал шотына есептен шығарылмаса, ағымдағы есепті кезеңде шығысқа есептен шығарылуы тиіс.

Баланстық құнның жай-күйін және оны өтеу қабілетін бақылау әрбір есепті кезеңде жүргізілуге тиіс. Объект құнының азаюына әкеп соққан мән-жайлар өзгерген немесе осы объект бойынша өтелетін сома ұлғайған жағдайда, осы мән-жайлар анықталған есепті кезеңде объектіні жете бағалау қажет.

Негізгі құралдарды қалпына келтіру және шығару

Негізгі құралдарды, әсіресе машиналар мен жабдықтарды іске қосу және есепке алу оларды қолайлы жұмыс жағдайында ұстау үшін қосымша шығындарды талап етеді. Бұл шығындар бухгалтерлік есепте:

- а) капиталдандырылады және негізгі құралдардың бастапқы құнын арттырады;
- б) есепті кезеңнің шығыстары ретінде есептен шығарылады;
- в) негізгі құралдардың белгілі бір объектілерін ауыстыруға арналған шығыстарды білдіреді.

Негізгі құралдардың жұмыс істеп тұрған объектілеріне жөндеу шығындары мен басқа да шығындар бастапқы есептелген өнімділікті арттырған немесе объектінің айтарлықтай жай-күйін жақсартқан кезде капиталдандырылуы және активтердің баланстық құнына қосылуы мүмкін.

Бұл объектінің модификациясы мен модернизациясы, объектінің күйіне түбегейлі өзгерістер енгізетін ірі күрделі жөндеу. Мысалы, ғимаратты қайта құру немесе аяқтау, оны қосымша ыңғайлылықпен жабдықтау; машинаның бөлшектері мен тораптарын түбегейлі жаңа, өнімнің сапасы мен оператордың өнімділігін едәуір арттыратын ауыстыру.

Машинаны жұмысқа жарамды күйде ұстау үшін техникалық қызмет көрсету және жөндеу шығындарын олар пайда болған есепті кезеңде капиталдандыруға және шығысқа есептен шығаруға болмайды.

Жеке есепке алу объектісі болып табылатын жағдайларда өз ресурсын әзірлеген ұшақ қозғалтқыштарын ауыстыру шығындары, мысалы, негізгі құралдардың жаңа объектілерін сатып алу шығындарын білдіреді, ал пайдаланылған қозғалтқыштар шығынға есептен шығарылады немесе жауапкершілігі аз өндірістік операцияларда пайдалану үшін сатылады.

Негізгі құралдардың шығуы. Негізгі құралдар объектілерінің шығуы және есептен шығарылуы оны бұдан былай пайдаланбау туралы шешім қабылданған және оның шығуынан, мысалы, сату, айырбастау немесе жалға беруден қандай да бір экономикалық пайда күтуге болмайтын жағдайда жүргізіледі.

Шығуға арналған пайдаланылмаған негізгі құралдар екі мәннің қайсысы аз екеніне байланысты баланстық құны бойынша немесе ықтимал сату бағасы бойынша ескерілуі керек. Таза түсімдер сомасы мен объектінің баланстық құны арасындағы айырма, яғни оны шығару немесе өткізу кезінде туындайтын жинақталған амортизациялық аударымдары шегергендегі оның қалдақ құны есепті кезеңнің пайдасы немесе шығыны ретінде көрсетіледі.

Бір негізгі құралды екіншісіне айырбастау операцияларында пайда немесе залал болмайды.

Есеп беруде ақпаратты ашу

Қаржылық есептілікке ескертулерде ақпаратты ашу негізгі құралдардың түрлері бойынша жүзеге асырылады. Стандарт негізгі құралдарды пайдалану түрі мен тәсілі бойынша кем дегенде келесі топтарға біріктіруді көздейді: жер учаскелері, жер және ғимараттар, жабдықтар, кемелер, ұшақтар, автокөлік құралдары, жиһаз және басқа керек-жарақтар, әкімшілік үй-жайлардың жабдықтары.

Амортизациялық аударымдар шегерілгенге дейін баланстық құнды бағалау тәсілдері ашылады. Қаржылық есептілікке ескертулерде мыналарды көрсету қажет:

- объектілер бойынша өтелетін соманы есептеу кезінде күтілетін ақша ағындары дисконтталады ма;
- негізгі құралдарды қолдану процесінде бұзылған табиғи ресурстарды және қоршаған табиғи ортаны қалпына келтіруге арналған шығындарды есепке алу тәртібі;
- кепілге салынған негізгі құралдардың құны және оларға меншік құқығын шектеу немесе олардың құнын анықтау;
- негізгі құралдар объектілерін салуға жұмсалатын шығындар сомасы және негізгі құралдарды сатып алу операциялары бойынша міндеттемелер сомасы;
- пайдаланылмайтын объектілердің баланстық құны, кем дегенде уақытша, оның ішінде есептен шығаруға, сатуға, шығарудың басқа да нысандарына арналған объектілердің баланстық құны;
- амортизацияланатын құны толық өтелген шаруашылық қызметте пайдаланылатын объектілердің амортизациялық аударымдарын шегермей баланстық құны.

Негізгі құралдардың амортизациясы

Амортизацияланатын активтер әр түрлі ұйымдардың мүлкінің едәуір бөлігін құрайды, сондықтан амортизациялық саясат кез-келген ұйымның қаржылық жағдайы мен қаржылық нәтижелеріне айтарлықтай әсер етуі мүмкін.

Амортизация активтің амортизацияланатын құнын оның пайдалы қолдануының есептелген мерзіміне бөлу ретінде қарастырылады, тікелей немесе жанама түрде кезеңдегі таза пайдаға немесе шығынға жатады.

Амортизацияланатын активтер бір есепті жылдан астам уақыт бойы пайдаланылатын, бірақ сонымен бірге пайдалы қолдану мерзімі шектеулі және тауарлар мен қызметтерді өндіру және сату, жалға беру немесе әкімшілік мақсаттар үшін қызмет ететін объектілер ретінде анықталады.

Егер қандай да бір актив өндірісте, саудада немесе басқаруда тікелей немесе жанама түрде пайдаланылмаса, резервтік объект болып табылмаса және жалға берілмесе, оны айналым қорларының құрамында ескеріп, ағымдағы есепті кезеңнің шығыстарына сатуға немесе есептен шығаруға тиіс.

Амортизацияланатын объектіні пайдалы пайдалану мерзімі оның күтілетін пайдалы қолдану мерзімімен (оның қызмет ету мерзімімен) немесе оны қолдану арқылы алынуы болжанатын өнімнің немесе басқа да пайдалы объектілердің санымен айқындалады.

Қолдану кезеңі осы объектінің күтілетін физикалық немесе моральдық тозуы, сондай-ақ оны пайдалануға құқықтық және өзге де шектеулер негізге алына отырып есептелуге жатады.

Әдетте, амортизацияланатын объектілердің қызмет ету мерзімін әкімшілік бұрынғы ұқсас объектілерді пайдалану тәжірибесі бойынша анықтайды. Егер қандай да бір активке қатысты тәжірибе болмаса, оның қызмет ету мерзімін өндірушінің деректері, басқа ұйымдардың тәжірибесі, пайдаланудың нақты шарттары: қолдану қарқындылығы; жұмыс ауысымдарының саны, болжамды жөндеу және қызмет көрсету бағдарламасы негізінде тиісті мамандар айқындайды.

Көбінесе нақты пайдалану мерзімі физикалық тозу мерзімінен қысқа болады. Бұл моральдық тозу факторларын ескеруге байланысты.

Оның ішінде өндіріс техникасы мен технологиясының күтілетін өзгерістерімен, өнім сапасына қойылатын талаптардың жоғарылауымен, нарықтағы осы тауарға сұраныстың төмендеуімен, объектіні жалға алу мерзімінің аяқталуымен, басқа да заңды шектеулермен.

Стандарт жекелеген объектілер мен амортизациялық активтер топтары бойынша амортизациялық аударымдардың қызмет ету мерзімдері мен нормаларын, егер пайдаланудың нақты шарттары бұрын орындалған амортизация мерзімдері мен нормаларының есептеулерінде қабылданғандардан айтарлықтай өзгеше болса, мерзімді қайта қарауды талап етеді.

Өзгертілген амортизациялық нормалар қызмет мерзімдерін қайта қарау жүргізілген есепті жылы қолданыла бастайды және егер қажет болса, мерзімдерді келесі қайта қарауға дейін барлық кейінгі кезеңдерде қолданыла береді.

Амортизация мерзімдері мен нормаларын өзгерту нәтижелері осындай өзгеріс болған кезеңдегі қаржылық есептілікке ескертпелерде ашылады.

Баламалы тәсіл-негізгі құралдар баланстық құны есепті күндегі әділ бағалаудан айтарлықтай ерекшеленбеуі үшін қайта бағалау күніндегі әділ (нақты) құн (әдетте нарықтық құнды білдіреді) бойынша жүйелі түрде қайта бағалануы керек. Қайта

бағалау күніне жинақталған амортизация сомасын түзету де жүзеге асырылады. Қайта бағалау нәтижесінде объектінің баланстық құнының ұлғаюы капитал шотында көрсетіледі.

Қайта бағалау нәтижесінде объектінің баланстық құнының төмендеуі шығысқа есептен шығарылады және есепті пайда сомасын азайтады. Қайта бағалау кезінде құнның ұлғаю сомасы осы объектіні қайта бағалау кезінде шығысқа бұрын есептен шығарылған бөлігінде кіріс ретінде танылуға тиіс.

Капиталды есепке алу бөліміне енгізілген қайта бағалаудың оң нәтижесі ол іске асырылған кезде тікелей бөлінбеген пайда шотына есептен шығарылуы мүмкін. Бұл операция кірістер мен шығыстар туралы есеп беруді қажет етпейді.

Кез- келген объектінің немесе негізгі құралдар объектілері тобының баланстық құны, егер ол өтелетін сомадан артық болып табылса, азаюы және егер ол бұрын жүргізілген қайта бағалау нәтижелеріне қарсы капитал шотына есептен шығарылмаса, ағымдағы есепті кезеңде шығысқа есептен шығарылуы тиіс.

Баланстық құнның жай-күйін және оны өтеу қабілетін бақылау әрбір есепті кезеңде жүргізілуге тиіс. Объект құнының азаюына әкеп соққан мән-жайлар өзгерген немесе осы объект бойынша өтелетін сома ұлғайған жағдайда, осы мән-жайлар анықталған есепті кезеңде объектіні жете бағалау қажет.

Негізгі құралдарды қалпына келтіру және шығару

Негізгі құралдарды, әсіресе машиналар мен жабдықтарды іске қосу және есепке алу оларды қолайлы жұмыс жағдайында ұстау үшін қосымша шығындарды талап етеді. Бұл шығындар бухгалтерлік есепте:

а) капиталдандырылады және негізгі құралдардың бастапқы құнын арттырады;
б) есепті кезеңнің шығыстары ретінде есептен шығарылады;
в) негізгі құралдардың белгілі бір объектілерін ауыстыруға арналған шығыстарды білдіреді.

Негізгі құралдардың жұмыс істеп тұрған объектілеріне жөндеу шығындары мен басқа да шығындар бастапқы есептелген өнімділікті арттырған немесе объектінің айтарлықтай жай-күйін жақсартқан кезде капиталдандырылуы және активтердің баланстық құнына қосылуы мүмкін. Бұл объектінің модификациясы мен модернизациясы, объектінің күйіне түбегейлі өзгерістер енгізетін ірі күрделі жөндеу.

Мысалы, ғимаратты қайта құру немесе аяқтау, оны қосымша ыңғайлылықпен жабдықтау; машинаның бөлшектері мен тораптарын түбегейлі жаңа, өнімнің сапасы мен оператордың өнімділігін едәуір арттыратын ауыстыру.

Машинаны жұмысқа жарамды күйде ұстау үшін техникалық қызмет көрсету және жөндеу шығындарын олар пайда болған есепті кезеңде капиталдандыруға және шығысқа есептен шығаруға болмайды.

Жеке есепке алу объектісі болып табылатын жағдайларда өз ресурсын әзірлеген ұшақ қозғалтқыштарын ауыстыру шығындары, мысалы, негізгі құралдардың жаңа объектілерін сатып алу шығындарын білдіреді, ал пайдаланылған қозғалтқыштар шығынға есептен шығарылады немесе жауапкершілігі аз өндірістік операцияларда пайдалану үшін сатылады.

Негізгі құралдардың шығуы. Негізгі құралдар объектілерінің шығуы және есептен шығарылуы оны бұдан былай пайдаланбау туралы шешім қабылданған және оның шығуынан, мысалы, сату, айырбастау немесе жалға беруден қандай да бір экономикалық пайда күтуге болмайтын жағдайда жүргізіледі.

Шығуға арналған пайдаланылмаған негізгі құралдар екі мәннің қайсысы аз екеніне байланысты баланстық құны бойынша немесе ықтимал сату бағасы бойынша ескерілуі керек.

Таза түсімдер сомасы мен объектінің баланстық құны арасындағы айырма, яғни оны шығару немесе өткізу кезінде туындайтын жинақталған амортизациялық аударымдарды шегергендегі оның қалдық құны есепті кезеңнің пайдасы немесе шығыны ретінде көрсетіледі. Бір негізгі құралды екіншісіне айырбастау операцияларында пайда немесе залал болмайды.

Амортизациялық аударымдар әрбір есепті кезеңде амортизацияланатын объектінің бүкіл есептік қызмет мерзімі ішінде жүргізіледі. Амортизациялық аударымдар осы объектінің амортизацияланатын құны толық өтелгеннен кейін тоқтатылады.

Соңғысы сатып алудың нақты құнымен немесе сатып алудың нақты құнын алмастыратын басқа мәнмен анықталады (мысалы, жеке өндіріс құны немесе объектінің артық бағаланған құны).

Ұйым әкімшілігі белгілі бір амортизацияланатын объектіні немесе амортизацияланатын активтердің біртекті тобын амортизациялау әдісін дербес таңдайды.

Стандарттың жаңа редакциясында, егер бұл негізді қажеттілік болса, ұйым жыл сайын амортизация әдістерін қайта қарауға міндеттенеді. Осындай өзгерістер жүргізілген есепті кезеңде қаржылық есептілікке ескертпелерде өзгерістің сипатын, оның себептерін және бұрын қолданылған әдіспен салыстыра отырып ауытқулардың сандық көрсеткіштерін ашу керек.

Онда орналасқан жер мен ғимараттар бір мәміле нәтижесінде бір объект ретінде сатып алынған жағдайларда да әртүрлі амортизацияланатын объектілер ретінде танылады. Жердің қызмет ету мерзімі шексіз, сондықтан оны пайдалану мерзімі заңды немесе басқа негіздер бойынша шектелген жағдайларды қоспағанда, әдетте амортизацияланбайды.

Ғимараттарға келетін болсақ, олардың пайдалану мерзімі шектеулі және міндетті амортизацияға жатады. Ғимарат тұрған жер құнының өсуі осы ғимарат бойынша жүргізілетін амортизациялық аударымдардың нормасы мен сомасына ешқандай әсер етпейді.

Кез-келген амортизацияланатын актив бойынша тұрақты амортизациялық аударымдар әрбір есепті кезеңде, тіпті активтің нақты құны қазіргі уақытта оның баланстық құнынан асып кеткен кезде де жүргізіледі. Қайта сату үшін сатып алынған жер, өзге де жылжымайтын мүлік "Қорлар" ҚЕХС-2-де жазылған қағидалар бойынша айналым қорлары ретінде есепке алынады.

Негізгі құралдар объектілерінің амортизацияланатын құны қалдық (тарату) құнына азайтылған баланстық құн бойынша айқындалады. Объектінің *тарату құны*,

егер ол елеулі болса, сатып алу және пайдалану басталған күні айқындалады және кейіннен осы объектінің бағасы өзгерген кезде нақтыланбайды.

Бірақ егер ұйым негізгі құралдарды бағалаудың балама әдісін қолданса, онда объектілер жинақталған амортизацияны шегергенде әділ құны бойынша қайта бағаланады, жою құнының жаңа бағасы объектіні қайта бағалағаннан кейін белгіленеді.

Негізгі құралдарға кіретін машиналар, жабдықтар, басқа мүліктер көп жағдайда пайдалы қызмет мерзімінің соңында бөлшектеуге және алып тастауға белгілі бір және өте маңызды шығындарды талап етеді. Мұндай шығыстардың мөлшері объектіні пайдаланудың басында анықталады.

Олар объектінің қызмет ету мерзімі ішінде екі тәсілдің бірін қолдану арқылы өтеледі:

1) бөлшектеуге арналған шығыстар объектінің қалдық (тарату) құнынан шегеріледі және осылайша оның амортизацияланатын құнын ұлғайтады және жинақталған амортизацияда олар объектіні пайдалану мерзімінің соңында есептен шығарылуы мүмкін қандай да бір резервтік соманы жасайды;

2) бөлшектеуге арналған шығыстар осы объектінің бүкіл қызмет ету мерзімі ішінде жыл сайын осы соманың бір бөлігін әрбір есепті кезеңнің шығыстарына қосу жолымен резервке қойылады. Объектінің қызмет ету мерзімінің соңында бөлшектеуге арналған шығыстар, басқа да тарату шығыстары есептелген резервпен немесе өзіне қабылданған міндеттемемен стандарт түсіндірілгендей өтеледі.

Амортизацияланатын объектінің пайдалы қызмет мерзімі, демек, оның амортизация нормасы: объектіні жаңғырту; жөндеу саясатындағы өзгерістер; нарық конъюнктурасы, объектіні нақты физикалық тозудан бұрын сату болжанатын экономикалық саясаттың өзгеруі; техникалық және технологиялық өзгерістер әсерінен қайта қаралуы мүмкін.

Пайдалы қызмет мерзімдерін қайта қарауға байланысты және басқа да себептер бойынша амортизацияны есептеу әдісі қайта қаралуы және өзгертілуі мүмкін. Бұл ретте ағымдағы және болашақ есепті кезеңдер үшін амортизацияланатын құнның және амортизация нормасының өзгеруі мүмкін.

Ұйымдар амортизациялық аударымдарды ретке келтіру үшін бірнеше есепті кезеңге барлық амортизацияланатын мүлік бойынша амортизациялық жоспарды әзірлейді және бекітеді, оған (кем дегенде) мынадай көрсеткіштер енгізіледі:

- амортизацияланатын мүлікке енгізілген күні;
- амортизацияның болжамды мерзімі;
- болжамды тарату құны;
- амортизацияланатын құн;
- амортизация нормасы (жылдық және айлық);
- амортизациялық аударымдар (жылдық және айлық);
- амортизацияланатын құнның толық өтелуіне байланысты

амортизациялық аударымдар тоқтатылатын ай.

Амортизациялық жоспар негізгі құралдардың қозғалысын талдамалық бухгалтерлік есепке алу негізінде жекелеген объектілер бойынша нақтыланады.

Негізгі құралдарды амортизациялау әдістері. ҚЕХС-16 амортизациялық аударымдардың мүмкін әдістерін көрсетеді. Оларға біркелкі есептеу әдісі, қалдықты азайту әдісі және өнім сомасы әдісі жатады. Біркелкі есептеу әдісі Қазақстанда амортизацияның "сызықтық" әдісі ретінде белгілі.

1) *Амортизацияның сызықтық әдісі.* Амортизациялық аударымдар нормасы амортизация мерзіміне қарай айқындалады. Ай сайынғы норма объектінің амортизацияланатын құны толық өтелгенге дейін әрбір ай үшін амортизациялық аударымдар сомасын біркелкі есептеу үшін қолданылады. Әдістің кемшілігі-амортизацияланатын кезеңнің басында және соңында аударымдар сомасының тең дәрежеде болуы, сондай-ақ объектіні пайдалану кезеңі оның амортизациялық кезеңінен асып кетуі. Машиналар мен жабдықтарды пайдаланудың бастапқы кезеңінде олардың қайтарымы әлдеқайда жоғары деп болжау табиғи нәрсе, бұл амортизация әдісінде ескерілуі керек.

2) *Амортизацияланатын құн қалдығының төмендеуінің сызықтық емес әдісі.* Амортизациялық аударымдар нормасы екі немесе одан да көп есеге ұлғаяды және амортизациялық аударымдардың жылдық сомасын есептеу үшін қолданылады.

Әрбір келесі жылы объектінің амортизациялық құны жинақталған амортизациялық аударымдар сомасына азаяды. Амортизациялық аударымдардың жылдық сомасы амортизация нормасын осы жылға есептелген объектінің амортизациялық құнына көбейту арқылы белгіленеді. Ай сайынғы амортизациялық аударымдар олардың жылдық сомасын 12-ге бөлумен айқындалады.

Мысал. Амортизацияланатын құны - 1500 мың теңге. Бекітілген амортизация нормасы-жылына 8%. Амортизацияның қалыпты мерзімі - 12,5 жыл. Амортизация нормасын арттыру: А нұсқасы - 2,5 есе; Б нұсқасы - 5 есе (кесте 12-ні қараңыз).

Кесте 12 - Амортизацияланатын құн қалдығының төмендеуінің сызықтық емес әдісі

Жыл	А нұсқасы			Б нұсқасы		
	Амортизацияланатын құн	Амортизация нормасы,%	Жылдық амортизация сомасы. Есеп	Амортизацияланатын құн	Амортизация нормасы,%	Жылдық амортизация сомасы. Есеп
1	155	20	300	1500	40	600
2	1200	20	240	900	40	360
3	960	20	192	540	40	216
4	768	20	154	324	-	162
5	614	20	123	162	-	162
6	491	-	123			
7	368	-	123			
8	245	-	123			
9	122	-	122			
Барлығы	1500			1500		

Төмендейтін қалдық әдісі амортизация мерзімінің ұзақтығына қарамастан, амортизацияланатын объектінің құны толығымен өтелмейтіндігімен ерекшеленеді. Сондықтан соңғы бірнеше есепті кезеңде біркелкі есептеу әдісіне көшу керек. Баланстың төмендеу әдісінің математикалық формуласы жыл сайынғы амортизация мөлшерлемесін (%- бен) табуға мүмкіндік береді, оны қолдана отырып, объектінің берілген жою құнына тең қалдық құнға шығуға болады. Белгілі бір жылдың соңында t негізгі құралдардың қалдық құны (амортизацияланбаған) формула 2 бойынша есептелуі мүмкін:

$$Y = x (1 - k)^t \quad (2)$$

мұндағы y - берілген жылдың соңындағы объектінің қалдық құны t ;

x - негізгі құралдар объектісінің бастапқы құны;

k - өтеу коэффициенті (амортизацияны есептеудің жылдық нормасы, бірлік үлесінде).

Берілген формуладан k өтеу коэффициентін есептеуге болады.

3) *Өнім сомасының (өнімділіктің) әдісі* әдетте өнімділіктің заттай көрсеткіштерінде белгіленеді. Мысалы, бастапқы құны 12 млн. теңге болатын автомат бар., белгіленген қызмет мерзімі шамамен 8 жыл, тарату құны шамалы және есепке алынбайды. Машинаның өнімділігі сағатына 120 өнімді құрайды. Техникалық қызмет көрсету мен қайта реттеуді ескере отырып, машина жылына 250 күн, күніне 12 сағат жұмыс істейді деп болжануда. Жыл ішінде машина шығара алады: $250 \times 12 \times 120 = 360$ мың өнім. Оның құнын өтеудің жыл сайынғы сомасы 1,5 млн теңгені құрайды. $(12:8)$. 1 мың бұйымға амортизация нормасы (жылдық): $1500000: 360 = 4166$ теңге болып белгіленуі мүмкін.

Тоқсан ішінде 8×1560 өнім шығарылды. Автомат бойынша амортизациялық аударымдардың сомасы: $81560 \times 4166 = 339779$ теңгені құрайды.

Өнім сомасының әдісі есепті кезеңдегі амортизация сомасы өнімділікке немесе негізгі құралдардың объектісін физикалық пайдаланудың басқа көрсеткішіне байланысты деп болжайды.

Мүлікті жалға алу

Мүлікті жалға алу жөніндегі операцияларды есепке алу және қаржылық есептілікте көрсету 17 "жалдау" ҚЕХС-мен реттеледі.

Негізгі мәселе келісімшарттың құқықтық нысанына және басқа да құқықтық қатынастарға қарамастан, жалдау қатынастарын қаржылық жалдау және операциялық жалдау бойынша жіктеу болып табылады. Қаржылық және операциялық жалға берудің жіктелуі операцияның сипатымен анықталады және жалға берілетін мүлікті иеленуге байланысты тәуекелдер мен экономикалық пайда жалға берушіден жалға алушыға қаншалықты ауысатынына байланысты. Жалға алу қаржылық тұрғыдан жіктеледі, егер ол барлық тәуекелдер мен экономикалық

пайданы жалға алушыға берсе. Операциялық жалдау, керісінше, жалға алынған мүлікті иеленуге байланысты барлық тәуекелдер мен экономикалық пайдаға төзбейді.

Жалдау жіктемесі жалдау операциясының басында жасалады және көбінесе жалға алушы мен жалға беруші үшін бірдей, өйткені ол бірыңғай келісімшарт бойынша жүзеге асырылады. Қаржылық жалдау нысаны, егер жалдау қатынастары келесі талаптардың біріне сәйкес келсе пайда болады: жалдау мерзімі жалға алынған мүліктің пайдалы қызмет ету мерзіміне сәйкес келеді немесе өте жақын; бүкіл жалдау кезеңіндегі жалдау ақысының мөлшері Жалға алынған мүліктің құнынан асады немесе оған жақын; меншік жалдау мерзімінің соңында жалға алушыға өтеді; жалдау шартында жалға алушының жалға алынған мүлікті жалдау мерзімінің соңында немесе жалдау мерзімінің кез келген басқа нүктесінде әділ бағадан әлдеқайда төмен бағамен сатып алу құқығы қарастырылған; жалға алынған мүліктің ерекшелігі соншалық, оны тек жалға алушы пайдалана алады. Оны басқа жалға алушыға беру үшін айтарлықтай қосымша шығындар қажет болады, көбінесе экономикалық тұрғыдан мүлдем негізсіз. Жалға берудің қаржылық нысанына қойылатын аталған талаптарға қосымша мынадай мән-жайлар көрсетіледі: жалға алушы жалдау шартын бұзған кезде ол осы қадамнан туындаған жалға берушінің барлық шығындарын өз мойнына алуға міндеттенді; жалға алушының жалдау шартын қолданыстағы нарықтық деңгейден төмен жалдау ақысымен келесі кезеңге қайта бастауға құқығы бар; жалдау шартының соңындағы қалдықтың әділ құнының ауытқуынан пайда мен залал жалдау шартының жалға алушыға.

Жалға берудің қаржылық нысанына қойылатын аталған талаптарға қосымша мынадай мән-жайлар көрсетіледі: жалға алушы жалдау шартын бұзған кезде ол осы қадамнан туындаған жалға берушінің барлық шығындарын өз мойнына алуға міндеттенді; жалға алушының жалдау шартын қолданыстағы нарықтық деңгейден төмен жалдау ақысымен келесі кезеңге қайта бастауға құқығы бар; жалдау шартының соңындағы қалдықтың әділ құнының ауытқуынан пайда мен залал жалдау шартының жалға алушыға.

Жер мен жылжымайтын мүлікті жалға беруді қаржылық деп те жіктеуге болады. Бірақ жердің экономикалық тұрғыдан тиімді қызмет ету мерзімі жоқ екенін есте ұстаған жөн. Егер шарт оны жалға алушының меншігіне беруді көздемесе, онда жерді иеленуге байланысты барлық тәуекелдер мен барлық артықшылықтар жалға алушыға өтеді деп санауға болмайды. Жерді жалға алу көбінесе операциялық бөлме ретінде жіктеледі. Жалдау мерзімі ішінде немесе осы мерзімнің бір бөлігі үшін төленген жалдау ақысы аванстық төлемдер ретінде қарастырылуы керек.

Жалдау шарттарын белгілеу үшін маңызды ҚЕХС-17 “жалға алудың” жаңа редакциясына енгізілген кейбір жаңа анықтамаларды қарастырамыз.

Пайдалы қызмет мерзімі-бұл бір немесе бірнеше пайдаланушының активті пайдалануынан экономикалық пайда күтілетін мерзім немесе бір немесе бірнеше пайдаланушының активті пайдалануынан күтілетін өнім бірліктерінің немесе ұқсас бірліктерінің саны.

Пайдалы пайдалану мерзімі-бұл жалдау мерзімінің басталуынан қалған есептелген мерзім (оның аяқталуымен шектелмейді), оның барысында активті пайдаланатын ұйым ондағы экономикалық пайда алуды күтеді.

Жалдау мерзімі - бұл жалдау шартын бұзуға болмайтын кезең (жалға алушы активті жалға алуға келіскен), сондай-ақ активті жалдау ақысын төлеумен немесе төлемей жалғастырудың кез-келген қосымша мерзімі.

Ең төменгі жалдау төлемдері - жалға алушыдан талап етілетін немесе талап етілуі мүмкін жалдау мерзіміндегі төлемдер, шартты жалдау ақысын, жалға беруші төлейтін қызметтермен салықтарды төлеуді және жалға алушы немесе онымен байланысты тарап кепілдік берген кез келген сомамен бірге өтеуді қоспағанда.

Шартты жалдау- бұл жалдау төлемдерінің сомада белгіленбейтін бөлігі, бірақ жалдау мерзімінен басқа факторларға негізделге, мысалы сату көлемі, баға индексі, нарықтық пайыздық мөлшерлеме және т.б.

Кепілдендірілген қалдық құн - арендатор немесе үшінші тарап өтеуге кепілдік беретін жалға алынған активтің қалдық құнының бөлігі; кепілдендірілменен қалдық құн - жалға алушы алуға кепілдік бермейтін жалдау активінің қалдық құнының бөлігі.

Жалға берілетін жалпы инвестициялар - жалға беруші алатын қаржылық лизинг шарты бойынша ең төменгі жалдау төлемдерінің жиынтық сомасы және оған тиесілі кез-келген кепілдендірілмеген қалдық құны.

Жалға берілетін таза инвестициялар-жалдау шартында көзделген пайыздың есептік мөлшерлемесі бойынша дисконтталған жалға берілетін жалпы инвестициялар. *Табылмаған қаржылық кіріс* жалпы және таза жалдау инвестицияларының арасындағы айырмашылық ретінде анықталады.

Сондай-ақ, ҚЕХС-17 жаңа редакциясына сәйкес жалға алушының бастапқы тікелей шығындары қаржылық жалдау шарты бойынша алынған және жалға алушының балансында амортизацияланатын актив ретінде танылған материалдық активтің құнын арттыратын есте ұстаған жөн. Бұл ереже жалға алушыға қатысты емес.

Жалға алынған мүліктің амортизациясы. Қаржылық жалдау жағдайында, жалға алынған мүлік есепке алынып, жалға алушының есептік балансында көрсетілген кезде, ол жалға алушының амортизациясына жатады. Жалға беруші өзінің балансында таза жалдау инвестициясының сомасына тең дебиторлық берешекті көрсетеді.

Жалға алушы ұқсас меншікті активтерді амортизациялау үшін қолданатын әдістерді қолдана отырып, амортизациялық аударымдар жасайды. Жалға алынған мүліктің амортизация сомасы жалға алушының шығындарына, сондай-ақ міндеттемелер бойынша қаржылық төлемді (пайыздарды) құрайтын жалдау ақысының бір бөлігіне жазылады. Бұл ретте есептелген амортизация сомасы және әрбір есепті кезең үшін жалдау міндеттемесін өтеу сомасы, әдетте, сәйкес келмейді. Тиісінше, жалдау төлемдері басталғаннан кейін жалға алынған актив пен жалдау міндеттемелері бір-біріне тең болмайды. Барлық жалдау кезеңінде есептелген амортизация сомасы жалдау міндеттемелерін жабуы маңызды. Жалға алынған

мүліктің құны активті немесе оның пайдалы қызметін жалға алу мерзімдерінің неғұрлым қысқа мерзімінде амортизациялық аударымдармен толығымен өтелуге тиіс. Бірақ егер қаржылық жалдау мерзімінің соңына қарай жалға алынған мүлікке меншік құқығы жалға алушыға өтетініне негізделген сенім болса, оның амортизациялануы тиіс кезеңі осы активтің пайдалы қызмет ету мерзімі болып табылады.

Операциялық жалдау жағдайында жалға берілген мүлік жалға берушінің есептік бухгалтерлік балансында көрсетіледі. Жалға алушы осы есепті кезең үшін жалдау ақысының барлық сомасын өз шығыстарына қосады. Жалға беруші жалға алынған активтің амортизациясын ұқсас активтерді амортизациялау үшін қабылдаған әдістер мен нормаларға сәйкес есептейді.

Қаржылық жалдау операцияларының көрінісі. Заңды түрде жалға алынған мүлік жалға алушының меншігі болып табылмайды, бірақ іс- жүзінде жалға алушы жалға алынған мүліктің пайдалы қызмет ету мерзімінің көп бөлігінде жалға берушіге мүліктің әділ құнын және басқа біреудің мүлкін пайдаланғаны үшін сыйақы төлеу міндеттемесінің орнына экономикалық пайда алатын операциялар болып табылады. Сондықтан стандарт жалға алушыдан қаржылық жалдауды өзінің бухгалтерлік балансында актив ретінде де, міндеттеме ретінде де көрсетуді талап етеді. Жалдау мерзімінің басында жалға алынған мүліктің құны мен жалдау міндеттемелердің сомасы тең болуы керек. Болашақта бұл сомалар бір-бірінен ерекшеленеді, өйткені жалға алынған мүліктің баланстық құны амортизациялық аударымдарды шегергенде анықталады; жалдау ақысы төленген сайын жалдау міндеттемелері азаяды.

Стандарт (17-тармақ): «Жалдау ақысының мөлшері қаржылық төлемге және төленбеген міндеттемені азайтуға бөлінуі керек. Қаржылық төлем жалдау мерзімі ішінде кезеңдерге бөлінуі керек, осылайша әр кезең үшін қалған міндеттеме сальдосына тұрақты мерзімді пайыздық мөлшерлеме алынады». Қаржылық төлемді (пайыздарды) кезеңдер бойынша бөлу үшін шамамен есептеулерге жол беріледі. Бұл үлестерді практикалық мысалда қарастырамыз.

Жалдау ақысы әдетте қалған қарыз сомасына пайызбен анықталады, сондықтан қарызды төлеу мерзімі бойынша төлем мөлшерін есептеу қажеттілігі туындайды. Есептеу 3 формула бойынша жүргізіледі:

$$N = t - (K + p) \quad (3)$$

Мұндағы N – мерзімдері бойынша төленуге жататын сома жалдау шарты; p – жалдау ақысының пайыздық мөлшерлемесі;

K – жалға берілген мүліктің құны;

t – жалдау кезеңіндегі төлем мерзімдерінің саны.

Әрбір жалдау жарнасы жалға алынған негізгі құралдардың толық ағымдағы бағасына және олардың құнының төленбеген бөлігінің пайызына негізделген негізгі қарызды ішінара өтеу ретінде қарастырылады. Жалға алушы негізгі құралдардың

бастапқы құнынан және оларды жалға алу мерзіміне қарай амортизациялық аударымдарды жүргізеді, ал пайыз сомасын ағымдағы кезеңде алынған пайданың шотына есептейді. Жалға беруші алынған пайыздардың сомасын ағымдағы жылдың пайдасына есептейді.

Операциялық жалдауды көрсету. Жалға алушы операциялық жалдау шарттармен жалға алынған мүлікті өзінің балансында көрсетпейді. Жалдау төлемдері бойынша міндеттемелер баланста тек ағымдағы есеп айырысулар бойынша көрсетіледі. Жалдау төлемдерінің сомалары жалдау ақысын төлеу мерзімі басталған кезде ағымдағы шығындар ретінде көрсетіледі.

Жалға алушының қаржылық есептілігінде жалдау шарттары мен жалдау төлемдері ашылуы керек, ал соңғысы есепті кезең үшін көрсетіледі және кезеңдер үшін болашақ дисконтталған сомалар: бір жылға дейін; бір жылдан астам, бес жылдан кешіктірмей; бес жылдан кейін. Қосалқы жалдау бойынша болашақ ең төменгі төлемдердің сомасы.

Жалға берушінің қаржылық есептілігі. Мүлікті қаржылық жалға берудегі барлық дерлік тәуекелдер мен экономикалық пайда жалға алушыға берілетіндіктен, жалға берушінің балансында таза жалдау инвестициясына тең жалдау төлемдері бойынша берешек жалдау инвестициясының құны бойынша негізгі қарыздан және инвестициялар мен қызметтер үшін жалға берушінің сыйақысы ретінде қаржылық кірістен (пайыздардан) тұрады.

Қаржылық кіріс есептілікте жалға алушының негізгі қарызының өтелмеген сомасына тұрақты пайда нормасы ретінде танылады. Жалға берумен байланысты бастапқы шығындар (әр түрлі комиссиялық және заңды шығындар) жалға берушінің шығындарына дереу жатқызылуы немесе жалдау мерзімі ішінде бөлінуі мүмкін.

Қаржылық жалдау шарттармен берілетін мүлікті өндіруші кәсіпорындар немесе олардың дилерлері жалдау мүлкін әділ құны бойынша немесе ең төменгі жалдау төлемдерінің сомасына және жалға берушіге ауысатын мүліктің есептік қалдық құны бойынша бағалайды. Мүлікті жалға беру кезінде пайда мен залал туралы есепке енгізілетін сатудан түскен пайданы есептеуге жалға берілетін мүлікті екі бағасының кішісі қабылданады. Пайда, егер ол өзіндік құнға тең болмаса жалдау мүлкінің өзіндік құнын немесе баланстық құнын шегергенде анықталады.

Мүлікті операциялық жалдау оны жалға берушінің материалдық активтерінен алып тастауды талап етпейді. Ол жалға берушінің бухгалтерлік балансында оның сипатына сәйкес көрсетіледі және ұйымның амортизациялық саясатына көрсетілген тәртіппен амортизацияға ұшырайды. Операциялық жалға берілетін мүлікті өндіруші кәсіпорындар (олардың дилерлері) оны өз балансында өзіндік құны бойынша тізімдейді және сатудан түскен пайданы мойындамайды, өйткені операциялық жалдау сату болып табылмайды, өйткені ол көптеген тәуекелдерін пайданы жалға берушіге қалдырады.

Жалдау кірістері жалға берушінің жалдау мерзімі ішінде тіпті жалдау ақысы басқаша болсада, біркелкі негізде кірісі ретінде көрсетіледі. Егер жалға берілетін мүліктің пайдасын нақты азайтуға сәйкес келетін жалдау кірісін танудың

дәлелденген жүйесі болса, жалға беруші оны қолдана алады, бірақ оны қаржылық есептілік жазбаларында міндетті түрде көрсете алады. Жалға алушыға жалға берілетін қосымша қызметтерді ұсынудан түскен кірістер, мысалы, жабдыққа қызмет көрсету, бөлек танылады және есепке алынады.

Операциялық жалдау шығындар, оның ішінде амортизациялық аударымдар жалдау кірісі танылған кезде шығыстар ретінде танылады. Операциялық жалға берілетін мүлікке байланысты бастапқы тікелей шығындар олар пайда болған кезеңде есептен шығарылады немесе жалдау кірісін алудың барлық мерзіміне бөлінеді.

Ұйым жалға берілген мүліктің құнын және оның баланстық құнға сәйкестігін жүйелі түрде тексереді, егер қажет болса, оны кез-келген басқа мүлік объектілері, машиналар мен жабдықтар үшін қарастырылғандай қайта бағалайды.

Жалға берушінің қаржылық есептілігінде жасалған шарттардың жалпы сипаттамасын, жалға алуға жалпы инвестицияларды, алуға күтілетін дисконтталған жалдау төлемдерін ашу қажет: бір жылдан кешіктірмей; бір жылдан астам, бір-ақ бес жылдан кешіктірмей; бес жылдан кейін; есепті кезеңде танылған шартты жалдау төлемдері; болашақ кезеңдердің қаржылық кіріс және басқа да қажетті көрсеткіштер. Операциялық жалдау үшін мүліктің әр класы үшін көрсету керек: жалға алынған мүліктің бастапқы баланстық құны, жинақталған амортизация және жалға алынған объектілердің құнын төмендету шығындары.

Кері жалдау сатылымы жалға берушінің мүлікті сатып алып оны сатушыға дереу жалға беруін болжайды. Жалдау төлемдерінің мөлшері көбінесе сату бағасына байланысты, өйткені бұл бір операцияның нәтижесі.

Кері қаржылық жалдау сатушысы сатудан түскен кірісті жалға алынған мүліктің баланстық құнынан асырып жіберу мүмкін. Анықталған сома сатушы-жалға алушының табысы болып танылмауға тиіс. Ол болашақ кезеңдердің кіріс ретінде есепке алынады және жалдау мерзімі ішінде тиісті кезеңдердің есептік пайдасына ауыстырылады.

Кері операциялық жалдаумен сату кезінде, егер операция әділ құны бойынша жүзеге асырылса, кез-келген пайда немесе залал мәміле жасалған есепті кезеңде дереу көрсетілуі тиіс. Егер кері жалдау операциялық болса, онда іс -жүзінде барлық себеп-салдарлармен сату операциясы жасалды. Операциялық жалдау кезінде кез-келген шығын жалға алушының қаржылық есептілігінде танылады. Қаржылық жалдау кезінде, егер операция кезінде сату құны баанстық құннан төмен болса, өтелетін сомаға дейін баланстық құнның азаю сомасы ғана жазылады. Қалған сома қаржылық жалдаудың барлық мерзіміне бөлінеді.

Активтердің құнсыздануы

Активтердің құнсыздануы есепті бухгалтерлік баланста олардың нақты өтелетін құнынан аспайтын сома бойынша есепке алынуы үшін жекелеген активтерді бағалау процесін білдіреді. Құнсызданудан болған шығындар пайда мен залал туралы есепте көрсетіледі. Олар компанияның кірісін азайтады және

қаржылық нәтижелерге теріс әсер етеді. Активтердің құнсыздануын есепке алу есепті ақпараттың шынайлығы мен объективтілігін арттырады, пайдаланушыларға компанияның қаржылық жағдайын және оның қызметінің қаржылық нәтижелерін бағалау үшін нақты деректерді алуға мүмкіндік береді.

Активтердің құнсыздануынан болған залал активтің баланстық құнының оның өтелетін шамасынан асып кетуі анықталған есепті кезеңде танылады. Қайта бағаланған құн бойынша ескерілген активтер бойынша құнсыздану сомасы қайта бағалау бойынша резервтің азаюына жатады.

Өтелетін шама сату шығындарын және активті пайдалану құнын шегергендегі әділ құнды есептеу арқылы бағаланады. Өтелетін сома аталған екі көрсеткіштің біреуінің үлкен мәніне тең деп танылады. Әрбір жеке актив (активтер тобы) үшін өтелетін шаманы бағалау оның баланстық құны ішінара құнсызданған және активтің құны аз деп негізгі түрде сенуге болатын барлық жағдайларда қажет. Пайдалану мерзімі және іскерлік беделі белгісіз материалдық емес активтердің өтелетін сомасы жыл сайын есепті кезеңнің соңында бағалануы тиіс.

Таза сату бағасы активті тұрақты жұмыс істейтін нарықта немесе тәуелсіз, адал және білімді сатып алушыларға сатудан алынуы мүмкін ақша қаражаттарының сомасымен анықталады, кез-келген тікелей шығу және сату шығындарын шегергенде.

Активті пайдалану құны болашақ ақша ағындарының дисконтталған сомасын білдіреді, олардың түсуі активтің үздіксіз пайдалануынан және оның қызмет ету мерзімінің соңында шығуынан күтіледі деп есептеледі. Активті одан әрі пайдалану құндылығын айқындау кезінде активтің қазіргі жай-күйін және активтің пайдалы қызметінің қалған мерзімі ішінде болжанатын экономикалық жағдайларға қатысты ең жақсы, дәлелді жорамалдарды көрсететін ақша қаражатының ағындарын бағалауға негізделеді. Дисконт мөлшерлемесі ақшаның уақытша құнының ағымдағы нарықтық бағаларын және осы активке тән ерекше тәуекелдерді көрсететін салықтар шегерілгенге дейін қолданылады.

Генерациялаушы бірлік есепке алу бірлігі ретінде жеке активке қатысты өтелетін шаманы анықтау және бағалау мүмкін болмаған (мүмкін емес) жағдайларда айқындалады және қолданылады.

Құнсызданудан болған залал, егер құнсызданудан болған залалдарды алдыңғы тану кезінде жүргізілген бағалаулармен салыстырғанда өтелетін шаманың ұлғаюын алдын ала айқындаған елеулі өзгерістер болған жағдайда өтелуге тиіс. Бірақ құнсызданудан бұрын танылған залалдарды өтеу сомасы тиісті активтің (активтер тобының) құнын амортизацияны есепке алмағанда оның бастапқы құнынан артық, яғни егер алдыңғы жылдары оның құнсыздануы танылмаса, жай-күйіне ұлғайтпауға тиіс.

Инвестициялық меншік

Инвестициялық меншік - бұл компания (қаржылық жалдау шарты бойынша меншік иесі немесе жалға алушы ретінде) жалға беру немесе оның құнын арттыру

(капитал құнының өсуі) мақсатында немесе өндірістік процесінде пайдалану мақсатында емес, екеуі де бірге иелік ететін жылжымайтын мүлік (жер, ғимараттар, жер және ғимараттар), әкімшілік мақсаттар үшін немесе қарапайым шаруашылық қызметті жүргізу процесінде сату.

Инвестициялық меншікті анықтаудың негізгі мәні пайдалану мақсаты болып табылады.

Жалға алушының операциялық жалдау құқығындағы мүлкі инвестициялық меншік ретінде жіктелуі және есепке алынуы мүмкін, егер:

-инвестициялық меншіктің қалған бөлігі орындалады және жалға алушы активті тану үшін әділ құн моделін қолданады;

-инвестициялық меншік тану критерийі орындалған жағдайда ғана актив ретінде танылуға тиіс.

Бастапқыда инвестициялық меншік сатып алудың өзіндік құны бойынша есепке алуда, ал қаржылық жалдау жағдайында -тиісті міндеттемені бір мезгілде тани отырып, ең төменгі жалдау төлемдерінің әділ құнынан және келтірілген (дисконтталған) құнынан төмен болған жағдайда көрсетіледі.

Кейіннен компания инвестициялық жылжымайтын мүлікке қатысты есеп саясатының әртүрлі нұсқаларын таңдай алады, таңдалған опция бүкіл инвестициялық мүлікке қолданылуы керек.

ҚЕХС сәйкес инвестициялық меншікті есепке алудың екі нұсқасына рұқсат етілген:

1) әділ құн моделі (инвестициялық меншік ағымдағы бағалаумен айырманы кірістер мен шығыстар туралы есепке жатқыза отырып, әділ құн бойынша есептілікте көрсетіледі);

2) сатып алудың нақты құнының моделі (инвестициялық меншік амортизацияны есептей отырып және құнсызданудан болған шығындарды тани отырып, нақты құн бойынша ескеріледі. Әділ құн есептілікке ескертпелерде ашылады).

Компания қызметі барысында белгілі бір активтерді пайдалану тәсілі өзгеруі мүмкін. Осыған байланысты ҚЕХС 40 инвестициялық меншікті қайта жіктеу мүмкіндігін қарастырады, яғни активтерді басқа активтер ретінде жіктеуді тоқтату және оларды инвестициялық меншік ретінде жіктеуді бастау немесе инвестициялық меншік ретінде жіктеуді тоқтату және басқа активтер ретінде жіктеуді бастау. Стандарттың талаптарына сәйкес мұндай қайта жіктеу активті пайдалануда өзгеріс болған жағдайда ғана жүзеге асырылуы мүмкін, оны келесі куәліктердің бірі растайды:

-тауарлар мен қызметтерді өндіру, ұсыну процесінде немесе әкімшілік мақсаттар үшін активті пайдалануды бастау-инвестициялық меншік санатынан меншік иесі (негізгі құралдар) пайдаланатын меншік санатына ауыстыру;

-қайта сату мақсатында модификацияны (әзірлеуді) бастау инвестициялық меншік санатынан қорлар санатына ауыстыру;

-меншік иесінің мүлікті пайдалануының аяқталуы-меншік иесі (негізгі құралдар) пайдаланатын меншік санатынан инвестициялық меншік санатына ауыстыру;

-үшінші тарапқа операциялық жалға беруді бастау-қорлар санатынан инвестициялық меншік санатына ауыстыру;

-құрылыстың немесе әзірлеудің аяқталуы - құрылыс немесе игеру процесінде меншіктен инвестициялық меншік санатына ауыстыру.

Әділ құны бойынша ескерілетін инвестициялық меншік санатынан меншік иесі (негізгі құралдар) пайдаланатын меншік санатына немесе қорлар санатына ауыстыру кезінде қайта жіктеу аударым күніндегі әділ құн бойынша жүзеге асырылады.

Меншік иесі (негізгі құралдар) пайдаланатын меншік санатынан әділ құны бойынша ескерілетін инвестициялық меншік санатына ауыстыру кезінде 16-ҚЕХС аударым күніне дейін қолданылады, ал аударым күніндегі баланстық құн мен әділ құн арасындағы айырма 16-ҚЕХС сәйкес қайта бағалау ретінде ескеріледі.

Қорлар санатынан әділ құн бойынша ескерілетін инвестициялық меншік санатына ауыстыру кезінде баланстық құн мен әділ құн арасындағы айырма пайда мен залал туралы есепте танылады.

Компания инвестициялық меншік ретінде жіктелетін және әділ құны бойынша есепке алынатын мүліктің құрылысын немесе дамуын аяқтаған жағдайда, осы күнгі баланстық құн мен әділ құн арасындағы айырмашылық кірістер мен шығыстар туралы есепте танылады.

ҚЕХС инвестициялық меншікті қайта жіктеу ережелерінен басқа 40 инвестициялық меншіктің шығу және тиісінше, оны тануды тоқтату қағидаларын айқындайды: ол шығып қалған немесе пайдаланудан тұрақты негізде алынған жағдайда, оның шығуынан болашақ экономикалық пайда күтілмеген кезде.

Шығудан түскен пайда немесе залал шығу кезеңінің пайдалары мен залалдары туралы есепте танылады.

Бақылау сұрақтары

1. Тауарлы-материалдық қорларды есепке алудың қандай әдісі бағаның өсуімен ең көп пайда әкеледі?

2. Тауарлы-материалдық қорларды есепке алудың қандай әдісі баға төмендеген кезде ең көп пайда әкеледі?

3. Мүлікті ұйымның негізгі құралы ретінде тану күні қалай анықталады?

4. Активтің бастапқы және баланстық құны қалай анықталады?

5. Активтің амортизация әдісін кім анықтайды? Қайта бағалау?

6. Есепке алу объектісін негізгі құралдарға жатқызудың құндық критерийі қандай?

7. Бухгалтерлік амортизацияны физикалық тозу дәрежесіне байланысты қоюдың мағынасы бар ма?

8. Есепке алу кезінде бірден негізгі құрал құнының 100% шығындарға ауыстыру мағынасы бар ма?

9. Операциялық және қаржылық жалдау арасындағы айырмашылық неде?

10. Активтердің құнсыздануын тексеру не үшін қажет?

11. Активтердің құнсыздануынан тану және оны есептілікте көрсету тәртібі ҚЕХС-тің негізгі принциптерінің қайсысына негізделген?

12. Инвестициялық меншіктің басқа активтерден айырмашылығы неде?

13. Компанияның активтерін жіктеуге бола ма?

14. Инвестициялық меншікті қалай бағалауға болады?

Практикалық тапсырмалар

1. Компания басқа кәсіпорында жұмыс істеп тұрған тракторды 35,000\$ сатып алды. Тракторды қолданар алдында шиналарды ауыстыру қажет болды, бағасы 2,200\$, қозғалтқышты реттеу және ұсақ жөндеу құны 2,800\$ және жанармай құю 150\$. Трактор алты жыл бойы пайдаланады деп болжануда, пайдалы қызмет мерзімінің соңында жою құны 4,000\$ болады.

Қажет:

1. Трактордың бастапқы және амортизациялық құнын анықтаңыз.

2. Тікелей әдісті қолданған кезде жұмыстың бірінші жылындағы есептелген тозу мөлшерін есептеңіз.

2. Линда Уокер 480,000\$ инвестициялап, автокөлік жуу кәсіпорын ашты. Бұл қаражатқа жер учаскесі, ғимарат және қажетті жабдықтар сатып алынды. Егер барлық активтер бөлек сатып алынса, онда жердің құны 120,000\$, ғимарат - 270,000\$, жабдық - 210,000\$ болды.

Бухгалтерлік есеп шоттарында көрсетілетін жердің, ғимараттың және жабдықтың құнын анықтау қажет.

3. Компания жүк көлігін 200х жылдың 13 қаңтарында 90,000\$ сатып алды. Жүк көлігі бес жыл жұмыс істейді деп болжануда, жүгіріс 200,000 мильді құрайды, пайдалану мерзімінің соңында жүк көлігінің жою құны 15,000\$ болады. 200х жыл ішінде жүк көлігі 48,000 миль жүрді. Фирмадағы қаржы жылы 31 желтоқсанда аяқталады.

Қажет:

1) 200х жылы есептелген тозу мөлшерін есептеңіз

- Тікелей есептен шығару әдісі;
- Өндірістік әдіс;
- Жабдық жұмыс істеген жылдар саны бойынша әдіс;
- Екі есе азаятын қалдық әдісі.

2) Тікелей әдіспен тозуды есептеу үшін компания 20xx -ші жылдары жасайтын бухгалтерлік сымдарды жазыңыз.

3) 20xx жылғы 31 желтоқсандағы бухгалтерлік баланста жүк көлігінің құны қалай көрсетілетінін көрсету.

4. Компания жүк көлігін 20xx жылдың 1 шілдесінде 90,000\$-ға сатып алды. Жүк көлігі бес жыл жұмыс істейді деп болжануда, жүгіріс 200,000 мильді құрайды, пайдалану мерзімінің соңында жүк көлігінің жою құны 15,000\$ болады. 20xx жыл ішінде жүк көлігі 48,000 миль жүрді. Фирмадағы қаржы жылы 31 желтоқсанда аяқталады.

Қажет:

1. 200x жылы есептелген тозу мөлшерін есептеңіз

- Тікелей есептен шығару әдісі;
- Өндірістік әдіс;
- Жабдық жұмыс істеген жылдар саны бойынша әдіс;
- Екі есе азаятын қалдық әдісі.

2. Тікелей әдіспен тозуды есептеу үшін компания 200-ші жылдары жасайтын бухгалтерлік сымдарды жазыңыз.

5. Фирма көлік сатып алды. Автокөліктің құны 180 000 теңге. Автокөлікті 5 жыл бойы пайдалану көзделіп отыр, содан кейін оның есептік тарату құны 20000 теңгені, шығыстары 8000 теңгені құрайды. Автокөліктің амортизациялық құнын есептеу керек.

Тест сұрақтары

1. Тарату құны-бұл:

А) қалдықтардың/сынықтардың құны.

В) компания активтің пайдалы қызмет ету мерзімінің соңында сатылған кезде ала алатын таза ақша сомасы.

С) компания активтің пайдалы қызмет ету мерзімінің соңында сатылған кезде ала алатын жалпы ақша сомасы.

2. Активтің пайдалы қызмет ету мерзімі:

А) актив кез-келген меншік иесінің пайдалануы үшін қол жетімді болатын барлық кезеңге.

В) актив компанияның пайдалануы үшін қол жетімді кезеңге.

С) 1 мен 2 арасындағы орташа мән.

3. Қосалқы бөлшектер мен техникалық қызмет көрсету жабдықтары әдетте келесідей есептеледі:

А) сатып алу кезіндегі пайда мен залал туралы есепте танылатын шығыстар.

В) қорлар.

С) негізгі құралдардың жеке класы.

4. Негізгі қосалқы бөлшектер мен резервтік жабдықтар негізгі құралдар ретінде жіктеледі, егер:

А) оларды компания бірнеше кезең ішінде пайдаланады деп күтілуде.

В) компания мұнай өнеркәсібінде бизнес жүргізеді.

С) бұл қосалқы бөлшектердің құны олар қызмет көрсетуге арналған жабдық құнының 20%-дан астамын құрайды.

5. Компьютерлік техниканың қосалқы бөлшектері сияқты жеке-жеке активтер:

А) есепке алынбайды.

В) ағымдағы шығындарға қатысты.

С) бір актив ретінде есепке алу үшін бірігу.

6. Ағымдағы жөндеу және техникалық қызмет көрсету шығындары әдетте:

А) капиталдандырылады.

В) пайда мен залалдар туралы есепте олардың пайда болуына қарай шығыстар ретінде танылады.

С) болашақ кезеңдердің шығындары ретінде есепке алынады.

7. Негізгі техникалық тексерулерді (мысалы, ұшақтарды) жүргізу шығындары капиталдандырылған кезде:

А) олар есептілікте жеке актив ретінде көрсетілуі керек.

В) алдыңғы техникалық байқаудың қалдық құны есептен шығарылуы тиіс.

С) бұл туралы компанияның директорлар кеңесіне дереу хабарлау қажет.

8. Негізгі техникалық тексерулерге (мысалы, ұшақтарға) шығындар капиталдандырылған кезде және бірінші техникалық тексерудің құны туралы деректер болмаған кезде:

А) активтің баланстық құнынан ешқандай шегерімдер жасалмайды.

В) активтің баланстық құнынан шегеруге жататын және қосалқы бөлікпен ауыстырылатын нақты өзіндік құны бар бірінші техникалық байқаудың құны үшін бағалау деректерін пайдалану қажет.

С) активтің баланстық құнынан жаңа техникалық байқаудың құнын шегеру қажет.

9. Бұл стандарт негізгі құралдарға қолданылады ма, егер оларды ормандардың дамуына және табиғатты пайдаланудың басқа да қалпына келтірілетін және қалпына келтірілмейтін объектілеріне байланысты қызметтен бөлуге болатын болса:

А) иә, тек қалпына келтірілетіндерге.

В) иә, тек қалпына келтірілмейтіндерге.

С) иә, жоғарыда айтылғандардың барлығына.

Д) жоқ.

10. Амортизацияланатын құн:

А) активтің өзіндік құны немесе тарату құнын шегергендегі өзіндік құнның орнына қаржылық есептілікте көрсетілген басқа сома.

В) активтің толық өзіндік құнының және тарату құнының сомасы.

С) активті сатудан түскен кіріс.

Д) дұрыс жауап жоқ.

11. Дұрыс жауапты таңдаңыз:

А) нақты құн - бұл компанияның пайдалы қызмет ету мерзімінің соңында актив үшін күтілетін шығындарын шегергендегі таза сомасы.

В) тарату құны - бұл активті сатып алу үшін төленген ақша сомасы.

С) әділ құн - бұл осындай операцияны жасағысы келетін жақсы білетін тараптар арасында мәміле жасау кезінде активті айырбастауға болатын сома.

Д) дұрыс жауап жоқ.

12. Баланстық құн - бұл:

А) актив жинақталған амортизация сомасын шегергендегі бухгалтерлік баланста көрсетілетін сома.

В) активті сатып алу үшін төленген ақша қаражаттарының сомасы.

С) активті сатып алу үшін төленген ақшалай қаражаттың таза сомасы.

D) компания актив үшін оның пайдалы қызмет ету мерзімінің соңында күтілетін шығындарын шегергенде күтілетін таза сома.

13. Егер компания оларды 1 кезеңнен артық пайдаланғысы келсе, резервтік жабдықтар мен үлкен қосалқы бөлшектер қалай жіктеледі:

- A) негізгі құралдар ретінде.
- B) тауарлық-материалдық қорлар ретінде.
- C) ағымдағы міндеттемелер ретінде.
- D) капитал ретінде.

14. Егер негізгі құралдар объектісінің құрамдас бөліктері әр түрлі пайдалы қызмет мерзіміне ие болса, онда:

A) олар амортизация нормалары мен әдістері бірдей емес бөлек амортизацияланатын активтер ретінде көрсетіледі.

B) олар құрамдас бөліктердің бүкіл жиынтығы арасында ең ұзақ қызмет ету мерзіміне тең пайдалы қызмет мерзімі бар бір актив ретінде көрсетіледі.

C) олар бүкіл құрамдас бөліктер жиынтығының ең аз қызмет ету мерзіміне тең пайдалы қызмет мерзімі бар бір актив ретінде көрсетіледі.

D) тауарлық-материалдық қорлар ретінде көрсетіледі.

15. Төмендегілердің қайсысы қосылмайды бірақ негізгі құралдар объектісінің нақты құны:

- A) сатып алу бағасы.
- B) импорттық баждар.
- C) өтелмейтін сатып алу салығы.
- D) өтелетін сатып алу салығы.

Тақырып 5. Материалдық емес активтерді есепке алу

Есебі:

материалдық емес активтердің мәнін түсіну және 38 ҚЕХС сәйкес материалдық емес активтердің тану критерийлерін игеру; материалдық емес активтердің есепке алу және бағалау тәртібін зерделеу;
зерттеу кезеңін даму кезеңінен ажырата білу;
гудвиллдің мәнін түсіну;
активтердің құнсыздануына қатысты 36 ҚЕХС талаптарын сипаттау және қолдану;
актив құнының төмендеуінен болған залалды анықтау және есепке алу.

Материалдық емес активтердің түсінігі және жіктелуі

Материалдық емес активтер, жалпылама мүліктік бап ретінде, материалдық - заттай мазмұны жоқ мүліктің ақшалай емес объектілерінен тұрады немесе бұл мазмұн шешуші мәнге ие емес немесе заңды шектеулерге байланысты қарастырылмайды. Кез-келген актив сияқты, материалдық емес активтер объектісі де ұйымның бақылауында болуы керек, экономикалық пайда әкелуі керек (немесе, ең болмағанда, болашақта пайда табудың негізделген күтулері бар), жеке есеп объектісі ретінде біржақты анықталуы керек.

Материалдық емес активтер оларды сатып алуға немесе компанияның өзінде құруға кететін ақшалай шығындарды білдіреді. Материалдық емес субстанция ғылыми немесе техникалық білімге, жаңа процестерді немесе жүйелерді, зияткерлік меншікті, компьютерлік бағдарламалық қамтамасыз етуді, патенттерді, лицензияларды, авторлық құқықтарды, тауар белгілері мен фирмалық маркаларды, клиенттер тізбесін, экспорттық - импорттық операцияларға құқықтарды және т. б. әзірлеуге тән. Материалдық емес заттары бар кез-келген объектілерге арналған шығындар балансқа материалдық емес активтер ретінде олар тану критерийлеріне сәйкес келген кезде ғана қабылдануы мүмкін:

- 1) өндірісте, коммерциялық операцияларда немесе басқаруда пайдалану мүмкіндігі;
- 2) бір есепті кезең ішінде пайдаланудан экономикалық пайда алу;
- 3) қалыпты жағдайда сатуға арналмаған және болжанбаған;
- 4) ұйымның активті пайдалану құқығын растайтын құжаттар бар;
- 5) дербес есепке алу объектілері ретінде басқа мүліктен бөлінуі мүмкін;
- 6) материалдық мазмұны жоқ немесе оның шешуші мазмұны жоқ мүлікті анықтаудағы мәндер.

Болмаған жағдайда, шығындар есептен шығарылған есепті кезеңнің шығыстарына немесе болашақ кезеңдердің шығыстарына есептен шығарылады. Халықаралық стандарттан өзін-өзі шығарған сауда белгілерін материалдық емес актив ретінде танымайды, өйткені оларды әзірлеу мен құру шығындарын компанияның даму және жарнамалау шығындарынан ажыратуға болмайды.

Материалдық емес активті бақылау компанияның осы активтен экономикалық пайда алуға құқығы болған кезде және басқалардың осы активке

кіруіне тыйым салу мүмкіндігі болған кезде орын алады. Компания материалдық емес активті пайдалануды бақылайды, егер оның құқықтары заңды түрде қорғалған болса, мысалы, қызметкерлердің құпиялылықты немесе авторлық құқықты сақтау жөніндегі заңды міндеті сияқты сот тәртібімен мәжбүрлеп жүзеге асырылуы мүмкін. Бірақ, мысалы, клиенттер тізімі, нарық үлесі сияқты білімді толық бақыланатын деп санауға болмайды, өйткені клиенттің адалдығы, оның ынтымақтастықты жалғастыруға дайындығы әрдайым осы компанияның күш-жігері мен қалауына байланысты бола бермейді. Олардан түсетін экономикалық пайданы бақылауды материалдық емес активтердің анықтамасына сәйкес деп тануға болмайды.

Материалдық емес активтің сәйкестендірілуі, егер ұйым оны сата алса, айырбастай алса немесе осындай активтен болашақтағы нақты пайданы бөле алса, оны басқа объектілерден нақты ажыратудан тұрады. Егер материалдық емес активтер бірыңғай мүліктік кешенде сатып алынса және жекелеген объектілер бойынша нақты сәйкестендірілмесе, онда олар іскерлік бедел құнының құрамында есеп алынады. Соңғысы басқа компанияны немесе оның жеке кәсіпорнын (филиалын) сатып алу кезінде төленетін бағаның компания (кәсіпорынмен) қабылданған міндеттемелерді шегергендегі сатып алынған активтердің нақты нарықтық құнына асып кетуі, яғни алынған активтердің таза құнынан асып кетуі ретінде туындайды.

Жеке материалдық емес активті есепке алу оның іскерлік беделден нақты бөлуді талап етеді.

Материалдық емес активтер әдетте пленка CD сияқты кейбір материалдық тасымалдаушыларда болады. Объектіні материалдық немесе материалдық емес активтерге жатқызу қай элемент - материалдық немесе материалдық емес - маңызды екендігі туралы пайымдау негізінде жүзеге асырылады. Мысалы, машинаны басқаруға арналған бағдарламалық жасақтама негізгі құралдардың бөлігі ретінде ескерілуі керек. Материалдық медиа маңызды емес жерде (мысалы, компьютерлік бухгалтерлік есеп бағдарламасы бар CD компьютердің бөлігі емес), ол материалдық емес актив ретінде қарастарылады. Одан бөлінбейтін компьютердің операциялық бағдарламасы компьютермен біртұтас кешендегі негізгі құралдардан объектісі ретінде ескеріледі.

Материалдық емес активті пайдаланудың экономикалық пайдасы тауарларды сатудан және қызмет көрсетуден түскен кірісті (кірістің бір бөлігін), компанияның шығындарын азайтуды немесе басқа да артықтышылықтарды, мысалы, кейбір ресурстарға қол жеткізуді, белгілі бір қызметті жүзеге асыруды және т. б. қамтуы мүмкін.

Ұйымның қарамағына түсетін материалдық емес ресурстар тараптан алынған және ұйым ішінде құрылған (ішкі құрылған) болып бөлінеді.

Тараптан алынған материалдық емес ресурстар, әдетте, материалдық емес активтер болып танылады және оларды сатып алудың өзіндік құны бойынша бағаланады. Ішкі құрылған материалдық емес ресурстар ішінара материалдық емес активтер деп танылады. Ішкі құрылған материалдық емес ресурстарға жұмсалатын шығындардың басым бөлігі осындай шығындар болған есепті кезеңнің ағымдағы

шығыстары ретінде танылады. Жалпы ереже бойынша, егер шығындар шығыстарға есептен шығарылса, бірақ кейінгі есепті кезеңде материалдық емес ресурс материалдық емес актив ретінде танылса, есептен шығарылған шығыстар осындай материалдық емес активтің өзіндік құнына енгізілмейді.

Материалдық емес активтердің түсуі және қайта бағалануы

Материалдық емес активті бастапқы бағалау оны сатып алуға және құруға байланысты барлық шығындардың сомасы бойынша, яғни құны бойынша жүргізіледі. Бірақ ескеру қажет ерекшеліктер бар.

Кәдімгі қызмет барысында сатуға арналған материалдық емес активтер қорлардың бабы бойынша танылады.

Материалдық емес активті атып алу. Материалдық емес активтің өзіндік құнына мыналар кіреді: сатып алу бағасы, импорттық баждар, өтелмейтін салықтар, сондай-ақ оны қолдануға дайындау шығындары. Активті несиеге сатып алу (сауда мәмілелерінде қолданылатын қалып мерзімдерден тыс) пайыздарды төлеу шығындарын тудырады. Сыйақы сомасы есепті кезеңнің шығысы ретінде танылады немесе компанияның есеп саясатына байланысты активтің өзіндік құнына қосылады.

Компанияларды біріктіру арқылы материалдық емес активті сатып алу. Материалдық емес активтердің нақты сәйкестендірілетін объектілері әділ құны бойынша бағаланады. Егер материалдық емес активті жеке объект ретінде сенімді бағалау мүмкін болмаса, оның құны іскерлік бедел құнының бөлігі ретінде танылады. Жеке материалдық емес активтерді сәйкестендіруі және бөлек бағалау олар қосылатын компанияның есебінде бөлінбеген кезде де жүргізіледі. Егер материалдық емес активтердің бір-бірінен сенімді негізде бөлуге болатын болса, олар есепте бөлек танылуы керек.

Мемлекеттік субсидия арқылы өтеусіз алу немесе сатып алу. Осылайша алынған материалдық емес активтер әділ құны бойынша бағалануы керек. Сондай-ақ, мұндай активтер әділ құны бойынша бағалануы керек. Сондай-ақ, мұндай активтерді номиналды құны бойынша (егер ол белгілі болса) объектіні осы компанияда қолдануға дайындау шығындарын қоса отырып ескеруге болады.

Активтерді айырбастау. Алынған материалдық емес активтер айырбастау операцияларында өтеу үшін берілген активтің әділ құны бойынша бағаланады. Мұндай операция бойынша ешқандай пайда немесе залал танылмауы тиіс.

Есептеу тану мақсатты үшін ішкі құрылған материалдық емес актив зерттеулер мен әзірлемелер сатысында (фазасында) бөлінеді. Зерттеу кезеңінен ешқандай материалдық емес активтер танылмайды. Зерттеуге арналған барлық шығындар олар орын алған есепті кезеңдердегі шығыстар деп танылады. Егер әзірлеу нәтижесін өндірістік және коммерциялық мақсаттарда немесе басқару процесінде болашақта пайдалы қолдану дәлелденсе, әзірлеу шығындары материалдық емес активтер ретінде танылуы мүмкін; әзірлеу нәтижелерін пайдалану ниеті бар; қажетті материалдық және қаржылық ресурстар бар; қажетті нарықтың болуы немесе әзірлемелерді ішкі қажеттіліктер үшін пайдалану мүмкіндігі туралы

сенімді мәліметтер бар, сондай-ақ осы материалдық емес активке қатысты шығындарды сенімді түрде анықтауға және бағалауға мүмкіндік бар.

Ішкі құрылған материалдық емес активтің өзіндік құны осы объектіге анықталуы және жатқызылуы мүмкін және оны құруға және оны мақсатына сай пайдалануға дайындауға байланысты барлық шығындарды қамтиды.

Оған, атап айтқанда, мыналар кіреді:

- материалдық шығындар және қызмет көрсету шығындары;
- актив құрумен айналысатын қызметкерге ақы төлеу;
- актив құру процесіне қызмет көрсетуге арналған тікелей шығындар: тіркеу баждары, патенттер мен лицензияларға арналған шығындар және басқа ұқсас шығындар;
- актив құру үшін қажетті үстеме шығыстар, оның ішінде қарыз қаражаттарына пайыздар бойынша шығыстар, шығыстар ақылға қонымды басқа негізде бөлінуі тиіс.

Ішкі құрылған материалдық емес активтің өзіндік құнына коммерциялық және басқарушылық шығыстар (оны пайдалы пайдалануға дайындауға тікелей жатқызылуы мүмкін шығыстардан басқа); пайдаланудың жоспарлы көрсеткіштеріне қол жеткізгенге дейін келтірілген артық шығыстар мен шығыстар, қызметкерге осы материалдық емес активті қолдануға дайындауға кірмейді.

Материалдық емес активтерді бастапқы тану активтің нақты өзіндік құны бойынша жүзеге асырылады. Бастапқы танылғаннан кейін материалдық емес актив объектіні қайта бағалағаннан кейін жиналған амортизацияны және құнсызданудан кейін жинақталған кез келген шығындарды шегергенде қайта бағаланған құн бойынша ескерілуі тиіс. Материалдық емес активтер белсенді нарыққа сілтеме жасай отырып, әділ құны бойынша қайта бағаланады.

Материалдық емес активтерді қайта бағалау олардың әділ құны өзгерген сайын жүргізілуі тиіс. Бірақ көптеген адамдар үшін, әсіресе бірегей, материалдық емес белсенді нарық объектілері жоқ, бұл айтарлықтай қиындықтар тудырады. Егер материалдық емес активтің әділ құнын айқындау мүмкін болмаса немесе бұдан былай айқындалмаса, онда мұндай объектілер олардың бастапқы құны немесе қайта бағалаудың соңы күнінде қайта бағаланған құны бойынша есеп алынады. Олардың баланстық құны бастапқы танудан немесе соңғы қайта бағалаудан кейін жинақталған амортизацияны шегергенде және қайта бағалаудан жинақталған шығын сомасын шегергенде айқындалады.

Материалдық емес активті қайта бағалау кезінде объектінің қайта бағаланған баланстық құны (бастапқы құны жинақталған амортизацияны шегергенде) оның қабылданған әділ құнына тең болуы үшін жинақталған амортизация сомасы да қай есептелуге жатады. Бұл ретте жинақталған амортизация сомасы материалдық емес активтің бастапқы құнының азаюына барабар азаяды. Амортизация сомасы мүлдем алынып тасталатын және материалдық емес активтің қалдық құны оның әділ құнының шамасына дейін қайта бағаланатын басқа нұсқа болуы мүмкін.

Материалдық емес активті толық бағалау сомасы меншікті капиталды ұлғайтуға жатады. Ол бөлінбеген пайда мөлшерінің өсуіне тікелей жазылуы мүмкін.

Егер қайта бағалау кезінде материалдық емес активтің баланстық құны төмендетілсе, онда төмендету сомасы есепті кезеңнің шығысы болып танылады. Қайта бағалаудың ұлғаюы бұрын шығысқа есептен шығарылған сол актив құнының азаюын қалпына келтіретін бөлігінде кіріс деп танылуға тиіс.

Сату немесе айырбастау нәтижесінде материалдық емес активтің шығуы оның қалдық құнын баланстан шығару қажеттілігін тудырады. Егер болашақта осы материалдық емес активтен ешқандай экономикалық пайда күтілмесе, оны сатуға немесе айырбастауға болмайды, осы активтің қалдық құны да есептен шығаруға жатады. Материалдық емес актив есептен шығарылған кезде оның бастапқы (қайта бағаланған) құны тиісті шоттан есеп тең шығарылады. Осы объект бойынша жинақталған амортизация бір мезгілде есептен шығарылады.

Материалдық емес активтердің шығуына байланысты операциялар бойынша пайда немесе залал- сатудан түскен түсімдер мен шығын қалған объектілердің баланстық құны арасындағы айырма. Материалдық емес активті ұқсас активке айырбастау кезінде түскен адамның өзіндік құны шығарылған адамның баланстық құны бойынша бағаланады, пайда (залал) нөлге тең деп танылады.

Материалдық емес активтердің амортизациясы

Материалдық емес активтің амортизациясы оның өтелетін құнын осы активті қолданудың (пайдаланудың) бүкіл мерзімі ішінде жүйелі түрде бөлуден тұрады.

Материалдық емес активтің амортизацияланатын құны негізгі құралдардың амортизацияланатын құны сияқты анықталады. Материалдық емес активтің тарату құны, егер оның пайдалы қызмет мерзімі аяқталғанға дейін сатылуы күтілмесе, нөлге теңестіріледі. Тарату құнының сомасы материалдық емес активті сатып алу кезеңінде болған бағалар бойынша айқындалады және қалыпты жағдайларда өзгертуге (қайта есептеуге) жатпайды. Егер материалдық емес активтерге қатысты оны сатып алуға жұмсалатын нақты шығыстар бастапқы танылғаннан кейін қайта бағаланған құн бойынша есепке алу тәртібі қабылданса, әрбір қайта бағалаудан кейін нарықты осы күнге басым болатын бағалар бойынша жаңа тарату құны айқындалады.

ҚЕХС - 38 жаңа редакцияда материалдық емес активтерді түпкілікті және белгісіз пайдалы қызмет мерзімі бар топтарға бөлуді көздейді. Соңғы пайдалану мерзімі бар материалдық емес активтер баланста қалдық құны бойынша бағаланады, яғни есептелген амортизацияны шегергенде. Бұл топ амортизацияланатын активтерге жатады.

Пайдалану мерзімі белгісіз материалдық емес активтер амортизацияланбайды. Олар баланста ҚЕХС -36 «Активтердің құнсыздануы» талаптарына сәйкес құнсыздануға арналған мерзімдік (жыл сайынғы) тестілеу жолымен бағаланады. Осыған байланысты материалдық емес активті пайдалы пайдалану мерзімі 20 жылдан аспайтын бұрын қолданылған норма жойылды. Ұйым пайдалы қызмет мерзімдерін тек амортизацияланатын материалдық емес активтер үшін белгілеуге міндетті.

Материалдық емес активтің пайдалы қызмет ету мерзімі көптеген факторлармен анықталады. Олардың негізгілері:

- осы активтің күтілетін қолданылуы, оны пайдалануға заңды және басқа да осыған ұқсас шектеулер;
- материалдық емес активтің типтік өмірлік циклі туралы мәліметтер;
- осы материалдық емес активті пайдалана отырып өндірілген тауарлар мен қызметтерге сұраныстың тұрақтылығы;
- материалдық емес активтің қызмет ету мерзімінің компанияның басқа активтерінің қызмет ету мерзіміне тәуелділігі.

Әрдайым шегі бар материалдық емес активтің пайдалы қызмет ету мерзімін шектейтін экономикалық және құқықтық факторлар бар. Осы факторлардың әсеріндегі кез-келген белгісіздік шындыққа жанаспайтын қысқа мерзімді таңдауды ақтамайды.

Материалдық емес активтердің амортизация әдістері негізгі құралдардың амортизация әдістерінен ерекшеленбейді, бірақ әдеттегі тәжірибеде біркелкі есептеу әдісі қолданылмайды, өйткені көп жағдайда өнімнің азаюы мен сомасының әдістері дұрыс нәтиже беретінін дәлелдеу мүмкін емес.

Амортизациялық сомалар шығыстарға есептен шығарылады немесе егер бұл құн осы материалдық емес активті қолданумен туындаған болса, басқа активтердің құнын ұлғайтуға жатқызылады.

Материалдық емес активтердің амортизация әдістері мен пайдалы қызмет мерзімі әр қаржы жылының соңында қайта қаралады. Қызмет ету мерзімдерінің немесе амортизация әдістерінің материалдық емес активтерді қолданудың нақты шарттарына, олардың жұмыс істеуінің экономикалық және құқықтық факторларындағы өзгерістерге сәйкестігі анықталған кезде пайдалы қызмет мерзімдері, амортизация нормалары мен әдістері нақтыланады.

Компанияның іскерлік беделі амортизацияланбайды, бірақ ҚЕХС-36 жаңа талаптарына сәйкес құнсыздануға тексеріледі. Теріс іскерлік бедел бизнестің бірігуі орын алған есепті кезеңнің кірістерінде толық сомада танылады.

Қаржылық есептіліктегі ақпаратты ашу

Қаржылық есептілікте ішкі құрылған материалдық емес активтер бойынша және табиғаты мен қолданылуы жағынан ұқсас объектілердің әрбір сыныбы бойынша тараптан алынған ақпаратты ашу қажет.

Есептік бухгалтерлік балансқа ескертпелерде материалдық емес активтердің әрбір сыныбы бойынша көрсеткіштерді теңгерімдік салыстыру келтіріледі.

Бұдан басқа, есептік бухгалтерлік балансқа ескертпелерде материалдық емес активтердің елеулі объектілері туралы деректер: сипаттама, оның баланстық құны, қалған амортизациялық кезең қосымша ашылады. Сондай-ақ құқықтық мәртебесі шектелген және шектеу сипатын көрсете отырып, активтердің баланстық құны, сондай-ақ міндеттемелерді қамтамасыз ету ретінде кепілге қойылған материалдық емес активтердің баланстық құны келтіріледі.

Компания пайдаланатын, бірақ активтер ретінде танылмаған, сондықтан баланста көрсетілмейтін елеулі материалдық емес активтердің және материалдық емес активтерді сатып алуға қабылданған шарттық міндеттемелердің сипаттамасын беру қажет.

Өтеусіз алынған немесе үкіметтік субсидиялар есебінен сатып алынған материалдық емес активтер бойынша:

- осы активтерді бағалау тәртібі (бағалаудың негізгі немесе балама әдісі бойынша);
- бастапқыда объектілердің әділ құны танылды;
- есепті күнге арналған баланстық құн.

Материалдық емес активтерге қатысты амортизациялық саясат қаржылық есептілікке ескертпелерде, ең алдымен материалдық емес активтерді бағалау және амортизациялау әдістері, олардың пайдалы қызмет ету мерзімі немесе амортизация нормалары туралы мәліметтерге егжей-тегжейлі ашылады. Материалдық емес активтердің әрбір сыныбы бойынша амортизациялық аударымдар туралы деректерді беру және амортизацияға арналған шығыстар енгізілген кірістер мен шығыстар туралы есептің баптарын көрсету қажет. Құны амортизациялық аударымдармен толығымен өтелген, бірақ мақсаты бойынша қолданыла беретін және әлі де пайдалануда болатын материалдық емес активтер объектілері туралы бөлек мәлімет беру қажет.

Қаржылық есептілікте есепті кезеңде кірістер мен шығыстар туралы есепте ағымдағы немесе операциялық шығыстар ретінде танылған зерттеулер мен әзірлемелерге жұмсалған шығындардың жалпы сомасы міндеттін түрде ашылады.

Материалдық емес активтерді қайта бағалау туралы ақпарат, егер олар сатып алудың нақты құны бойынша қаржылық есептілікте ескерілсе, соңғы қайта бағалау күнін, қайта бағалауға дейінгі және кейінгі баланстық құнын, қайта бағалаудың жалпы сомасын және сыныптар бойынша материалдық емес активтердің баланстық құнын қамтуы тиіс. Салыстыру үшін деректер материалдық емес активтер артық бағаланған күн бойынша есепке алынатын есептерде көрсетілуі керек. Акционерлер арасында қайта бағалау сомасының қалдығын бөлуге шектеулерді де атаған жөн.

Бақылау сұрақтары

1. Компанияның ұйымдастырушылық шығындарын материалдық емес активтерге жатқызу туралы шешімді мойындаудың экономикалық салдары қандай?
2. Шексіз пайда әкелетін есепке алу объектілерін қалай түсіндіру керек?
3. Баланс пен кірістер туралы есепте өндіріс лицензиясының шығуы қалай көрінеді?
4. Неліктен шартты активтер мен міндеттемелер туралы ақпаратты ашу керек?
5. Қандай жағдайларда бухгалтерлік есепте ҚЕХС-ке сәйкес іскерлік бедел танылады (гудвилл)?
6. МЕА-ді пайдаланудың максималды рұқсат етілген мерзімі қандай?

7. Қандай жағдайларда негізгі құралдардың, материалдық емес активтердің және қаржылық салымдардың объектілеріне қосымша шығындар олардың бастапқы құнын арттырады.

Практикалық тапсырмалар

1. Болашақ немесе ағымдағы кезеңдердің шығыстары ретінде қарастырылатын материалдық емес активтер мен объектілердің анықтаңыз.

Патенттер мен лицензиялар ғылыми зерттеулер

Ғылыми кадрларды қайта даярлау авторлық құқық

Лицензия

Маркетингтік зерттеулер өндірісті дайындауға арналған шығындар компьютерлерге арналған бағдарламалық өнімдер өнеркәсіптік үлгілерге құқықтар

Ішкі құрылған іскерлік бедел клиенттер, нарықтар және т.б. мәліметтер базасын әзірлеу және тәжірибелік-конструкторлық жұмыстар

Табиғи объектілерді дайындау және пайдалану тауарларды жарнамалау және жылжыту

Сауда белгілері мен сауда белгілері, жағында сатып алынған сауда белгілері мен сауда белгілері, компания ішінде құрылған персоналды даярлауға арналған шығындар

Компанияларды сатып алу кезінде туындайтын іскерлік бедел компанияның қызметі нәтижесінде туындайтын іскерлік бедел ұйымды және оның бөлімшелерін кинофильмдерді, өзге де бейне және аудио - өнімдерді көрсету және тираждау құқығын қайта ұйымдастыру және қайта орналастыру;

Ішкі құрылған сауда белгілері мен сауда белгілері прототиптер мен модельдерді жобалау, жобалау және сынау;

Жаңа технологияларды пайдалана отырып, құралдарды, технологиялық жабдықтарды, матрицалар мен мөртабандарды әзірлеу;

Эксперименттік қондырғыларды жобалау, жобалау және пайдалану, олардың сызбалары бойынша коммерциялық өндіріс үшін емес.

2. А компаниясы Б компаниясын 15000 мың теңгеге сатып алды. Сатып алу күніне Б компаниясының бастапқы құны бойынша 20000 мың теңгеге және әділ нарықтық құны бойынша 22000 мың теңгеге активтері болған. Б компаниясының да 7500 мың теңгеге міндеттемелері болған. Қандай сома болуы керек? Шоттың дебегі бойынша гудвилл ретінде көрсетілген бе?

3. Компания басқа кәсіпорында жұмыс істеп тұрған тракторды 35000 долларға сатып алды. Тракторды қолданар алдында шиналарды ауыстыру қажет болды, бағасы 2,200 доллар қозғалтқышты реттеу және ұсақ жөндеу құны 2,800 доллар, жанармай құю 150 доллар. Трактор алты жыл бойы пайдаланылады деп болжануда, пайдалы қызмет мерзімінің соңында жою құны 4,000 доллар болады.

Қажет:

1. Трактордың бастапқы және амортизациялық құнын анықтаңыз.

2. Тікелей әдісті қолданған кезде жұмыстың бірінші жылындағы есептелген тозу мөлшерін есептеңіз.

Тест сұрақтары

1. Стандарт қолданылмайды:

- A) минералды ресурстарды қайта өңдеу саласындағы зерттеулерге арналған шығындарды есепке алу;
- B) өндіруші салалардағы мұнай және газ кен орындарын барлау және игеру жөніндегі шығындарды есепке алу;
- C) бензин алу технологиясын зерттеуге арналған шығындарды есепке алу;
- D) дұрыс жауап жоқ.

2. Егер физикалық тасымалдағыштағы материалдық емес актив (мысалы, CD) осы активсіз жұмыс істей алмайтын жүйенің ажырамас бөлігі болса, онда оны есепке алу үшін қолданылмайды:

- A) бұл стандарт;
- B) 16 негізгі құралдар стандарты;
- C) 32 қаржы құралдары стандарты;
- D) дұрыс жауап жоқ.

3. Материалдық емес актив - бұл :

- A) өндірісте, тіпті жалға беруде немесе әкімшілік мақсаттарда пайдаланылатын монетарлық актив;
- B) өндірісте, сатуда, жалға беруде немесе әкімшілік мақсаттарда пайдаланылатын физикалық мәні жоқ монетарлық емес актив;
- C) өндірісте, сатуда, жалға беруде немесе әкімшілік мақсаттарда пайдаланылатын кез келген ақшалай емес актив;
- D) дұрыс жауап жоқ.

4. Зерттеу - бұл:

- A) жаңа ғылыми немесе техникалық білім мен идеялар алу мақсатында жасалған түпнұсқа және жоспарлы ізденіс;
- B) жаңа немесе елеулі бірақ жақсартылған материалдарды, құрылғыларды, өнімдерді, процестерді, жүйелерді немесе қызметтерді коммерциялық өндіру немесе қолдану басталғанға дейін жоспарлау немесе жобалау үшін ғылыми жаңалықтарды немесе басқа білімді қолдану;
- C) жеткізілген жабдықтың техникалық құжаттамасын зерделеу;
- D) жоғарыда айтылғандардың бәрі дұрыс

5 Даму - бұл:

- A) жаңа ғылыми немесе техникалық білім мен идеялар алу мақсатында жасалған түпнұсқа және жоспарлы ізденіс;
- B) жаңа немесе елеулі бірақ жақсартылған материалдарды, құрылғыларды, өнімдерді, процестерді, жүйелерді немесе қызметтерді коммерциялық өндіру немесе қолдану басталғанға дейін жоспарлау немесе жобалау үшін ғылыми жаңалықтарды немесе басқа білімді қолдану;
- C) жеткізілген жабдықтың техникалық құжаттамасын зерделеу;

- D) жоғарыда айтылғандардың бәрі дұрыс.
6. Қаржылық есептіліктегі материалдық емес активті тану үшін қандай шарт міндетті түрде орындалуы керек:
- A) актив қайталама нарықта сатып алынған;
 - B) активтің құны активті негізгі құрал ретінде танудың құн өлшемінен аспайды;
 - C) активтің құнын сенімді түрде өлшеуге болады;
 - D) жоғарыда айтылғандардың барлығы.
7. Материалдық емес активтер бастапқыда есептілікте танылады:
- A) тарихи құндылық;
 - B) қалдық құны;
 - C) компанияның осы активті сатып алу құны;
 - D) дұрыс жауап жоқ.
8. Қаржылық есептілікте алынған үкіметтік гранд есебінен сатып алынған материалдық емес актив:
- A) танылмайды;
 - B) компания менеджментінің шешіміне байланысты компания үшін осы активтің толық құны немесе құны бойынша танылады;
 - C) тек толық құнымен танылады;
 - D) компания үшін осы активтің құны бойынша ғана танылады.
9. Қаржылық есептілікте компанияның өзі құрған іскерлік бедел:
- A) танылмайды;
 - B) бағалау шамасында актив ретінде танылады;
 - C) бағалау шамасында пассив ретінде танылады;
 - D) бағалау шамасында ағымдағы кезеңнің кірісі ретінде танылады.
10. Төмендегілердің қайсысы ғылыми зерттеулерге жатпайды:
- A) прототиптер мен модельдерді жобалау, жобалау және сынау;
 - B) балама өнімдерді немесе процестерді іздеу;
 - C) жаңа білім алуға бағытталған қызмет;
 - D) ғылыми жаңалықтарды және басқа білімді қолдану бағыттарын іздеу.
11. Қаржылық есептілікте компания жасаған брендтер мен сауда белгілері:
- A) компанияның активі болып танылады;
 - B) компанияның міндеттемесі ретінде танылады;
 - C) брендтің немесе брендтің маркетингтік атауына байланысты компанияның активі немесе міндеттемесі ретінде танылады;
 - D) танылмайды
12. Зерттеу шығындары танылады:
- A) активпен;
 - B) пассивпен;
 - C) шығынмен;
 - D) қаражатты ысырап ету арқылы жүзеге асырыладыю
13. Зерттеу шығындары шығын ретінде танылады, өйткені:
- A) болашақ экономикалық пайда алуда сенімділік жоқ;
 - B) анықтама бойынша шығындар біздің шығындарымыз болып саналады;

- C) зерттеу өрісі тым кең;
 - D) бастапқы мәлімдеме дұрыс емес.
14. Даму шығындары актив ретінде танылуы үшін шарттардың қайсысы қажет:
- A) өнім нақты анықталған, оған қатысты шығындар белгіленген және өлшенген;
 - B) бұл өнімді сату нарығы бар;
 - C) компания тиісті ресурстарға ие және өнімді өндіруге, сатуға немесе пайдалануға ниетті;
 - D) жоғарыда айтылғандардың бәрі дұрыс.
15. Актив ретінде танылған даму шығындарының сомасы амортизацияланады ма?
- A) иә, егер сома айтарлықтай болса;
 - B) иә, сомаға қарамастан;
 - C) жоқ.
16. Материалдық емес активтердің амортизациясының шекті мерзімі қандай?
- A) 10 жыл;
 - B) 5 жыл;
 - C) материалдық емес активтер амортизацияланбайды;

Тақырып 6. Міндеттемелер мен резервтер

Есебі:

резервтер мен шартты міндеттемелер арасындағы негізгі айырмашылық неде екенін тұжырымдау;

резервтер мен шартты міндеттемелерді тану критерийлерін зерттеу;

резервтер, шартты міндеттемелер және шартты активтер үшін бағалау критерийлерін талдау;

Міндеттемелердің түсінігі мен түрлері

Компанияның міндеттемелерін екі топқа бөлуге болады: нақты белгілі және бағаланатын.

Нақты белгілі міндеттемелер пайда болған сәтте-ақ өтелуге тиісті соманы бағалауға және тануға мүмкіндік береді. Мысалы, акцептелген есеп айырысу құжаттары бойынша кредиторлық берешек, банктің несиесі бойынша негізгі қарыз.

Бағаланатын міндеттемелер олардың пайда болу сәтінде өтелуге жататын соманың белгісіз болуымен және тек шамамен - есеп айырысу жолымен анықталуымен ерекшеленеді. Мысалы, техникалық күрделі заттарды жөндеу бойынша міндеттемелер міндеттеме тауар сатылғандықтан пайда болады және бар. Бірақ бұл міндеттеменің сандық көрінісі (оны өтеу үшін ақша сомасы) кепілдік мерзімі ішінде объектілерді кепілдік мерзімі ішінде объектілердің жұмысын қамтамасыз ету үшін жасалған операцияларды бағалау нәтижесінде ғана анықталуы мүмкін.

Есептелген міндеттемелер деп аталатындар бар, олардың сомасы алдын-ала белгісіз. Мысалы, өтеу мерзімі әртүрлі жағдайлардың әсерінен несиені пайдаланғаны үшін пайыздар өзгеруі мүмкін. Бірақ мұндай міндеттемелерді бағаланатындарға біржақты жатқызуға болмайды, өйткені пайыздық мөлшерлемені біле отырып, есепті күндегі міндеттеменің мөлшерін дәл анықтауға және есептілікте дәл белгілі ретінде көрсетуге болады.

ҚЕХС - 37 мынадай анықтама береді: міндеттеме - бұл өткен оқиғалардан туындайтын компанияның ағымдағы міндеттемесі, оны реттеу компаниядан экономикалық пайда әкелетін ресурстардың шығуы нәтижесінде күтіледі. Бірақ бұл міндеттеменің стандартты тұжырымдамасы таусылмайды.

Міндетті оқиғалар өтеуді талап ететін құқықтық немесе дәстүрлі міндеттемелер туындайтын жағдайлар ретінде қарастырылады, олардан жалтаруға болмайды.

Құқықтық міндеттемелер шарттың талаптарынан (айқын немесе болжамды), заңнаманың талаптарынан немесе қолданыстағы заңнамаға негізделген құзыретті органдардың нұсқамаларынан туындайды.

Дәстүрлі міндеттемелер компанияның қалыптасқан практикалық қызметінен, ол жариялаған саясаттан немесе басқа тараптардың тиісті міндеттемелерді орындауы үшін нақты үміттер тудыратын нақты мәлімдемеден туындайды.

Құқықтық міндеттемелер нақты белгілі және бағалануы мүмкін. Дәстүрлі міндеттемелер көбінесе бағаланады.

Резервтерді тану түсінігі мен шарттары

Резервтер өтеу уақыты мен сомасы белгісіз міндеттемелерді білдіреді. Бұл мағынада резервтер жеткілікті шартты мәндер болып табылады, өйткені резервтелген міндеттемені өтеу мерзімі мен өтеу сомасы анық емес. Резервтер - бұл кредиторлық берешектен және басқа да нақты міндеттемелерден нақты бөлінуі қажет айқын бағаланатын міндеттемелер.

Бағаланатын міндеттемелер ретінде резервтерді есептеу шарттары үшке дейін азаяды:

- құқықтық немесе дәстүрлі міндеттеменің болуы;
- оны өтеу үшін экономикалық тиімді ресурстардың ықтимал шығуы;
- міндеттеме сомасын жеткілікті сенімді бағалау.

Міндетті оқиғаның ағымдағы міндеттеменің пайда болуымен байланысы әрқашан дерлік айқын. Сирек жағдайларда, мысалы, сот ісінің нәтижесі жеткіліксіз болған кезде, ағымдағы міндеттеменің болуына күмән туындауы мүмкін. Компания осы міндеттемені тануға қатысты барлық қолда бар куәліктерді зерделеуге міндетті:

- міндеттеменің бар екендігінің және тану критерийлеріне сәйкес келуінің айқын ықтималдығы бар, компания резервті есептейді;
- егер ағымдағы міндеттемені есепті күні жоқ деп есептеуге мүмкіндік беретін жеткілікті дәлелдер болса, компания есептілікке ескертулерде шартты міндеттемені ашады;
- егер ағымдағы міндеттеме әлі жоқ болса және оның пайда болу келешегі есепті күннен өте алыс болса, компания резервті есептемейді және шартты міндеттемені ашпайды.

Ағымдағы міндеттеменің пайда болуына әкелетін өткен оқиға міндетті болып табылады, егер: міндеттемені өтеу құқықтық актілер негізінде мәжбүрлеп болуы мүмкін болса, дәстүрлі міндеттеме оны басқа тараптардың орындалуында нақты үміттер туғызады.

Міндеттемелерге негізделген өткен оқиғалар компанияның болашақ оқиғалары мен болашақ әрекеттеріне қарамастан туындауы керек. Баланста есепті күні бар міндеттемелер ғана танылуы мүмкін. Біржақты тәртіпте қабылданған компанияның кез келген ниеті міндеттеме ретінде танылмайды және резервті есептеуді талап етеді.

Міндеттемелерді әрқашан екі тарап қабылдайды - біреуі төлейді, екіншісі алады. Бірақ міндеттемеде екінші тарапты дәл білу қажет емес. Бұл міндеттеме бар субъектілердің белгілі бір жиынтығы болған кезде жария болуы мүмкін. Бұл кепілдігі бар өнімді сатып алушылар тобы болуы мүмкін. Бірақ біржақты міндеттеме қабылдау мүмкін емес. Компанияның міндеттемесі екінші тарапқа белгілі болуы керек және орындалу үшін негізделген үміттер тудыруы керек. Мысалы, компанияның белгілі бір міндеттемелерді қабылдау туралы шешімі мұндай

міндеттемені есептелікте мойындауға мүмкіндік беретін дәлел болып табылмайды. Тарап (сатып алушылар, кәсіподақтар, муниципалитет және т.б.) міндеттеменің мәнін жария түрде мәлімдеуі немесе талқылауы қажет.

Экономикалық тиімді ресурстардың ықтимал шығуы міндеттемені тану және резервті есептеу үшін міндетті шарт болып табылады. Міндеттемені өтеу үшін қандай да бір ресурстар қажет болатыны анық болмаған кезде, мұндай міндеттеме үшін резерв танылмайды, бірақ ол шартты міндеттеме ретінде ашылуы мүмкін.

Міндеттемені сенімді бағалау резервтің міндетті шарты болып табылады. Резервтің анықтамасында ол белгісіз сомамен жасалады делінген. Бірақ бағалаусыз есепті бухгалтерлік баланста қандай да бір бапты тану мүмкін емес. Резервті дәл бағалау мүмкін емес, сондықтан ҚЕХС - 37-де бұл анықталды резерв ретінде танылған сома есепті күні ағымдағы міндеттемені өтеу үшін қажетті шығындардың ең жақсы бағасын көрсетуі керек. Ең жақсы бағалау - бұл компанияның есепті күнгі міндеттемелерді өтеу үшін төлеуі керек сома. Жеке міндеттемелерді бағалау дәлірек. Басқалары стандартта сипатталған статистикалық әдістер, күтілетін құн негізінде бағаланады.

Резервті бағалау кезінде тәуекелдер мен белгісіздіктер ескерілуі керек. Әдетте, тәуекел бағаланатын міндеттемені түсінудің нәтижесінде пайда болады. Оның сомасы өзгермелі және бұл бағаланатын міндеттеменің сомасына әсер етуі мүмкін. Сома, әдетте, асыра бағаланады. Белгісіздік жағдайында пайымдаулар активтерді асыра алмау және міндеттемелер мен шығыстарды төмендетпеу үшін өте мұқият жасалуы керек. Стандарт белгісіздік пен тәуекелдің болуы артық резервтер үшін немесе міндеттемелерді әдейі асыра сілтеу үшін ақтау болмауы мүмкін екенін көрсетеді.

Уақыт бойынша ақша құнының өзгеруінің әсері айқын болған кезде, резерв сомасы міндеттемені өтеу үшін күтілетін шығындардың дисконтталған мәнінен белгіленуі керек. Дисконттау мөлшерлемесі осы міндеттемеге тән тәуекелдерді ескере отырып, нарықтық түзетілетін тәуекелдерді көрсетпеуі керек.

Резервтерді бағалау кезінде міндеттемені өтеу үшін қажетті соманың, мөлшеріне әсер етуі мүмкін болашақ оқиғалар ескерілуі керек. Мысалы, техника мен технологиядағы күтілетін өзгерістер, заңнамалық шектеулер және т.б. егер болашақта осы міндеттемені орындау үшін техникалық сипаттамалардың өзгеруі күтілсе, шығындар қазіргіден төмен екендігі туралы білікті сараптамалық пікірлер бар, резерв сомасы осы төмендетілген шығындар бойынша есептелуі керек. Активтердің шығуынан күтілетін пайда резервті бағалау кезінде ескерілмеуге тиіс.

Стандарт резервтік шотта оны жабу үшін құрылған шығындар ғана жабылатындығына көздейді. Есептелген резервтерді мақсатсыз пайдалануға жол берілмейді.

Әрбір есепті күнге оны қайта қарау және осы сәтте (есепті күнге) ең жақсы бағалауды көрсету үшін өтелмеген жағдайда түзету қажет. Қайта қарау кезінде міндеттемелерді өтеу экономикалық ресурстарды жұмсауды қажет етпейтіні анықталуы мүмкін. Бұл резервті қалпына келтіру керек, яғни оны жауып, тиісті кірістердің мөлшерін мойындау керек дегенді білдіреді. Резервті бағалау кезінде

басқа тараптардың міндеттемелерді өтеуге жұмсаған шығыстарын өтеу оның алатыны белгілі болған кезде ғана жүргізіледі. Өтеу сомасы жеке актив ретінде танылуға тиіс, бірақ есептелген резерв сомасынан аспауға тиіс. Пайда мен залал туралы есептелікте, шығыстар мен өтемақылар сомалары бүктелген түрде көрсетілуі мүмкін. Егер компания міндеттемелер бойынша оларды үшінші тарап өтегеніне қарамастан жауап берсе, резерв барлық жағдайларда танылады, ал күтілген өтем бойынша актив өтем алынатыны белгілі болған кезде ғана танылады. Керісінше, егер компания үшінші тарап төлей алмайтын міндеттемелер жоқ және олар бойынша ешқандай резервтер есептелмейді.

Шартты активтер және шартты міндеттемелер

Шартты актив өткен оқиғалардың нәтижесі болып табылады, бірақ мұндай актив болашақта кейбір оқиғалар туындаған немесе болмаған жағдайда ғана тану талаптарына жауап береді. Сонымен қатар, болашақта бұл оқиғалардың пайда болуы айқын емес.

Олар болуы мүмкін немесе болмауы мүмкін. Мысалы, компания ұсынған сот жеңу мүмкіндігі оны мамандар белгісіз деп бағалайды.

Шартты актив баланста оның активті тану талаптарына сәйкес келетіндігі туралы айқын дәлелдер пайда болғанға дейін танылмайды. Бірақ бұл жағдайда ол шартты актив болуды тоқтатады.

Шартты актив тексеру қағидатына сәйкес қаржылық есептілікте танылмайды, өйткені оны тану компаниялардың алмауы мүмкін жауапты кірісті де тануды талап етеді. Шартты активтің бүкіл қызмет ету мерзімі ішінде компания мән-жайлар мен оқиғаларды бағалауға, олардың өзгерістерін анықтауға міндетті.

Егер экономикалық пайданы сөзсіз алу мән-жайлары шынымен пайда болған болса, онда актив және оған сәйкес табыс осы мән-жайлар айқын болған кезеңнің қаржылық есептілігінде танылады. Әйтпесе, компания есептілікке ескертулерде шартты активтің болуы туралы ақпаратты ашуды жалғастырады.

Шартты міндеттеме өткен оқиғалардан туындайды, бірақ оның өмір сүру шындығы болашақта белгілі бір оқиғалардың басталуымен немесе басталмауымен расталады, компанияның әсер ету мүмкіндігі айтарлықтай шектеулі немесе мүлдем жоқ.

Шартты шарттарға сандық тұрғыдан сенімді түрде бағаланбайтын міндеттемелер де кіреді. Компания өзінің қаржылық есептілігінде шартты міндеттемелерді мойындамайды, бірақ егер оны өтеу мүмкіндігі тым алыс болмаса, ескертулерде шартты міндеттемені ашуға міндетті.

Компания ресурстарды қанағаттандыру үшін олардың кету ықтималдығының дәрежесін анықтау үшін қолда бар шартты міндеттемелерді үздіксіз қадағалап отыруға міндетті.

Егер міндеттемені өтеуге ресурстарды жіберу ықтималдығы жеткілікті үлкен болса, онда оны жабуға арналған резервті тану және шартты міндеттемені ашуды тоқтату қажет.

Резервтер мен шартты міндеттемелер туралы ақпаратты ашу

Резервтер туралы ақпарат резервтердің әрбір сыныбы бойынша қаржылық есептілікке ескертулерде жеке ашылады:

схема бойынша резервтердің баланстық құнын егжей-тегжейлі салыстыру.

Берілген салыстырудың салыстырмалы көрсеткіштері талап етілмейді;

әрбір құрылған резерв бойынша міндеттемелердің сипаттамасын және оларды өтеудің болжамды мерзімін сипаттау;

міндеттемелердің сомасы мен өтеу мерзіміне қатысты белгісіздіктің болуы және себептері;

белгілі өтемақылар бойынша танылған активтердің сомасын көрсете отырып, кез келген үшінші тараптың болжамды өтемақылары.

Шартты міндеттемелер туралы ақпарат шартты міндеттеменің сипаттамасының қысқаша сипаттамасын және мақсатқа сай болған жағдайда: оны өтеуге арналған шығыстарды ең жақсы бағалау ретінде қаржылық әсер етуді; өтеу сомасы немесе уақыты бойынша белгісіздікті сипаттауды; үшінші тарапты өтеудің кез-келген мүмкіндігін көрсетуді қамтуға тиіс. Кейбір ақпарат іс- жүзінде мүмкін емес деп жарияланбаған кезде, бұл туралы қаржылық есептілікті пайдаланушыларға хабарлау қажет. Міндеттемені өтеу (ресурстардың шығуы) өте алыс деп бағаланған жағдайларда, мұндай міндеттемелер туралы ақпарат ашылмайды. Егер шартты міндеттемелер мен резервтер бірдей жағдайлардан туындаса, резерв пен шартты міндеттеме арасында айқын байланыс болуы үшін оларды ашу керек.

Шартты активтер туралы ақпарат осындай активтердің әрбір сыныбы бойынша ашылады және олардың қысқаша сипаттамасын және осы активтің ықтимал кірістілігінің бағалау құнын қамтуға тиіс. Бұл жағдайда кірістің пайда болу мүмкіндігі туралы кез-келген жаңылыстыратын нұсқаулардан аулақ болу керек.

Ақпаратты ашу басқа тараптардың сот істерінде зиян келтіруі мүмкін болған кезде, компания шартты міндеттемелер, резервтер және шартты активтер туралы ақпаратты ашуға міндетті емес. Бірақ ол сот талқылауының бар-жоғын және ақпараттың неге ашылмағанының себебін көрсетуі керек.

Бақылау сұрақтары

1. Баланс пен кірістер туралы есепте өндіріс лицензиясының шығуы қалай көрінеді?
2. Неліктен шартты активтер мен міндеттемелер туралы ақпаратты ашу керек?
3. Резервтер, шартты міндеттемелер және шартты активтер туралы есеп беру тұжырымдамасының негізінде қандай принцип жатыр?

Практикалық тапсырмалар

1Рейнбоу компаниясы электронды ойындар шығарады және сатады. Әр ойынның өндірісі компанияға 50 доллар тұрады, сату бағасы 90 доллар. Әрбір ойын

кепілдікпен сатылады, ол сатылғаннан кейін екі жыл ішінде бұзылған жағдайда тегін ауыстыруды қамтамасыз етеді. Өткен тәжірибеге сүйене отырып, сатылған ойындардың 7% кепілдік шарттары бойынша ауыстырылғаны белгілі. Қазан айында компания 52,000 ойын сатты және 2,800 ойын кепілдік бойынша өзгертілді.

Қажет:

а) бір ай ішінде кепілдіктер бойынша бағалау міндеттемесін тіркеу үшін журналдық сымдарды дайындау.

б) бір ай ішінде ойындарды кепілдікпен ауыстыруды тіркеу үшін журнал сымдарын дайындау.

2. 200x жылдың басында Альфа компаниясы Омега компаниясының барлық активтері мен барлық міндеттемелерін келісім шарттық 120,000 бағамен сатып алды, сатып алу төленді. Омега компаниясы өткен жылдың соңында келесі бухгалтерлік баланса ие (1-баған). Альфа компаниясы сатып алғаннан кейін бірден Омега компаниясының активтері мен міндеттемелерін қайта бағалауды жүргізді, олардың сатып алу күніндегі нарықтық (әділ) құны кестенің 2-бағанында көрсетілген:

Атауы	Баланстық құн	Нарықтық құн
Активтер ақшалай қаражат алуға арналған шоттар (нетто)	\$ -37,000	\$ -35,000
Қорлар	61,000 79,000	60,000 93,000
Негізгі құралдар (нетто) Патенттер	3,000	2,000
БАРЛЫҒЫ	\$180,000	\$190,000
Қысқа мерзімді міндеттемелер	30,000	30,000
Ұзақ мерзімді	60,000	60,000
Меншікті капитал	90,000	
БАРЛЫҒЫ	\$180,000	90,000
Таза активтердің нарықтық құны		\$100,000

Қажет:

1) Альфа компаниясы шоттарда тіркейтін іскерлік беделдің мөлшерін есептеу.

2) Альфа компаниясы Омега компаниясын сатып алуды тіркеу үшін жасайтын бухгалтерлік жазбаны жазу.

3) 19x5 жылдың аяғында іскерлік беделдің амортизациясын есептеу үшін түзету сымдарын жазуға құқылы. Іскерлік беделді амортизациялау мерзімі-он жыл.

3. Корпорация әдетте әр қызметкерге компанияда жұмыс істеген жылы үшін үш апталық ақылы демалыс береді. Жұмыс күшінің ауысуы мен өткен тәжірибені зерттеу негізінде" басшылық жұмысшылардың 65%-ы биыл демалысқа шығады деп есептеді.

Қажет:

1) компанияның тамыз айындағы жалақысы 300,000 долларды құрады деп есептесек, жұмысшылардың бір айдағы демалысы үшін төлем сомасын анықтау.

2) тамыз айында осы соманы тіркеу үшін журнал сымдарын дайы

Тақырып 7. Табыс салығы

Есебі:

кейінге қалдырылған салықтың мәнін түсіну және кейінге қалдырылған табыс салығын есептеу дағдыларын меңгеру;

кейінге қалдырылған салық активі қашан танылатынын түсіндіру;

кейінге қалдырылған салықтар механизмінің қолданылуын бағалау.

Негізгі ұғымдар мен анықтамалар

Қазіргі заманғы бухгалтерлік есеп қаржылық және салықтық есептілікті жасау мақсатында жүргізіледі. Салық және қаржылық есептілік арасындағы айырмашылықтар өте табиғи: Есептіліктің бұл түрлерінде әр түрлі пайдаланушылар және, тиісінше, оны теңестіруге қойылатын әр түрлі талаптар бар. ҚЕХС бойынша қаржылық есептіліктің мақсаты - компанияның жай-күйі туралы ашық, түсінікті, кредиторларға, инвесторларға және т.б., яғни өз компанияларына сеніп, өз қаражатына тәуекел ететін үшінші тұлғалардың топтарына толық және сенімді ақпарат беру.

Табыс салығын есепке алудың негізгі мәселесі ағымдағы ғана емес, сонымен бірге есепті күндегі жағдай бойынша балансқа енгізілген активтердің құнын өтеу немесе міндеттемелерді өтеу нәтижесінде туындайтын болашақ салық міндеттемелерін көрсету болып табылады. Бұл мәселені шешу үшін кейінге қалдырылған салық тетігі қолданылады.

Кейінге қалдырылған салықтардың идеясы, егер қандай да бір активтің құнын өтеу немесе қандай да бір міндеттемені өтеу болашақ кезеңдерде мұндай өтемақы немесе есеп айырысу салық салдары болмайтын кезеңмен салыстырғанда салық төлемдерінің ұлғаюына немесе азаюына әкелсе, компания есептілікте кейінге қалдырылған салық міндеттемесін мойындауы керек.

Табыс салығы бойынша есептерді қаржылық есептілікте көрсетудің жалпы тәртібі "Табыс салығы"12 ҚЕХС -да көзделген.

Табыс салығы-коммерциялық ұйымдар төлейтін салықтардың ең көп таралған түрлерінің бірі.

Табыс салығын есепке алудың негізгі мәселесі ағымдағы ғана емес, сонымен бірге есепті күндегі жағдай бойынша балансқа енгізілген активтердің құнын өтеу немесе міндеттемелерді өтеу нәтижесінде туындайтын болашақ салық міндеттемелерін көрсету болып табылады.

Кейінге қалдырылған салықтар идеясын жүзеге асыру қаржылық есептілікте кейінге қалдырылған салық міндеттемелері және кейінге қалдырылған салық активтері сияқты активтер мен міндеттемелердің ерекше түрлерінің пайда болуына әкеледі. Олар активтер мен міндеттемелердің баланстық құны мен олардың салық базасы арасындағы айырмашылыққа байланысты қалыптасады.

Активтер мен міндеттемелердің салық базасында олардың салық салу мақсаттары үшін қабылданатын құны қабылданады. Активтер мен міндеттемелердің

әр түрі үшін уақыт айырмашылығы деп аталатын айырмашылық анықталады. Ол салық салынуы мүмкін, яғни болашақ кезеңдердегі табыс салығы үшін базаны ұлғайтады немесе шегеріледі, яғни болашақ кезеңдердегі табыс салығын есептеу үшін базаны азайтады. Бірінші жағдайда есептілікте кейінге қалдырылған салық міндеттемесі, ал екінші жағдайда кейінге қалдырылған салық талабы көрсетіледі. Сонымен қатар, кейінге қалдырылған салық талаптары болашақ кезеңдерде салық базасының төмендеуіне қабылданатын өткен кезеңдердің шығындарына байланысты туындауы мүмкін.

ҚЕХС 12 кейінге қалдырылған салықтарды анықтауға баланстық тәсіл деп аталады. Активтер мен міндеттемелердің әр бабы бойынша баланстық бағалау мен салық базасы арасындағы айырмашылық есептеледі.

Уақытша айырмашылықтар

Уақытша айырмашылықтардың нәтижесінде кейінге қалдырылған салық міндеттемесі немесе кейінге қалдырылған салық активі (талаптары) пайда болады.

Кейінге қалдырылған салық міндеттемесі-салық салынатын уақыт айырмашылықтарына байланысты болашақ кезеңдерде төленетін табыс салығының сомасы.

Кейінге қалдырылған салық активі (талап) - бұл келесі кезеңдерге байланысты өтелетін табыс салығының сомалары:

- шегерілетін уақыт айырмашылықтары;
- болашақ кезеңге ауыстырылған қабылданбаған салық шығындары;
- болашақ кезеңге ауыстырылған пайдаланылмаған салық несиелері.

Мысал. Компания құны 200 000 теңге болатын станок сатып алды. Салықтық есепке алу мақсаттары үшін 10% нормасы бар амортизацияның сызықтық әдісі қолданылады (яғни 20 000 теңгеден, 10 жыл ішінде). Қаржылық есепке алу мақсаттары үшін 5% нормасы бар амортизацияның сызықтық әдісі де қолданылады (яғни 20 жыл ішінде 10 000 теңгеден амортизацияланады).

Көріп отырғанымыздай, алғашқы 10 жыл ішінде салық амортизациясы 10 000 теңгеге болады. қаржылық емес (20 000 - 10 000), ал қалған 10 жыл ішінде қаржылық есепке алу үшін амортизация есептеледі, ал салықтық есепке алу үшін есептелмейді.

Компания жыл сайын 100 000 теңге көлемінде бірдей қаржылық (бухгалтерлік) пайда алады делік. Содан кейін алғашқы 10 жылда салық салынатын пайда болады $1000\ 000 - 10\ 000 = 900\ 000$ теңге (өйткені салық амортизациясы қаржылық амортизацияға қарағанда 10 000 теңгеге артық), ал келесі 10 жылда - 110 000 теңге, өйткені амортизация салықтық есепке алу мақсаттары үшін қолданылмайды.

Алғашқы 10 жылда бюджет алдындағы табыс салығы бойынша міндеттемелер: салық есебінің деректері бойынша $900\ 000 \times 24\% = 21\ 600$ теңге бухгалтерлік есеп деректері бойынша $100\ 000 \times 24\% = 24\ 000$ теңге. Кейінге салық

міндеттемесі $240\ 000 - 216\ 000 = 2400$ теңге. немесе $(20\ 000 - 10\ 000) \times 24\% = 2\ 400$ теңге қалдырылды.

Келесі 10 жылда сурет керісінше. Салық салынатын пайда 110 000 теңгеге тең, салық есебі бойынша салық $110\ 000 \times 24\% = 26\ 400$ теңге, қаржы есебінің деректері бойынша салық бірдей 24 000 теңге. Басқаша айтқанда, кейінге қалдырылған салық міндеттемесі біртіндеп өтеліп, бюджет алдындағы ағымдағы міндеттемелердің бір бөлігіне айналады.

Кейінге қалдырылған салық активтерімен (талаптарымен) жағдай керісінше. Бұл есеп беруде жасалатын, содан кейін компания пайдаланатын актив. Алайда, тексеру принципіне сүйене отырып, кейінге қалдырылған салық талаптары есептілікте, егер компанияның болашақ кезеңдерде салық салынатын пайдасы болады деп үлкен ықтималдықпен айтуға болатын болса ғана танылуы мүмкін. Егер мұндай пайда күтілмесе, кейінге қалдырылған салық талабының сомасы есептілікте көрсетілмейді. Кейінге қалдырылған салық активін есептілікке енгізу мүмкіндігін бағалау әрбір есепті күнге жүргізілуге тиіс. Егер болашақ кезеңдерде пайда табу мүмкін болса, кейінге қалдырылған талап есептілікте қайтадан танылады. Бұл әсіресе өткен кезеңдердегі шығындарды мойындауға тән.

Еншілес және қауымдасқан компанияларға және бірлескен қызметке салынған инвестицияларға байланысты туындайтын уақытша айырмашылықтар ерекше сипатқа ие. Олар осындай инвестициялардың салық базасы мен олардың бухгалтерлік базасы арасындағы айырмашылықтарды білдіреді (яғни инвестициялардың нақты құны және еншілес, қауымдасқан компанияның немесе бірлескен қызметтің таза активтеріндегі инвестордың үлесі, оның ішінде іскерлік беделдің мөлшері).

Бұл уақытша айырмашылықтар келесі жағдайларда пайда болады:

- еншілес, қауымдасқан компанияда немесе олармен бөлінуі мүмкін бірлескен қызметте бөлінбеген пайда болған кезде;

- еншілес компания басқа елде орналасқан кезде шетел валютасының бағамы өзгерген кезде;

- қауымдасқан компанияға салынған инвестициялардың баланстық құны олардың өтелетін шамасына дейін азайған кезде.

Жиынтық (шоғырландырылған) қаржылық есептілікте уақытша айырмашылықтар бас компанияның жеке есептілігіндегі уақытша айырмашылықтардан өзгеше болуы мүмкін, өйткені жеке есептілікте инвестициялар өзіндік күн бойынша немесе артық бағаланған күн бойынша көрсетілуі мүмкін.

Кейінге қалдырылған салықтарды бағалау

Кейінге қалдырылған активтер мен міндеттемелерді бағалау кезінде осы актив іске асырылған кезде болуы мүмкін салық ставкасы қолданылуы керек. Алайда, көп жағдайда қолданылатыны есепті күнге қолданыстағы салық ставкасы, өйткені болашақта оның өзгеруін болжау мүмкін емес.

Кейбір жағдайларда активтің баланстық құнын өтеудің салықтық салдары өтеу әдісіне байланысты болады. Компания негізгі құралдардың құнын өндірісте пайдалану арқылы өтеуге ниет білдірген кезде, салық салынатын база амортизация сомасына азаяды және пайдаға бір ставка бойынша салық салынады. Егер компания объектіні сатуға және осылайша оның құнын өтеуге ниет білдірсе, онда пайдаға салынатын салықтың басқа ставкасы қолданылуы немесе залалды өтеудің басқа тәртібі белгіленуі мүмкін.

Егер ҚЕХС бойынша жасалған есептілікте активтердің құны олардың өтелетін сомасына дейін есептен шығарылса (немесе бұл активтер әділ құны бойынша көрсетілсе) және бұл ретте компания оларды сатуға ниет білдірсе, онда есептілікте кейінге қалдырылған салық активінің сомасы көрсетілмейді. Егер сатудан шығын болса, онда ол салық салынатын базаны азайтады.

Кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелерінің ұзақ мерзімді сипатына қарамастан, олардың сомалары дисконтталмайды. Бұл дисконттау кейінге қалдырылған салықтарды өтеудің егжей-тегжейлі кестесін дайындауды көздейтіндігімен түсіндіріледі, бұл жеткілікті күрделі есептеулердің қажеттілігіне және әртүрлі компаниялардың есеп беру деректерінің салыстырмалылығының бұзылуына әкелуі мүмкін.

Есеп беруде тану

Әдетте пайда болған кейінге қалдырылған салықтар кірістер мен шығыстар туралы есепте танылады, өйткені уақыт айырмашылықтарының көпшілігі кірістер мен шығыстар туралы есепке бухгалтерлік есеп мақсатында және әр түрлі есепті кезеңдердегі табыс салығын есептеу мақсатында енгізілгендіктен пайда болады. Бұл ереже кейінге қалдырылған салық уақытша айырмашылықтардың өзгеруіне байланысты емес, салық мөлшерлемесінің өзгеруіне, кейінге қалдырылған салық активтерін өтеу мүмкіндігін қайта қарауға (болашақ кезеңдерде пайда табу ықтималдығының өзгеруіне байланысты) немесе кейінге қалдырылған салық байланысты тиісті активті өтеу тәсілінің өзгеруіне байланысты туындаған жағдайларда да қолданылады. Алайда, бұл ережеде ерекшеліктер бар.

Нәтижесі тікелей капитал баптары бойынша көрсетілген операцияға байланысты салық пайда болған кезде, салық салдары да капитал баптары бойынша жүргізілуі керек. Мұндай операцияның мысалы-негізгі құралдарды немесе ұзақ мерзімді инвестицияларды қайта бағалау. Егер артық бағаланған құн заңнамаға сәйкес салық базасы ретінде қабылданса, онда уақытша айырмашылық болмайды. Егер олай болмаса, болашақта компания негізгі құралдар объектісінің артық бағаланған құнын өтеу үшін үлкен кіріс алады. Салық салынатын базаны есептеу кезінде компания объектінің құнын ғана өтей алады. Сондықтан қайта бағалаудың салықтық әсері болады.

Нәтижесі пайда болған салық әсерімен бірге капитал баптары бойынша көрсетілетін операциялардың басқа мысалдары:

- есеп саясатын өзгерту немесе өткен жылдардағы іргелі қателерді түзету салдарынан бөлінбеген пайданың кіріс қалдығын өзгерту;
- компанияның ажырамас бөлігі болып табылмайтын шетелдік еншілес немесе қауымдасқан компаниялардың есептілігін қайта есептеуден бағамдық айырмашылықтар.

Кейінге қалдырылған салықтар баланста пайда мен залал туралы есеппен немесе капитал баптарымен корреспонденцияда жеке бапта көрсетіледі. Кейінге қалдырылған салықтар қалдығының азаюы пайда мен залал туралы есепте көрсетіледі. Кейінге қалдырылған салықтардың барлық сомасы баланста ұзақ мерзімді активтер мен міндеттемелер ретінде көрсетіледі, өйткені соманы осы активтер мен міндеттемелерді сату (өтеу) мерзімдеріне бөлу жиі қиын.

Кейінге қалдырылған активтер мен міндеттемелерді өзара есепке алу үшін арнайы ереже белгіленеді. Есептілікте "Таза" деп аталатын мөлшердегі кейінге қалдырылған салықтар (яғни салық міндеттемелерінің сальдосы және салық талаптары) компания ағымдағы (нақты) салық міндеттемелерін ағымдағы салық талаптарының сомасына азайтуға құқылы болған кезде және кейінге қалдырылған салықтар сол заңнамада белгіленген табыс салығына қатысты болған кезде ғана көрсетіледі.

12 ҚЕХС тек пайда мен залал туралы есепте табыс салығының мөлшерін көрсетіп қана қоймай, оның негізгі компоненттерін де ашуды талап етеді. Көп жағдайда табыс салығының негізгі құрамдас бөліктері ағымдағы табыс салығы, тұрақты айырмашылықтар және белгілі бір кезеңдегі уақытша айырмашылықтардың пайда болуымен және кезеңдегі кейінге қалдырылған салық қалдығының төмендеуімен байланысты кейінге қалдырылған салық болып табылады. Бұдан басқа, салық пайда байланысты кейінге қалдырылған салық сомасын қамтуы мүмкін:

- салық мөлшерлемесін өзгерту арқылы;
- кейінге қалдырылған салық талаптарын бағалауды нақтылау арқылы;
- өткен жылдардағы шығындарға байланысты кейінге қалдырылған салық талаптарын тану;
- есеп саясатын түзету арқылы.

Тұрақты айырмашылықтар салық салу мақсатында қабылданбайтын шығыстардың, басқа мөлшерлеме бойынша салық салынатын немесе салық салынатын базадан шығарылатын кірістердің және т. б. болуына байланысты туындайды.

Есепті күні және алдыңғы кезеңнің есепті күніндегі айырмашылықтардың әрбір түрі үшін баланста және пайда мен залал туралы есепте көрсетілген кейінге қалдырылған салық сомасын ашу талап етіледі. Сонымен қатар, егер есепті кезеңде операциялар болған болса, нәтиже мен салық әсері капитал баптары бойынша көрсетілсе, онда салық әсерінің сомасы да бөлек ашылуы тиіс. Есепті кезеңде салық ставкасы өзгерген кезде, мұндай әсер есептілікте түсіндірілуі керек.

Бақылау сұрақтары

1. Компанияның пайдасы дегеніміз не?
2. Салық базасы дегеніміз не?
3. Тұрақты айырмашылықтар қашан пайда болады?
4. Кейінге қалдырылған салық дегеніміз не?
5. Кейінге қалдырылған талап дегеніміз не?
6. Кейінге қалдырылған міндеттеме дегеніміз не?
7. Кейінге қалдырылған салықтар қалай есептеледі?

Практикалық тапсырмалар

1. Байланыс қызметтері компаниясы өз клиенттеріне бір ай ішінде 9% акциздік және 5% сату салығын қамтитын жалпы сомасы 4 490,200 шот-фактураларын жасады. Қажет:
 - a) компанияның бір айдағы кіріс мөлшерін анықтаңыз.
 - b) бір айдағы кірістер мен олармен байланысты міндеттемелерді тіркеу үшін журналдық хабарлама жазыңыз.
2. А компаниясы Б еншілес компаниясының дауыс беретін акцияларының 70% - на иелік етеді, 2008 жылы Б компаниясының таза кірісі 1 150,000 құрады. А компаниясы 40,000 д дивидендтер алуды көздейді, дивидендтерге салынатын салық 6% құрайды.
3. А компаниясының қаржылық есептілігіндегі дивидендтерге қатысты кейінге қалдырылған салық міндеттемесінің сомасын есептеңіз.

Тест сұрақтары

1. Салық салынатын пайда-бұл:
 - A) ағымдағы және өткен есепті кезеңнің бухгалтерлік пайдасы арасындағы айырмашылық;
 - B) қоғамның акционерлері мен қатысушылары арасында бөлінгеннен кейінгі ағымдағы жылдың таза пайдасы;
 - C) табыс салығы төленетін салық органдары белгілеген ережелерге сәйкес айқындалған кезеңдегі пайда сомасы;
 - D) болашақ кезеңдерде төленуге жататын табыс салығының сомасы.
2. Ағымдағы салықтар:
 - A) салық салынатын уақытша айырмашылықтарға қатысты болашақ кезеңдерде төленуге жататын табыс салығының сомасы;
 - B) кезең ішінде салық салынатын пайданы/салық залалын алып жүруден төленген / өтелген пайдаға салынатын салықтардың сомасы;
 - C) болашақ кезеңдерде өтелетін табыс салығының сомалары;
 - D) осы активтер немесе міндеттемелер салық салу мақсаттары үшін ескерілетін сомалар.

3. Кейінге қалдырылған салық міндеттемелері:

- A) салық салынатын уақытша айырмашылықтарға қатысты болашақ кезеңдерде төленуге жататын табыс салығының сомалары;
- B) болашақ кезеңдерде өтелетін табыс салығының сомалары;
- C) кезеңдегі салық салынатын пайдаға (салық залалына) қатысты төлеуге (өтеуге) салынатын пайдаға салынатын салық сомасы;
- D) осы актив немесе міндеттеме салық салу мақсаттары үшін ескерілетін сома.

4. Активтің салық базасы:

- A) әрқашан активтің баланстық құнына тең;
- B) болашақта осы активке қатысты салықтарды азайтатын кез келген соманы шегергендегі активтің баланстық құнына тең;
- C) егер компания активтің баланстық құнын өтегеннен кейін алатын экономикалық пайдаға салық салынбаса, активтің баланстық құнына тең болады;
- D) мұндай түсінік жоқ.

5. Қысқа мерзімді салық міндеттемесі ретінде танылады:

- A) ағымдағы және алдыңғы кезеңдерге қатысты төленген шаманың осы кезеңдер үшін төлеуге жататын сомадан асып кетуі;
- B) осы және алдыңғы кезеңдер үшін ағымдағы салықтың төленбеген шамасы;
- C) алдыңғы кезеңдегі ағымдағы салықты өтеу үшін өткен кезеңге ауыстырылуы мүмкін салықтық залалға байланысты пайда;
- D) жоғарыда айтылғандардың бәрі дұрыс.

6. Кейінге қалдырылған салық міндеттемесі танылуға тиіс:

- A) барлық салық салынатын уақыт айырмашылықтары үшін;
- B) амортизациясы салық салу мақсаттары үшін шегерілмейтін іскерлік беделді қоспағанда, барлық салық салынатын уақытша айырмашылықтар үшін; және компаниялардың бірлестігі болып табылмайтын мәмілеге байланысты активті немесе міндеттемені бастапқы тану; және жасалған кезде есепке алу саясатына да, салық салынатын пайдаға да (салық залалына) әсер етпейді;
- C) барлық шегерілетін уақыт айырмашылықтары үшін;
- D) есепті күнге дейін қолданыста болған салық ставкаларын (және салық заңнамасын) пайдалана отырып, салық органдарына төлеуге (есебінен өтеуге) болжанатын сомадағы барлық салық салынатын немесе шегерілетін уақытша айырмалар үшін.

7. Кейінге қалдырылған салық міндеттемелерін шегерілетін уақыт айырмашылықтары ретінде танудың қажетті шарттары қандай:

- A) мұндай шарттар жоқ: бұл міндеттемелер әрқашан шегерілетін уақыт айырмашылықтары ретінде танылады;
- B) уақытша айырмашылық жақын болашақта қалпына келтіріліп, уақытша айырмашылық пайдаланылуы мүмкін салық салынатын пайда алу мүмкіндігі бар;
- C) салық салынатын пайда алу мүмкіндігі бар, оған қарсы уақытша айырма пайдаланылуы мүмкін және егер кейінге қалдырылған салық талабы теріс іскерлік беделден немесе компаниялардың бірлестігі болып табылмайтын және жасалған

кезде есепке алу мен салық салынатын пайдаға әсер етпейтін мәміледегі активті немесе міндеттемені бастапқы танудан туындамаса;

D) ешқашан кейінге қалдырылған салық міндеттемелері шегерілетін уақыт айырмашылықтары ретінде танылмайды.

8. Бухгалтерлік баланстағы салық талаптары мен міндеттемелері:

A) мүлдем ұсынылмауы керек;

B) басқа активтер мен міндеттемелерден бөлек ұсынылуы тиіс;

C) басқа активтермен және міндеттемелермен бірге топтастыру арқылы ұсынылуы керек;

D) қысқа мерзімді активтер ретінде ұсынылмауы тиіс.

9. Ағымдағы салық талаптары мен міндеттемелерін өзара есепке алу:

A) тұрақты негізде жүргізілуі тиіс;

B) компания танылған сомаларды есепке жатқызу құқығы заңды түрде бекітілген болса және міндеттемені сальдо негізде өтеуге немесе активті бір мезгілде сатуға және міндеттемені өтеуге ниетті болса ғана жүргізуі тиіс;

C) компания ағымдағы салық міндеттемелеріне қарсы ағымдағы салық талаптарының есебін аударуға заңды түрде бекітілген құқығы болған жағдайда ғана жүргізуі керек және салық міндеттемелері бір салық салынатын заңды тұлғадан бір салық органы өндіріп алатын табыс салығына жатады;

D) ешқашан орындалмауы керек.

E) компания " ағымдағы салық міндеттемелеріне қарсы ағымдағы салық талаптарының есебін аударуға заңды түрде бекітілген құқығы болса және кейінге қалдырылған салық міндеттемелері бір салық салынатын заңды тұлғадан бір салық органы өндіріп алатын табыс салығына қатысты болса ғана жүргізуі керек.

F) ешқашан орындалмауы керек.

10. Кәдімгі қызметтен түскен пайдаға немесе шығынға байланысты салық бойынша шығыстар (салықты өтеу) ұсынылуы тиіс:

A) бухгалтерлік баланста;

B) капитал қозғалысы туралы есепте;

C) пайда мен залал туралы есепте;

D) түсіндірме жазбада.

11. Ағымдағы және кейінге қалдырылған салықтар кезеңдегі таза пайдаға немесе шығынға қосылуы керек:

A) толық сомада;

B) теріс іскерлік беделден немесе мәміледегі активті немесе міндеттемені бастапқы танудан туындайтын салық сомаларын қоспағанда;

C) амортизациясы салық салу мақсаттары үшін шегеруге жатпайтын немесе компаниялардың бірлестігі болып табылмайтын және жасалған кезде есепке алу мен салық салынатын пайдаға әсер ететін мәмілеге байланысты активті немесе міндеттемені білген кезде бастапқы болып табылатын іскерлік беделден туындайтын салық сомаларын қоспағанда;

D) тікелей капитал шотында сол немесе басқа кезеңде танылатын мәміледен немесе оқиғадан немесе сатып алу нысанындағы компаниялар бірлестігінен туындайтын салық сомаларын қоспағанда.

12. Алдыңғы есепті кезеңдердің салық салынатын пайдасының ағымдағы жылғы салық шығыны сомасына азаюынан туындайтын пайда қаржылық есептілікте мынадай түрде ескеріледі:

A) актив;

B) міндеттеме;

C) есепке алынбайды.

13. Кейінге қалдырылған салық активтері - бұл болашақ кезеңдерде өтелетін табыс салығының сомалары:

A) шегерілетін уақыт айырмашылықтары;

B) болашақ кезеңге пайдаланылмаған салық шығындарын ауыстыру арқылы;

C) пайдаланылмаған салық кредиттерін болашақ кезеңге ауыстыру арқылы;

D) Барлық жауаптар дұрыс.

E) дұрыс C және B.

14. Уақыт айырмашылықтары қалай жіктеледі:

A) уақытша және портативті;

B) салық салынатын және өтелмейтін;

C) салық салынатын және шегерілетін;

D) ағымдағы және кейінге қалдырылған.

15. Артық бағаланған активтің баланстық құны мен оның салық базасы арасындағы айырмашылық:

A) уақыт айырмашылығы;

B) тұрақты айырмашылық;

C) (1) немесе (2).

Тақырып 8. Кірістер, кірістермен шығыстарды тану

Есебі:

есептеу тұжырымдамасының мәнін түсіну және оны практикалық жағдайларда қолдана білу;

кірістерді тану әдістерін зерттеу;

есеп цикліндегі жылдық түзету сымдарының рөлін білу;

күмәнді қарыздарға резервтің мақсатын түсіну;

мемлекеттік субсидияларды есепке алу тәртібімен танысу;

мердігерлік шарттар бойынша қаржылық нәтижені анықтай білу.

Кірісті анықтау

Кірісті есепке алу тәртібі "Кіріс" 18 ҚЕХС-те жазылған. Табыс кәсіпорынның кірісін де, басқа кірістерді де қамтиды. Кіріс-бұл сатудан, қызмет ақысынан, пайыздардан, дивидендтерден және роялтиден түсетін кірістер ретінде сипатталатын кәсіпорынның әдеттегі қызметінен түсетін кірістер. Кірісті есепке алудың негізгі мәселесі-оны тану қажет болатын сәтті анықтау. Егер кәсіпорынның болашақ экономикалық пайда алу мүмкіндігі болса және бұл пайданы сенімді түрде бағалауға болатын болса, кіріс танылады.

Кіріс-бұл кәсіпорынның әдеттегі қызметі барысында белгілі бір кезеңдегі экономикалық пайданың жалпы түсімі, бұл капиталға қатысушылардың жарналарымен байланысты емес капиталдың өсуіне әкеледі.

Кіріс алынған немесе алынатын өтемнің әділ құны бойынша бағалануы керек. Операциядан туындайтын кіріс мөлшері әдетте кәсіпорын мен активті сатып алушы немесе пайдаланушы арасындағы шартпен анықталады. Ол кәсіпорын ұсынатын кез келген сауда немесе көтерме жеңілдіктер сомасын ескере отырып, алынған немесе алынуға жататын өтемақының әділ құны бойынша бағаланады.

Көп жағдайда өтемақы ақшалай қаражат немесе ақша қаражаттарының баламалары түрінде беріледі, ал түсім сомасы алынған немесе алынатын ақша қаражаттарының немесе ақша қаражаттарының баламаларының сомасы болып табылады. Алайда, егер ақша қаражаттарының немесе ақша қаражаттарының баламаларының түсімі кейінге қалдырылса, өтеудің әділ құны алынған немесе алынатын номиналды ақша сомасынан аз болуы мүмкін. Мысалы, кәсіпорын сатып алушыға пайызсыз несие бере алады немесе одан тауарларды сату кезінде өтемақы ретінде нарықтық мөлшерлемеден төмен вексель ала алады. Шарт іс жүзінде қаржыландыру операциясы болған кезде, өтеудің әділ құны есептелген пайыздық мөлшерлемені қолдана отырып, барлық болашақ түсімдерді дисконттау арқылы анықталады. Есептелген пайыздық мөлшерleme-төмендегілердің ең дәл анықталған мәні:

- кредиттік қабілеттілік рейтингі ұқсас эмитенттің ұқсас қаржы құралы үшін басым мөлшерleme;

- қолма-қол сату кезінде қаржы құралының номиналды сомасын тауарлардың немесе қызметтердің ағымдағы бағаларына дейін дисконттайтын пайыздық мөлшерлеме.

Әділ құн мен өтемнің номиналды сомасы арасындағы айырма 39 ҚЕХС сәйкес пайыздық кіріс деп танылады.

Егер тауарлар немесе қызметтер табиғаты мен құны бойынша ұқсас тауарларға немесе қызметтерге айырбасталса, айырбастау кірісті құрайтын операция ретінде қарастырылмайды. Бұл көбінесе май немесе сүт сияқты өнімдерде болады, мұнда жеткізушілер белгілі бір жерде сұранысты уақтылы қанағаттандыру үшін әртүрлі жерлерде тауарлық-материалдық құндылықтарды айырбастайды. Тауарларды сату немесе әртүрлі тауарларға немесе қызметтерге айырбас ретінде қызмет көрсету кезінде айырбас кірісті құрайтын операция ретінде қарастырылады. Кіріс аударылған ақша қаражаттарының немесе олардың баламаларының сомасына түзетілген алынған тауарлардың немесе қызметтердің әділ құны бойынша бағаланады. Егер алынған тауарлардың немесе қызметтердің әділ құнын сенімді бағалау мүмкін болмаса, кіріс аударылған ақша қаражаттарының немесе олардың баламаларының сомасына түзетілген берілген тауарлардың немесе қызметтердің әділ құны бойынша бағаланады.

Кірісті тану критерийлері әдетте әр операцияға бөлек қолданылады. Алайда, белгілі бір жағдайларда олардың мазмұнын көрсету үшін оларды жеке мәміленің бөлек анықталатын элементтеріне қолдану қажет. Мысалы, егер тауардың сату бағасы анықталуы мүмкін кейінгі қызмет көрсету сомасын қамтыса, онда бұл мән кейінге қалдырылады және қызмет көрсетілген кезеңдегі кіріс ретінде танылады. Керісінше, тану критерийлері екі немесе одан да көп операцияларға бір уақытта қолданылуы мүмкін, егер олар коммерциялық әсерді бірқатар операцияларды бірлік ретінде қарастырмай-ақ анықтау мүмкін болмайтындай етіп байланыстырылған болса. Мысалы, кәсіпорын тауарларды сата алады және сонымен бірге болашақта осы тауарларды сатып алу туралы Жеке келісім жасай алады, осылайша іс жүзінде операцияның әсерін жоққа шығарады. Мұндай жағдайларда екі операция да бірге қарастырылады.

Егер төменде көрсетілген барлық шарттар қанағаттандырылса, тауарларды сатудан түскен түсім танылуға тиіс:

- кәсіпорын сатып алушыға тауарларға меншік құқығымен байланысты елеулі тәуекелдер мен сыйақыларды берді;
- кәсіпорын енді әдетте меншік құқығымен байланысты дәрежеде басқаруға қатыспайды және сатылған тауарларды бақыламайды;
- кіріс сомасын сенімді түрде бағалауға болады;
- операцияға байланысты экономикалық пайда кәсіпорынға түсу мүмкіндігі бар;
- операцияға байланысты келтірілген немесе күтілетін шығындарды сенімді түрде бағалауға болады.

Кәсіпорын сатып алушыға меншік құқығымен байланысты елеулі тәуекелдер мен сыйақыларды беретін сәтті анықтау операция шарттарын зерттеуді талап етеді. Көп жағдайда меншік құқығына байланысты тәуекелдер мен сыйақыларды беру

сатып алушыға заңды меншік немесе меншік құқығын берумен сәйкес келеді. Бұл көптеген бөлшек саудада болады. Басқа жағдайларда, меншік құқығына байланысты тәуекелдер мен сыйақылардың берілуі заңды меншік құқығын беруден немесе иелік етуден басқа уақытта болады. Егер кәсіпорын меншік құқығымен байланысты елеулі тәуекелдерді сақтаса, операция сату болып табылмайды және ол бойынша кіріс танылмайды. Әр түрлі жағдайларда кәсіпорын меншік құқығымен байланысты айтарлықтай тәуекелді сақтай алады. Барлық шарттар орындалған жағдайында, тауарларды сатудан түскен түсім жағдайларда танылады:

- кәсіпорын стандартты кепілдік шарттарымен қамтылмаған қанағаттанарлықсыз жұмыс үшін жауапкершілікті жалғастыруда;
- нақты сатудан түскен түсімді алу сатып алушының тауарларды одан әрі сату нәтижесінде түскен түсімді алуына байланысты;
- жеткізілген тауарлар орнатылуы керек, ал орнату кәсіпорын әлі орындамаған келісімшарттың едәуір бөлігін құрайды;
- сатып алушы сатып алу-сату шартында айқындалған себеппен сатып алу-сату мәмілесін бұзуға құқылы және кәсіпорында табыс алуға сенімділік жоқ.

Егер кәсіпорын меншік құқығымен байланысты аз ғана тәуекелдерді сақтаса, онда операция сату болып табылады және кіріс танылады. Мысалы, сатушы өзіне тиесілі соманың түсуін қамтамасыз ету үшін ғана заңды меншік құқығын сақтай алады. Мұндай жағдайда, егер кәсіпорын меншік құқығымен байланысты елеулі тәуекелдер мен сыйақыларды берсе, операция сату болып табылады және кіріс танылады. Кәсіпорын меншік құқығымен байланысты аз ғана тәуекелді сақтайтын тағы бір мысал бөлшек сауда болуы мүмкін, онда клиент сатып алуға қанағаттанбаған жағдайда ақшаны қайтару ұсынылады. Мұндай жағдайларда түсім сатушы болашақ кірістерді сенімді бағалай алатын және алдыңғы тәжірибе мен басқа да тиісті факторлар негізінде қайтару міндеттемесін мойындаған жағдайда сату кезінде танылады.

Кіріс операцияға байланысты экономикалық пайда кәсіпорынға түсу ықтималдығы болған жағдайда ғана танылады. Кейбір жағдайларда мұндай ықтималдық өтемақы алынғанға дейін немесе белгісіздік жойылғанға дейін болмауы мүмкін. Мысалы, шетелдік үкімет сату кезінде алынған ақшаны шетелге аударуға рұқсат бере ме, жоқ па белгісіз болуы мүмкін. Рұқсат алғаннан кейін белгісіздік жойылады және сәйкесінше кіріс танылады. Алайда кіріске енгізілген соманы алу мүмкіндігіне қатысты белгісіздік туындаған жағдайда, алынбаған сома немесе алу ықтималдығы екіталай болған сома бастапқыда танылған кіріс сомасын түзету ретінде емес, шығыс ретінде танылады.

Бір операцияға немесе қандай да бір оқиғаға қатысты кірістер мен шығыстар бір уақытта танылады; бұл процесс әдетте кірістер мен шығыстарды байланыстыру деп аталады. Шығындарды, соның ішінде кепілдіктерді және тауарларды жөнелтуден кейін туындайтын басқа шығындарды, әдетте, кірісті тану үшін қажетті басқа шарттар орындалған кезде сенімді түрде бағалауға болады. Алайда, шығындарды сенімді түрде бағалау мүмкін болмаған кезде кірісті тану мүмкін емес. Мұндай

жағдайларда тауарды сату үшін алынған кез келген өтемақы міндеттеме ретінде танылады.

Егер қызмет көрсетуді көздейтін операцияның нәтижесі сенімді бағалауға жататын болса, мұндай операциядан түскен түсім есепті кезеңнің соңындағы операцияның аяқталу сатысына сәйкес танылуға тиіс. Егер келесі шарттар орындалса, операцияның нәтижесін сенімді түрде бағалауға болады:

- 1) кіріс сомасын сенімді түрде бағалауға болады;
- 2) операцияға байланысты экономикалық пайда кәсіпорынға түсу мүмкіндігі бар;
- 3) есепті кезеңнің соңындағы жағдай бойынша операцияның аяқталу сатысы сенімді бағалануы мүмкін;
- 4) операцияны орындау кезінде жұмсалған шығындар және оны аяқтауға қажетті шығындар сенімді түрде бағалануы мүмкін.

Кіріс операцияға байланысты экономикалық пайда кәсіпорынға түсу ықтималдығы болған жағдайда ғана танылады. Алайда, кіріске енгізілген соманы алу мүмкіндігіне қатысты белгісіздік туындаған жағдайда, алынбаған сома немесе алу ықтималдығы екіталай болған сома бастапқыда танылған кіріс сомасын түзету ретінде емес, шығыс ретінде танылады.

Әдетте, компания келесі ережелерді операцияға қатысушы басқа тараптармен келіскеннен кейін сенімді бағалау жүргізе алады:

- Тараптар ұсынуға және алуға тиіс қызметтерге қатысты әрбір Тараптың заңды түрде бекітілген құқықтары;
- қарсы өтемақы;
- есептеу нысаны мен шарттары.

Кәсіпорында, әдетте, қаржылық жоспарлау мен есеп берудің тиімді ішкі жүйесі болуы керек. Қызмет көрсету шамасына қарай кәсіпорын шарт бойынша кірісті бағалауды тексереді және қажет болған жағдайда қайта қарайды. Мұндай қайта қарау қажеттілігі операцияның нәтижесін сенімді түрде бағалау мүмкін емес дегенді білдірмейді.

Мәміленің аяқталу кезеңін әртүрлі әдістермен анықтауға болады. Кәсіпорын орындалған жұмысты сенімді бағалауды қамтамасыз ететін біреуін пайдаланады. Мәміленің сипатына байланысты бұл әдістер мыналарды қамтуы мүмкін:

- орындалған жұмыс туралы есептер;
- есептілік күніне ұсынылған қызметтер қызметтердің жалпы көлеміне пайызбен;
- қазіргі уақытта жұмсалған шығындардың мәміле бойынша жалпы шығындардың бағалау мәніне пропорционалды қатынасы. Есепті жасау күніне жұмсалған шығындарға осы күнге ұсынылған қызметтерді көрсететіндер ғана енгізіледі. Мәміле бойынша бағаланатын жалпы шығындарға тек ұсынылған немесе ұсынылуға тиіс қызметтерді көрсететін шығындар ғана енгізіледі.

Клиенттерден алынған аралық төлемдер мен аванстар көбінесе көрсетілген қызметтерді көрсетпейді.

Практикалық себептерге байланысты, егер қызметтер белгілі бір уақыт аралығында шексіз рет ұсынылса, егер қандай да бір басқа әдіс аяқталу кезеңін жақсы көрсететіні туралы дәлел болмаса, кіріс белгілі бір кезеңдегі сызықтық әдіс

негізінде танылады. Егер қандай да бір әрекет басқаларға қарағанда әлдеқайда маңызды болса, онда кірісті тану осы әрекетті жүзеге асырғанға дейін кейінге қалдырылады.

Егер қызмет көрсетуді көздейтін операцияның нәтижесін сенімді бағалау мүмкін болмаса, түсім тек танылған өтелетін шығыстар мөлшерінде ғана танылуға тиіс.

Операцияны орындаудың бастапқы кезеңдерінде оның нәтижесін есептік бағалау мүмкін емес. Дегенмен, кәсіпорын операцияны орындау кезінде жұмсалған шығындарды өтеу мүмкіндігі болуы мүмкін. Сондықтан, кіріс тек шығындарды өтеу күтілетін дәрежеде ғана танылады. Операцияның нәтижесін сенімді есептеу мүмкін болмағандықтан, пайда танылмайды.

Егер операцияның нәтижесін сенімді бағалау мүмкін болмаса және жұмсалған шығындардың өтелу ықтималдығы болмаса, кіріс танылмайды, ал жұмсалған шығындар шығыс ретінде танылады. Шарттың нәтижесін сенімді бағалауға кедергі келтірген белгісіздік факторлары жойылғаннан кейін, кіріс жоғарыда аталған төрт шартқа сәйкес танылады.

Басқа ұйымдардың пайыз, роялти және дивидендтер төлейтін кәсіпорын активтерін пайдалануынан туындайтын кірістер танылуы керек егер операцияға байланысты экономикалық пайда кәсіпорынға түсу мүмкіндігі болса және кірістің мөлшерін сенімді түрде бағалауға болатын болса.

Түсім мынадай негізде танылуға тиіс:

- пайыздар тиімді пайыздық мөлшерлеме әдісі бойынша танылады;
- роялти тиісті шарттың мазмұнына сәйкес есептеу қағидаты бойынша танылады;
- дивидендтер акционерлердің төлем алу құқығы белгіленген кезде танылады.

Төленбеген пайыздар пайыздары бар инвестицияны сатып алғанға дейін есептелген кезде, кейіннен пайыздарды алу сатып алғанға дейінгі кезең мен сатып алудан кейінгі кезеңге бөлінеді. Сатып алғаннан кейінгі кезеңдегі пайыздардың тек бір бөлігі ғана кіріс ретінде танылады.

Роялти тиісті шарттардың талаптарына сәйкес есептеледі және, әдетте, егер Шарттың мазмұнын ескере отырып, кірісті тану үшін басқа жүйелі ұтымды негіз болмаса, осы негізде танылады.

Кіріс операцияға байланысты экономикалық пайда кәсіпорынға түсу ықтималдығы болған жағдайда ғана танылады. Алайда, кіріске енгізілген соманы алу мүмкіндігіне қатысты белгісіздік туындаған жағдайда, алынбаған сома немесе алу ықтималдығы екіталай болған сома бастапқыда танылған кіріс сомасын түзету ретінде емес, шығыс ретінде танылады.

Мердігерлік шарттар

"Құрылыс шарттары" 11 ҚЕХС құрылыс шарттарына байланысты кірістер мен шығындарды есепке алу тәртібін белгілейді. Құрылыс шарттары бойынша жүзеге асырылатын қызметтің сипатына байланысты шарттық қызметтің басталу күні және оның аяқталу күні, әдетте, әр түрлі есепті кезеңдерге келеді. Осылайша, құрылыс

шарттарын есепке алудың негізгі проблемасы құрылыс жұмыстары жүргізілетін есепті кезеңдер бойынша құрылыс шарты бойынша кірістер мен шығындарды бөлу болып табылады.

Құрылыс шарты-бұл құрылыс, технология және функциялар бойынша немесе түпкілікті мақсаты немесе пайдалануы бойынша бір-бірімен тығыз байланысты немесе өзара тәуелді объектіні немесе объектілер тобын салу мақсатында жасалатын шарт.

Белгіленген баға шарты-бұл мердігер белгілі бір жағдайларда шығындар өскен кезде көтерілуі мүмкін жұмыс бірлігі үшін белгіленген келісімшарттық бағаға немесе белгіленген мөлшерлемеге келісетін құрылыс шарты.

Шығындар плюс шарты-бұл мердігерге рұқсат етілген немесе басқа жолмен белгілі бір шығындар және осындай шығындар сомасының пайызы немесе белгіленген сыйақы сомасы өтелетін құрылыс шарты.

Құрылыс келісімі сонымен қатар дизайны, технологиясы мен функциялары бойынша немесе түпкілікті мақсаты немесе пайдалануы бойынша бір-бірімен тығыз байланысты немесе өзара тәуелді бірнеше нысандардың құрылысын қарастыруы мүмкін. Мұндай шарттардың мысалдары мұнай өңдеу зауыттарын және басқа да кешенді өнеркәсіптік объектілерді немесе жабдықтарды салуға арналған шарттар болып табылады.

Құрылыс шарттарына мыналар жатады:

- нысанның құрылысына тікелей байланысты қызметтерді ұсыну туралы шарттар, мысалы, жобаны басқару қызметтері және сәулетшілердің қызметтері;
- объектілерді бұзуға және қалпына келтіруге және объектілерді бұзғаннан кейін қоршаған ортаны қалпына келтіруге арналған шарттар.

Құрылыс шарты бойынша түсім мыналарды қамтиды:

- шартта келісілген кірістің бастапқы сомасы;
- шарт бойынша жұмыстан ауытқулар, шағымдар мен көтермелеу төлемдері, егер ауытқу сомалары сенімді бағалануы мүмкін болса, кіріс алу ықтималдығы бар дәрежеде.

Шарт бойынша түсім алынған немесе тиесілі өтемнің әділ құны бойынша бағаланады. Келісімшарт бойынша кірістің мөлшерін бағалауға болашақ оқиғалардың нәтижесіне байланысты көптеген белгісіздік факторлары әсер етеді. Оқиғалар орын алған кезде немесе белгісіздік факторлары шешілгенде, көбінесе бастапқы бағалауды қайта қарау қажет. Осылайша, келісімшарт бойынша түсім мөлшері бір кезеңнен екінші кезеңге дейін ұлғаюы немесе азаюы мүмкін. Мысалы:

- мердігер мен тапсырыс беруші шарт бастапқыда келісілген кезеңнен кейінгі кезеңде шарт бойынша кірісті ұлғайтатын немесе төмендететін ауытқулар немесе шағымдар сомаларын келісе алады;
- белгіленген баға шартында келісілген кіріс сомасы шығындар ұлғайған кезде кірісті ұлғайтуды көздейтін ережелерге сәйкес ұлғаюы мүмкін;
- шарт бойынша түсім сомасы мердігер тарапынан шартты орындауды кешіктіру нәтижесінде туындаған айыппұлдарға байланысты азаюы мүмкін;

- егер белгіленген баға шарты жұмыс бірлігіне белгіленген бағаны көздесе, шарт бойынша түсім осындай бірліктер санының ұлғаюына қарай ұлғаяды.

Ынталандыру төлемдері, егер шартта көзделген нормалар орындалса немесе асып кетсе, мердігерге төленетін қосымша соманы білдіреді. Мысалы, келісімшартта мердігерге келісімшарт бойынша жұмыстарды мерзімінен бұрын орындағаны үшін ынталандыру төлемі қарастырылуы мүмкін.

Шарт бойынша шығындарға мыналар жатады:

- белгілі бір шартқа тікелей байланысты шығындар;
- жалпы шарттық қызметке жататын және осы шартқа бөлінуі мүмкін шығындар;
- тапсырыс беруші шарттың талаптарына сәйкес жеке өтейтін басқа да шығындар.

Жалпы шарттық қызметке жатқызылуы мүмкін және жеке шарттарға бөлінуі мүмкін шығындарға сақтандыру төлемдері кіреді; жеке шартқа тікелей қатысы жоқ конструкторлық және техникалық қолдау шығындары; үстеме құрылыс шығындары. Көрсетілген шығындар ұқсас сипаттамалары бар барлық шығындарға дәйекті түрде қолданылатын жүйелі және орынды әдістерді қолдана отырып бөлінеді.

Тапсырыс беруші шарттың талаптарына сәйкес жеке өтейтін шығындар кейбір жалпы басқару шығындарын және шарттың талаптарында өтелетін әзірлеу шығындарын қамтуы мүмкін.

Егер құрылыс шартының нәтижесі сенімді есептелуі мүмкін болса, құрылыс шартына байланысты кірістер мен шығындар есепті кезеңнің соңындағы шарттың аяқталу дәрежесіне сәйкес тиісінше кіріс және шығыстар ретінде танылады.

Құрылыс шарты бойынша күтілетін шығын бірден шығын ретінде танылады.

Белгіленген бағамен шарт жасалған жағдайда, егер мынадай талаптар орындалса, құрылыс шартының нәтижесі сенімді бағалануы мүмкін:

- шарт бойынша жиынтық кірісті сенімді бағалауға болады;
- кәсіпорынның шартқа байланысты экономикалық пайда алуы мүмкін;
- шартты аяқтау үшін қажетті шығындар да, есепті кезеңнің соңында шарттың орындалу дәрежесі де сенімді бағалануы мүмкін;
- шартқа байланысты шығындарды шарт бойынша нақты жұмсалған шығындарды бұрын жүргізілген бағалаулармен салыстыруға болатындай дәл айқындауға және сенімді бағалауға болады.

"Шығындар қосу" шарты жағдайында, егер келесі шарттар орындалса, құрылыс шартының нәтижесі сенімді түрде бағалануы мүмкін:

- кәсіпорынның шартқа байланысты экономикалық пайда алуы мүмкін;
- шартқа байланысты шығындар олардың жеке өтелуіне қарамастан дәл анықталуы және сенімді бағалануы мүмкін.

Шарттың орындалу дәрежесі бойынша кірістер мен шығыстарды тану көбінесе орындалу пайызы әдісі деп аталады. Осы әдіске сәйкес, шарт бойынша кірісті осы орындалу дәрежесіне жету үшін жұмсалған шығындармен салыстыру арқылы есептілікте орындалған жұмыстардың пропорциясына жатқызуға болатын кірісті, шығыстар мен пайданы көрсету мақсаттары үшін анықталады. Бұл әдіс

келісімшарттық қызмет көлемі мен кезең нәтижелері туралы пайдалы ақпарат береді.

Орындау процентінің әдісіне сәйкес шарт бойынша түсім тиісті жұмыстар орындалған есепті кезеңдерде пайда немесе залал құрамындағы түсім ретінде танылады. Шарт бойынша шығындар, әдетте, олар жататын тиісті жұмыстар орындалған есепті кезеңдердегі пайда немесе залал құрамындағы шығыстар ретінде танылады. Алайда шарт бойынша жиынтық шығындардың шарт бойынша жиынтық кірістен кез келген күтілетін асып кетуі бірден шығын ретінде танылады.

Шарттың орындалу дәрежесін бірнеше жолмен анықтауға болады. Кәсіпорын орындалған жұмыстарды сенімді бағалауға мүмкіндік беретін әдісті қолданады. Шарттың сипатына байланысты мұндай әдістер мыналарды қамтуы мүмкін:

- көрсетілген күнге жұмыстарды орындау үшін жұмсалған шарт бойынша шығындарды шарт бойынша жиынтық шығындармен салыстыру;
- орындалған жұмыстарды сараптамалық бағалау;
- шарт бойынша орындалған жұмыстардың үлесін заттай түрде есептеу.

Тапсырыс берушіден алынатын аралық және аванстық төлемдер көбінесе орындалған жұмыстың нақты көлемін көрсетпейді.

Егер шарт бойынша жиынтық шығындардың шарт бойынша жиынтық кірістен асып кетуі ықтимал, күтілетін шығын бірден шығын ретінде танылады. Мұндай залалдың сомасы шарт бойынша жұмыстарды орындау басталғанына және шарт бойынша жұмыстарды орындау дәрежесіне қарамастан айқындалады.

Бақылау сұрақтары

1. Табыс қандай қаржылық есепте көрсетіледі?
2. Құрылыс компаниясының кірісі банктерге салымдар бойынша пайыздық кірістер ме?
3. Құрылыс келісімшарттарын есепке алудың ерекшелігі неде?
4. Қазақстандық кәсіпорындар үшін 11 ҚЕХС қолданудың негізгі қиындықтары қандай?
5. ҚЕХС сәйкес шығындардың негізгі элементтері қандай?
6. Мердігерлік шарттар бойынша ҒЗжТКЖ бойынша жалпы әкімшілік шығыстар мен шығыстар қалай көрсетіледі?
7. Өтелетін және өтелмейтін шығындарға не жатады?

Практикалық тапсырмалар

Келесі жағдайларда кірісті қашан және қанша мөлшерде тануға болатындығын анықтаңыз. Егер кіріс танылса, жауаптарыңызды көрсетіңіз

Дебет және Кредит:

1. Сіз тауарлар партиясын ай сайын кезекті жеткізуді жүзеге асырғыңыз келеді және сіздің клиентіңіз жеткізуді тоқтатқанын білесіз. Ол сізге тәуекелдер үшін

жауапкершілік жүктелген жағдайда, жеткізудің балама әдісін тапқанға дейін тауарларды сақтау үшін қалдыруды сұрайды.

2. Сіз бөлшек сауда желісінің кілемдерін сатасыз. Қабылдау бақылауы міндетті шарт болып табылады және бұл жұмысты орындайтын маман ауырып қалды. Соңғы 3 жылда кілемдерді қайтару жағдайлары болған жоқ.

3. Сіз калориферлерді көтерме саудагерге сатасыз. Тауарды қайтару туралы жазбаша хабарлама сатылғаннан кейін 30 күн ішінде қабылданады.

4. Сәуірде сіз агентіңізге консигнация шарты бойынша 40 компьютер бердіңіз. Қараша айында агент компьютерлерді сатады, бірақ қаражат сізге желтоқсан айында ғана келеді.

5. Сіз бағдарламалық жасақтаманы интернет арқылы сатасыз. Тұтынушылар тауарды алған кезде тапсырыстарды төлей алады.

6. Сіздің компанияңыз қоймаларды салады. Сіз қойма құрылысы кезінде салымдар мен аралық төлемдерді аласыз. Құрылыс аяқталғаннан кейін жалпы соманың 2% - ы әлі төленбеген, бірақ жақын арада төленуі керек.

7. Сатып алушы тауарлар үшін төлемді әр айдың 5 күні жүзеге асырады. Жеткізу әр айдың 10 –күні, ал жеткізілген өнімді қабылдау 15-күні жүзеге асырылады.

8. Сіз акциялар портфелін қаңтарда. 10.000\$-ға сатасыз, келісім-шарт талаптарында қарастырылған, содан кейін наурыз айында. 10.500\$-ға сатып аласыз.

9. Сіз жабдықты 5 жылға техникалық қолдау туралы келісімшартты ұсынасыз, келісімшартқа сәйкес төлем алдын-ала жасалуы керек.

10. Сіз жабдықты 100.000\$ сатасыз, төлем бір жыл ішінде бөліп төленеді. Пайыздық мөлшерлеме 10% құрайды. Пайыздық төлемдер сомасы бағаға қосылады.

11. Сіз қонақ үйді сатасыз, сіздің фирмаңыз дренаж жүйесін жөндеуге міндеттеме алады. Сіздің жұмысшыңыз екі ай бойы жоқ болады.

12. Сіз бір келісімшарт бойынша 20 бірдей ғимаратта клиентке телефон желісін орнатасыз.

13. Сіз көшіргішті бір жылдық кепілдікті қосқанда 30.000\$-ға сатасыз. Кепілдіктің әділ құны-2.400\$. Сіз көшіру аппаратына тоқсан сайын техникалық қызмет көрсетесіз.

14. Шілде айында агент ретінде сіз би залында наурыз айында бір рет және мамыр айында бір рет болатын музыканттар тобының қойылымына тапсырыс бересіз. Сіздің төлеміңіз - 4.000\$.

Тест сұрақтары

1. Қандай жағдайда ҚЕХС 18 стандарты кірісті есепке алу кезінде қолданылмайды:

А) түсім тауарларды сатудан алынады;

В) кірістер қызмет көрсетуден алынған;

С) пайыз, лицензиялық төлемдер мен дивидендтер төлейтін компания активтерінің басқа тараптарын пайдаланудан түскен кіріс;

D) дұрыс жауап жоқ.

2. Стандарт пайда болатын кірістердің есебін реттейді:

A) жалдау шарттары;

B) үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісіне сәйкес есепке алынатын инвестициялардан дивидендтер;

C) компанияның сауда маркасын пайдаланғаны үшін төлемдер;

D) минералды кендерді өндіру.

3. Осы Стандартта қаржылық активтер мен қаржылық міндеттемелердің әділ құнының өзгеруінен туындайтын кірістер қарастырыла ма:

A) иә, тек қаржылық активтер;

B) иә, тек қаржылық міндеттемелер;

C) иә, бәрі;

D) жоқ.

4. Стандартқа сәйкес, табыс:

A) акционерлердің жарналары есебінен өзгеше капиталдың ұлғаюына әкеп соқтыратын кезең ішінде компанияның әдеттегі қызметі барысында экономикалық пайданың жалпы түсімі;

B) акционерлердің жарналары есебінен өзгеше капиталдың ұлғаюына әкеп соқтыратын кезеңдегі компанияның әдеттегі қызметі барысында таза экономикалық пайда;

C) компанияның әдеттегі қызметі барысында іске асырылуы жоспарланған активтің баланстық құны;

D) дұрыс жауап жоқ.

5. Төменде көрсетілген сомалардың қайсысы кіріс болады:

A) үшінші тараптың атынан инкассацияланған сома: сату салығы;

B) үшінші тараптың атынан инкассацияланған сома: ҚҚС;

C) директордың атынан инкассацияланған сомалар;

D) дұрыс жауап жоқ.

6. Түсім қандай бағамен бағалануы керек:

A) сатылатын активтің баланстық құны бойынша;

B) қарсы қанағаттандырудың номиналды сомасы бойынша;

C) алынған немесе күтілетін өтемнің әділ құны бойынша;

D) қалдық құны бойынша.

7. Компания сатып алушыдан тіпті тауар туралы өтемақы ретінде нарықтық ставкасы төмен вексельді қабылдайды. Бұл жағдайда өтеудің әділ құны қалай анықталады:

A) вексельдің пайыздық мөлшерлемесі арқылы барлық болаттау арқылы шақ түсімдерді дисконттау арқылы жүзеге асырылады;

B) «шартты» пайыздық мөлшерлемен барлық болашақ түсімдерді дисконттау арқылы жүзеге асырылады;

C) өтеудің әділ құны вексельдің номиналды сомасына тең болады;

D) бұл жағдайда өтеудің әділ құны болмайды.

8. Бұл «шартты пайыздық мөлшерлеме» бола алмайды.

А) кредиттік қабілеттілік рейтингі ұқсас эмитенттің ұқсас қаржы құралы үшін басым мөлшерлеме;

В) қолма-қол ақшаға сату кезінде қаржы құралының номиналды сомасын тауарлардың немесе қызметтердің ағымдағы бағаларына дейін дисконттайтын пайыздық мөлшерлеме;

С) пайыздық мөлшерлеме нарықтық мөлшерлемеден төмен;

Д) дұрыс жауап жоқ.

9. Сатылған өнім үшін әділ құн мен қарсы қанағаттадырудың номиналды сомасы арасындағы айырма:

А) тауар сату үшін сатып алынған есепті кезеңнің шығыны;

В) тауар сату үшін алынған кезде болған ағымдағы кезеңнің шығыны;

С) пайыздық кіріс;

Д) дұрыс жауап жоқ.

10. Төмендегі аталған үрдістердің қайсысы табысты құрайды:

А) табиғаты мен көлемі жағынан ұқсас тауарларға немесе қызметтерге тауарларды немесе қызметтерді айырбастау (сұраныстың өсуін қанағаттандыру үшін әртүрлі жерлерде қорларды айырбастау);

В) тауарларды немесе қызметтерді тамаша тауарларға немесе қызметтерге айырбастау;

С) қаржы активтерінің әділ құнындағы өзгерістер;

Д) сақтандыру шарты бойынша сақтандыру төлемін алу.

11. Тауарларды сатудан түскен кірісті тану үшін шарттардың қайсысы міндеті емес:

А) компания сатып алушыға тауарларға меншік құқығымен байланысты елеулі тәуекелдер мен сыйақыларды аударды;

В) компания енді әдетте меншік құқығымен байланысты дәрежеде басқаруға қатыспайды және сатылған тауарларды бақыламайды;

С) мәмілеге байланысты кірістер және жұмсалған немесе күтілетін шығындар сенімді түрде бағалануы мүмкін;

Д) дұрыс жауап жоқ.

12. Егер компания меншікке байланысты елеулі тәуекелдерді сақтаса, сатудан түскен кіріс танылады ма:

А) иә;

В) жоқ.

13. Егер сатып алушы сатып алу - сату шартында анықталған себеппен сатып алу - сату мәмілесін бұзуға құқылы болса және компания пайда табуға сенімді болмаса, сатудан түскен кіріс танылды ма :

А) иә;

В) жоқ.

14. Егер сатушы компания тауарға меншік құқығын өзіне тиесілі соманың түсін қамтамасыз ету үшін ғана сақтаса, бұл жағдайда кіріс табылады ма :

А) иә, өйткені компания меншікке байланысты аз ғана тәуекелдерді сақтайды;

В) жоқ, өйткені сатып алушыға;

15. Егер белгілі бір сома кіріске енгізілген болса, бірақ берілген соманы алуға қатысты үлкен белгісіздік болса, компания:

A) ешқандай әрекет жасамайды .

B) сіз бастапқыда танылған қаламның мөлшерін түзетеді.

C) бастапқыда танылған кірістің сомасы өзгеріссіз қалады, ал алуда белгісіздік туындаған сома тауар өткізілген кезеңнің шығысы ретінде танылады.

D) дұрыс жауап жоқ.

Тақырып 9. Валюта бағамдарының өзгеруін есепке алу

Есебі:

валюта бағамдары өзгерістерінің әсері 21ҚЕХС мазмұнын зерделеу;
Шетелдік компаниялардың екі түрін ажырата білу;
Шетелде филиалдарды бар ұлттық компанияның қаржылық есептілігін есеп беретін компанияның валютасына қайта дағдыларын есеп беретін компанияның валютасына қайта есептеу дағдыларын игеру;

Шетел валютасындағы операцияларды есепке алу

Шетел валютасындағы операцияларды жүзеге асыру кезінде валюта айырбастау бағамдарының өзгеруінің әсері 21ҚЕХС басшылыққа алынуы керек. Сонымен қатар, кәсіпорын өзінің қаржылық есептілікті есеп беру валютасына қалай өзгерту керектігін және қаржылық есептілікті есеп беру валютасына қалай өзгерту керектігін анықтау. Бұл ретте негізгі сұрақтар: қандай айырбастау бағамын (қандай бағамдарды) қолдану керек және қаржылық есептіліктегі айырбас бағамдарының өзгеруінің әсерін қалай көрсету керек.

21ҚЕХС сәйкес бағамдық айырмашылық - бұл валюталардың әртүрлі бағамдарын қолдана отырып, бір валютадағы бірліктердің белгілі бір санын басқа валютаға аудару кезінде пайда болатын айырмашылық.

Шетелдік бөлімше-бұл еншілес, қауымдасқан, бірлескен кәсіпорын болып табылатын кәсіпорын немесе қызметі елде немесе есепті кәсіпорынның еліне немесе валютасынан ерекшеленетін валютада негізделген немесе жүзеге асырптын есепті кәсіпорынның бөлімшесі.

Функционалдық валюта-бұл кәсіпорын өз қызметін жүзеге асыратын негізгі экономикалық ортада қолданылатын валюта.

Шетел валютасы-бұл кәсіпорынның функционалдық валютасынан басқа кез келген валюта.

Топ - бұл бас кәсіпорын және оның басрылық еншілес компаниялары.

Монетарлық баптар-бұл валюта бірліктері, сондай-ақ валюта бірліктерінің белгіленген немесе белгіленген санымен көрсетілген активтер мен алуға немесе төлеуге міндеттемелер.

Шетелдік бөлімшеге таза инвестициялар-бұл есеп беретін кәсіпорынның осы шетелдік бөлімшенің таза активтеріне қатысу үлесі.

Кәсіпорын өз қызметін жүзеге асыратын негізгі экономикалық орта-бұл ақша қаражаттарының негізгі бөлігін табатын және пайдаланатын экономикалық орта. Кәсіпорын өзінің функционалды валютасын анықтаған кезде мыналарды ескеру керек:

1) тауарлар мен қызметтердің бағасына ең көп әсер ететін (көбінесе бағалар белгіленетін және оны өндірудің тауарлары мен қызметтерін сату үшін есептеулер жүргізілетін валюта);

2) бәсекелестік шарттары мен нормативтік базасы негізінен тауарлар мен қызметтердің сату бағаларын айқындайтын елдер.

- Негізінен кәсіпорынның тауарлары мен қызметтерін ұсынуға байланысты еңбек шығындарын, материалдарды және басқа шығындарды анықтайтын валюта (көбінесе мұндай шығындар анықталған және есептеулер жүргізілетін валюта);

Кәсіпорынның функционалдық валютасының анықтамасын растау үшін келесі факторларды қолдануға болады:

- қаржыландыру жөніндегі қызметтен түсетін қаражаттың валютасы (мысалы, борыштық және үлестік құралдар эмиссиясынан);

- операциялық қызметтен түскен ақша қаражаты сақталған валюта.

Шетелдік бөлімшенің функционалдық валютасын және оның есеп беретін кәсіпорынның функционалдық валютасына сәйкес келетіндігін анықтау кезінде келесі қосымша факторларды ескеру қажет:

- шетелдік бөлімше тек есеп беретін кәсіпорынның операцияларын кеңейту болып табыла ма, әлде ол айтарлықтай дербестікпен жүзеге асырыла ма. Есеп беретін кәсіпорынның жұмысын кеңейтудің мысалы ретінде шетелдік бөлімше тек есеп беретін кәсіпорыннан әкелінген тауарларды сатуды және оған кірісті аударуды жүзеге асыратын жағдай болуы мүмкін. Шетелдік бөлімше ақша қаражаттарын және басқа да монетарлық баптарды жинақтаумен, шығыстарды көтерумен, кірістер алумен және негізінен жергілікті валютада қарыз қаражаттарын тартумен байланысты болған жағдайда тәуелсіз қызметтің мысалы бола алады.

- есеп беретін кәсіпорынмен жасалатын операциялар көлемі шетелдік бөлімшенің жалпы көлемінің үлкен (немесе аз) бөлігін білдіре ме;

- шетелдік бөлімшенің ақша ағындары есеп беретін кәсіпорынның ақша ағындарына тікелей әсер ете ме, сондай-ақ есеп беретін кәсіпорынның пайдасына аударуға жататын ақша қаражаты бар ма;

- шетелдік бөлімшенің ақша ағындары есепті кәсіпорынның қаражатын тартпай-ақ қолданыстағы және негізді күтілетін борыштық міндеттемелерге қызмет көрсету үшін жеткілікті ме?.

Кәсіпорында шетелдік бөлімшеден алуға ақша активті немесе шетелдік бөлімшеге төлеуге ақша міндеттемесі болуы мүмкін. Жақын болашақта өтеу жоспарланбаған және мүмкін болмайтын монетарлық баптарға, шын мәнінде, кәсіпорынның шетелдік бөлімшеге салған таза инвестициясының бөлігі болып табылады. Мұндай монетарлық баптарға ұзақ мерзімді дебиторлық және кредиторлық берешектер кірмейді.

Шетелдік бөлімшеден алуға немесе шетелдік бөлімшеге төлеуге монетарлық бабы бар кәсіпорын топтың кез- келген еншілес кәсіпорны болуы мүмкін. Мысалы, кәсіпорынның екі еншілес кәсіпорыны бар, А және В. Еншілес кәсіпорын В шетелдік бөлімше болып табылады. А еншілес кәсіпорны В еншілес кәсіпорынына қарыз береді. А еншілес кәсіпорыны В еншілес кәсіпорынына берген қарыз бойынша берешек, егер жақын болашақта қарызды өтеу жоспарланбаса және мүмкін болмаса, В еншілес кәсіпорынына кәсіпорынның таза инвестициясының құрамында

көрсетіледі. Бұл еншілес кәсіпорынның өзі шетелдік бөлімше болған жағдайда да дұрыс болады.

Ақшалай емес баптардың мысалдары тауарлар мен қызметтер үшін аванстық төлемдердің сомалары (мысалы, жалдау бойынша алдын ала төлем), гудвил, материалдық емес активтер, қорлар, негізгі құралдар және есеп айырсу міндеттемелері, олар бойынша есеп айырысу ақшалай емес активті ұсыну жолымен жүргізілуі тиіс. Шетел валютасындағы операция-бұл шетел валютасында көрсетілген немесе шетел валютасында есеп айырысуды көздейтін операция, оның ішінде кәсіпорын жүргізетін операциялар саны:

- бағалары шетел валютасында белгіленген тауарларды немесе қызметтерді сатып алу немесе сату;

- егер төлеуге немесе алуға жататын сомалар шетел валютасында белгіленсе, қарыз немесе қаражат беру;

- шетел валютасында номинацияланған активтердің өзге түсуі немесе шығуы немесе міндеттемелердің қабылдануы.

Бастапқы тану кезінде шетел валютасындағы операция операция күніндегі жағдай бойынша шетел валютасының ағымдағы айырбастау бағамының шетел валютасындағы сомасына қолданыла отырып, функционалдық валютада ескеріледі.

Әрбір есепті кезеңнің соңында:

- шетел валютасындағы монетарлық баптар жабылу бағамы бойынша аударылады;

- шетел валютасындағы тарихи құны бойынша бағаланатын монетарлық емес баптар операция күніне валюталардың айырбас бағамы бойынша аударылады;

- шетел валютасындағы әділ құн бойынша бағаланатын монетарлық емес баптар әділ құнды айқындау күніне айырбас бағамы бойынша аударылады.

Баптың баланстық құны басқа қолданылатын стандарттардың талаптарын ескере отырып айқындалады. Мысалы, негізгі құралдарды әділ құны бойынша немесе негізгі құралдар 16ҚЕХС сәйкес тарихи құны бойынша бағалауға болады. Баланстық құны қалай анықталғанына қарамастан- әділ құн негізінде немесе тарихи құн негізінде-егер шетел валютасындағы сома алынса, болашақта оны 21 ҚЕХС сәйкес функционалдық валютаға аудару қажет. Кейбір баптардың баланстық құны екі немесе одан да көп соманы салыстыру арқылы анықталады. Тауарлы - материалдық қорлардың баланстық құны, мысалы, 2 қорлар ҚЕХС - ке сәйкес екі шаманың ең азы-өзіндік құн немесе ықтимал сатудың таза құны болып табылады. Валюталардың бірнеше айырбастау бағамдары болған кезде айырбастау бағамы пайдаланылады, ол бойынша осы операцияға немесе осындай операция бойынша қалдыққа байланысты ақша қаражаттарының болашақ ағындары бойынша есеп айырысулар жүргізілуі мүмкін, егер мұндай ақша қаражаттарының ағындары құнын айқындау күнінде туындаса.

Монетарлық баптар бойынша есептеулер кезінде немесе монетарлық баптарды кезең ішінде бастапқы тану кезінде немесе алдыңғы қаржылық есептілікте олар аударылған курстардан өзгеше бағамдар бойынша аудару кезінде туындайтын

бағамдық айырмашылықтар олар туындаған кезеңдегі пайда немесе залал деп танылады.

Егер монетарлық баптар шетел валютасындағы операциялар нәтижесінде пайда болса және айырбас бағамы операция күні мен есеп айырысу күні арасында өзгерсе, бағамдық айырмашылық пайда болады. Егер операция бойынша есептеу операция жүргізілген есептік кезеңде жүргізілсе, онда барлық бағамдық айырма осы кезеңде танылады. Алайда, егер операция бойынша есеп айырысу келесі есептік кезеңде жүргізілсе, есеп айырысу күніне дейінгі кезеңдердің әрқайсысында танылатын бағамдық айырмашылық кезеңдердің әрқайсысындағы валюта бағамдарының өзгеруімен анықталады.

Шетелдік бөлімшенің нәтижелері мен қаржылық жағдайын есепті кәсіпорынның нәтижелерімен және қаржылық жағдайымен біріктіру еншілес кәсіпорынның топшілік қалдықтары мен топшілік операцияларын жоюды қоса алғанда, шоғырландырудың әдеттегі ережелері бойынша жүзеге асырылады ("Шоғырландырылған және жеке қаржылық есептілік" 27ҚЕХС және "Бірлескен кәсіпкерлікке қатысу" 31 ҚЕХС). Бұл ретте шоғырландырылған қаржылық есептіліктегі валюталық ауытқулардың нәтижелерін көрсетпей, тиісті топшілік міндеттемеге немесе активке қатысты топшілік монетарлық активті немесе міндеттемені (қысқа мерзімді немесе ұзақ мерзімді) жоюға болмайды. Себебі, монетарлық бап бір валютаны екіншісіне айырбастау міндеттемесін қарастырады және валюталық ауытқулар нәтижесінде есеп беретін кәсіпорын табыс табуы немесе шығынға ұшырауы мүмкін. Осылайша, есепті кәсіпорынның шоғырландырылған қаржылық есептілігінде мұндай бағамдық айырма бұдан әрі пайда немесе залал ретінде танылады немесе шетелдік бөлімше шыққан сәтке дейін басқа жиынтық кірістің құрамына енгізіледі.

Бақылау сұрақтары

1. Функционалдық валюта дегеніміз не ?
2. Интеграцияланған шетелдік компанияның қаржылық есептілігіне қандай валюта ұсыну керек?
3. Валюта тәуекел дегеніміз не?
- 4.

Практикалық тапсырмалар

1. Аристон компаниясы 2015 жылғы 18 тамызда 4,800\$-ға тауар сатты. Бұрын сатып алынған тауарлар үшін жеткізушілер алдындағы берешек 2015 жылдың 31 тамызында 2,300\$ көлемінде өтелді. 2015 жылғы 18 тамыздағы айырбас бағамы 188,35 тг құрады, 2015 жылғы 31 тамызға-237,66 тг \$. Бағамдағы айырмашылықты есептеңіз және оны компанияның қаржылық есептілігінде тану тәртібін анықтаңыз.

2. 2015 жылғы 1 наурызда құрылған шетелдік компания бір жыл ішінде 580,000\$ сомасына өнім өндіріп, сатты. Осы соманың 250,000\$ жеткізілген материалдар үшін кредиторлық берешекті өтеуге пайдаланылды. Басқа төлемдер

100,000\$ құрады. 2015 жылғы 31 желтоқсандағы жағдай бойынша ақша қаражаттарының қалдығы 230,000\$ құрады. 1 долларға айырбастау бағамы: 2015 жылғы 1 қаңтарда - 185 тг., 2015 жылғы 31 желтоқсан-307 тг.

Теңгедегі ақша қаражатының қалдығын, таза пайда мен бағамдық айырмашылықты есептеңіз.

3. 2015 жылдың қыркүйегінде шетелдің компания 1,500мың \$ көлемінде топшілік несие алды. Сол топтағы басқа компанияның кредиторлық берешегі 900 мың еуроға тең.

Айырбастау бағамдары 2015 жылғы 3 қыркүйекте 1 \$ - 241,15 теңге , 1 еуро үшін – 272 тг , 2015 жылғы 30 қыркүйекте 1\$-270,4 т , 1 еуроға -303,4тг. Бағамдағы пайданы доллар мени еуромен есептеңіз.

Тест сұрақтары

1. "Шетел валютасы"ұғымына анықтама беріңіз.

- A) ұйымның функционалдық валютасынан ерекшеленетін валюта;
- B) ұйым қызметін жүзеге асыратын негізгі экономикалық жағдайда пайдаланылатын валюта;
- C) қаржылық есептілікті ұсыну валютасы;
- D) теңге болып табылмайтын валюта.

2. "Функционалды валюта"ұғымына анықтама беріңіз.

- A) ұйымның функционалдық валютасынан ерекшеленетін валюта;
- B) ұйым қызметін жүзеге асыратын негізгі экономикалық жағдайда пайдаланылатын валюта;
- C) қаржылық есептілікті ұсыну валютасы;
- D) теңге болып табылмайтын валюта.

3. "Жабу курсы"ұғымына анықтама беріңіз.

- A) есепті күнге ағымдағы валюта бағамы;
- B) бір валютаны басқа валютаға айырбастау коэффициенті;
- C) дереу есеп айырысулар жасауға арналған айырбас бағамы;
- D) бас ұйымның қаржылық есептеріне енгізілетін шетелдік бөлімшелердің қаржылық есептерін аудару кезіндегі орташа валюта бағамы.

4. "Валюта бағамы"ұғымына анықтама беріңіз.

- A) есепті күнге ағымдағы валюта бағамы;
- B) бір валютаның басқа валютаға айырбастау коэффициенті;
- C) жедел есептеулер жүргізу үшін айырбас бағамы;
- D) бас ұйымның қаржылық есептеріне енгізілетін шетелдік бөлімшелердің қаржылық есептерін аудару кезіндегі орташа валюта бағамы.

5. "Ағымдағы валюта бағамы"ұғымына анықтама беріңіз.

- A) есепті күнге ағымдағы валюта бағамы;
- B) бір валютаның басқа валютаға айырбастау коэффициенті;
- C) жедел есептеулер жүргізу үшін айырбас бағамы;
- D) бас ұйымның қаржылық есептеріне енгізілетін шетелдік бөлімшелердің қаржылық есептерін аудару кезіндегі орташа валюта бағамы.

6. Төмендегілерден таңдаңыз-есепті күнге қайта есептелетін актив.

A) валютамен сатып алынған өндірістік жабдық;

B) валютамен сатып алынған шикізат;

C) сатып алушының валютамен сатып алынған тауар үшін дебиторлық берешегі;

D) шетел құрылтайшысының валютамен енгізілген үлесі.

7. Инвестицияларды іске асырғанға дейін шетелдік компанияға таза инвестициялардың бір бөлігін құрайтын ақша бабы бойынша туындайтын бағамдық айырмашылық қаржылық есептілікте келесідей жіктелуі керек.

A) кіріс немесе шығыс;

B) активтің баланстық құнының бір бөлігі;

C) амортизацияға жататын актив;

D) меншікті капитал.

8. Шетелдік компанияға таза инвестицияларды хеджирлеу ретінде ескерілген шетел валютасындағы міндеттеме бойынша туындайтын бағамдық айырма таза инвестицияларды іске асырғаннан кейін мыналар ретінде жіктелуі тиіс:

A) кіріс немесе шығыс;

B) активтің баланстық құнының бір бөлігі;

C) қосылған құн салығын төмендететін бап;

D) меншікті капитал.

9. Активтің баланстық құнына бағамдық айырмашылықтың қандай түрін қосуға болады:

A) шетелдік компанияға таза инвестицияларды хеджирлеу ретінде ескерілген міндеттеме бойынша туындайтын бағамдық айырмашылық;

B) операция жасалған күн мен валюталық операция бойынша ақша баптарын өтеу күні арасындағы кезеңде айырбас бағамының өзгеруі нәтижесінде туындайтын бағамдық айырма;

C) валюта құнының елеулі төмендеуі нәтижесінде туындайтын бағамдық айырма;

D) жоғарыда айтылғандардың кез келгені.

10. Валюталық операция-бұл:

A) шетел валютасын сатып алу-сату операциясы;

B) шетел валютасымен есеп айырысуды талап ететін операция;

C) тауарларды шетелге экспорттау жөніндегі операция;

D) тауарларды шетелден импорттау жөніндегі операция;

11. Операция күніндегі валюта бағамы көбінесе бағам деп аталады:

A) своп;

B) спот;

C) жоғарғы;

D) спред.

12. Есеп беретін компанияның қаржылық есептілігіне курс бойынша қайта есептейтін шетелдік компанияның активтері мен міндеттемелерін енгізу үшін шетелдік компанияның қаржылық есептілігін қайта есептеу кезінде:

- A) өткізудің таза құнын айқындау күніне;
- B) активтерді сатып алу күніне;
- C) міндеттемелер туындаған күнге;
- D) есепті күнге.

13. Шетелдік компанияның қаржылық есептілігін есепті компанияның қаржылық есептілігіне енгізу үшін қайта есептеу кезінде таза инвестиция бағамдар іске асырылғанға дейін айырма келесідей жіктелуі тиіс:

- A) кіріс немесе шығыс;
- B) меншікті капитал;
- C) Мүлік;
- D) қорлар.

Тақырып 10. Шоғырландырылған қаржылық есептілігі

Есебі:

Бизнесті біріктіру себептерін түсіну және IFRS 3 мазмұнымен танысу;

Сатып алу әдәсінің мәніе түсіну;

Шоғырландырылған қаржылық есептілікті жасау қажеттілігін негіздеу;

ҚЕХС 27 сәйкес шоғырландырылған қаржылық есептілікті дайындау принциптерін зерделеу;

Сатып алу күніне шоғырландырылған қаржылық есептілікті дайындау.

Шоғырландырылған есептіліктің мақсаты мен түсінігі

Қазіргі уақытта бүкіл әлемде де, Қазақстанда да көптеген компаниялар дербес заңды тұлғалар бола отырып, кейде ұқсас, кейде кәсіпорын қызметінің сипаты жағынан әртүрлі топтардың құрамында жұмыс істейді. Мұндай кәсіпорындардың әрқайсысы қаржылық есептілікті құрайды, ал пайдаланушы жеке есептер негізінде ғана кәсіпорынның қаржылық жағдайы туралы дұрыс қорытынды жасай алмайды. Ол үшін кәсіпорындар тобында қандай процестер болып жатқанын түсіну маңызды, бұл шоғырландырылған (жиынтық) есеп беруге мүмкіндік береді.

Халықаралық стандарттар бизнес жүргізу үшін кәсіпорындар топтарын пайдаланудың тартымдылығын анықтайтын кейбір себептерді сипаттайды: нарықтарды кеңейту мүмкіндігі, ресурстарды барынша тиімді пайдалану, бәсекелестерді жою, жеткізілімдердің тұрақтылығын қамтамасыз ету, экономикалық тәуекелдерді азайту, циклділікті жою.

Бас компания-бұл басқа компанияның капиталындағы басым үлесті (тікелей немесе жанама) иеленетін және оның қызметін бақылайтын компания. Еншілес компания басқа фирманың (бас компанияның) бақылауындағы компания ретінде анықталады.

Бас және кем дегенде бір еншілес компания топ болып табылады.

Топтар мыналарды көрсете алады:

- көлденең бірлестік (топқа кіретін барлық кәсіпорындар өндіріс немесе қызмет көрсету процесінің бір сатысында жұмыс істейді);

- тік бірлестік (топты құрайтын кәсіпорындар өндірістің немесе қызмет көрсетудің тікелей байланысты кезеңдерінде жұмыс істейді);

- конгломеранттық бірлестік (Топтың кәсіпорындары өз қызметін өндірістің немесе қызмет көрсетудің әртүрлі, тікелей байланысты емес процестерінде жүзеге асырады).

Бақылау ресми тәсілдің нәтижесінде белгіленуі мүмкін: бас компания дауыс беруге құқығы бар акциялардың 50% - дан астамын сатып алады. Бейресми тәсіл бас компания құқық алған жағдайда жүзеге асырылады:

- басқа инвесторлармен келісім бойынша еншілес компания иелерінің жиналысында 50% - дан астам дауыс;

- жарғы немесе келісім негізінде еншілес компанияның қаржылық және операциялық саясатын анықтау;

- еншілес компанияның атқарушы органы мүшелерінің көпшілігін тағайындау және ауыстыру;

- басшылық жиналысында көпшілік дауыспен.

Сатып алынған дауыс беретін акциялардың пайызы компанияның таза активтерін сатып алу пайызын анықтайды. ҚЕХС - ке сәйкес бас компания бас компания болған жағдайларды қоспағанда, барлық еншілес кәсіпорындарды біріктіре отырып, әрқашан шоғырландырылған (жиынтық) қаржылық есептілікті жеткізуге міндетті:

1) Өзі шоғырландырылған жиынтық есептілікті құрайтын және жариялайтын басқа компанияға 100% еншілес болып табылады;

2) Жария айналымдағы бағалы қағаздары жоқ;

3) Бағалы қағаздарды қор нарығында жария орналастыру мақсаттары үшін қаржылық есептілікті ұсынбаған;

4) Оның бас компаниясы ҚЕХС бойынша шоғырландырылған жиынтық есептілікті ұсынады.

Сондай-ақ, еншілес компания шоғырландыруға жатпайды, егер:

- оны сатып алған күннен бастап 12 ай ішінде сату күтілуде және

- менеджмент сатып алушыны белсенді түрде іздесе.

Еншілес компанияларға мұндай инвестициялар келесідей жіктеледі "сатуға арналған" және "сату үшін ұсталатын ұзақ мерзімді активтердің шығуы және тоқтатылған қызмет" 5 ҚЕХС сәйкес есепке алынады.

Маңыздылығын тексеру туралы есте сақтау керек. Мәселен, егер еншілес компания бас компаниямен салыстырғанда соншалықты аз болса, шоғырландырылған есептілікті жасауға жұмсалатын шығындар экономикалық негізсіз деректер болады (маңыздылық пен ұтымдылық қағидаттарына сәйкес), онда оны шоғырландырылған қаржылық есептіліктен (ШҚЕ) алып тастауға болады.

Компанияны оның қызметі топтың басқа компанияларының бейіндігінен айтарлықтай ерекшеленетіндіктен ғана жоққа шығаруға болмайды. Пайдаланушы үшін, ең алдымен, қызмет түріне қарамастан, топтың қаржылық нәтижесі маңызды.

Осылайша, топ қаржылық көріністің толықтығын қамтамасыз ету үшін оны құрайтын барлық кәсіпорындарды шоғырландырылған (жиынтық) есептілікке қосу керек. Сирек жағдайларда бұл ережеден ерекшеліктер болуы мүмкін.

Шоғырландырылған есептілікті жасау тәртібі

Шоғырландырылған есептілік, шын мәнінде, компаниялар тобының қаржылық жағдайы мен жұмыс нәтижелері туралы есеп болып табылады, ал ҚЕХС сәйкес бизнес бірлестігінің есептілігін жасау үшін сатып алу әдісі қолданылуы керек. Бас компания еншілес компанияның таза активтеріндегі үлесті алады, қаржылық және операциялық қызметін басқару құқығына ие болады, осылайша бас компания еншілес компанияның сатып алушысы болып табылады. Сатып алу сатып алу фактісі және әдіс атауында көрсетілген.

Бас және еншілес компаниялардың шоғырландырылған жиынтық есептілігін жасаудың жалпы ережесі- дауыс беретін акциялардың санына қарамастан, бас және еншілес компанияның есептілік баптарының ұқсас элементтерін қатарға қосу, өйткені бақылау бас компанияда болады.

Азшылық үлесі, егер бас компанияның 100% - дан аз акциялары болса, бас компанияның акционерлік капиталынан бөлек, капитал құрамындағы шоғырландырылған баланста көрсетіледі.

Шоғырландырылған (жиынтық) есеп беруде іскерлік бедел (гудвилл) және азшылық үлесі көрсетілуі керек. Іскерлік бедел (гудвилл) - бұл мәміле жасалған күнгі жағдай бойынша компанияны сатып алудың нақты құнының оның таза активтерінің әділ құнындағы сатып алынған үлестен асып кетуінің шамасы.

Мысалы, А компаниясы Б компаниясының дауыс беретін акцияларының 60% - 55 млн. теңгеге сатып алды. Б компаниясы активтерінің әділ құны 100 млн. теңгені құрайды, міндеттемелердің әділ құны - 20 млн. теңге.

А компаниясының Б компаниясының таза активтерінің әділ құнындағы үлесі: $(100 - 20) \times 60\% \times 100\% = 48$ млн.теңгеге тең.

Іскерлік бедел (гудвилл) $55 - 48 = 7$ млн.теңгені құрайды. Оң айырмашылық активті құрайды. Тиісінше, шоғырландырылған (жиынтық) баланста іскерлік бедел актив ретінде танылады, амортизацияланбайды, бірақ құнсыздануға тексеріледі. Уақыт өте келе іскерлік бедел әртүрлі оқиғаларға байланысты құнсыздануы мүмкін, мысалы, бәсекелес пайда болған кезде, еншілес компанияның өнімдеріне сұраныстың төмендеуі, клиенттердің жоғалуы. Мұндай жағдайлар еншілес компаниядан жоспарланған экономикалық пайда алмау ықтималдығының жоғары деңгейіне әкеледі. Сондықтан іскерлік бедел жыл сайын құнсыздануға тексерілуі керек. Іскерлік беделдің құнсыздануынан болған залал пайда мен залал туралы шоғырландырылған есепте көрсетіледі және тиісінше топ балансындағы шоғырландырылған пайданы азайтады.

Теріс айырмашылық бірден пайда ретінде танылады. Мәселен, егер қарастырылған мысалда А компаниясы Б компаниясының дауыс беретін акцияларының 60% - ы үшін 55 емес, 45 млн.теңге төлейтін болса, онда айырмашылық $45 - 48 = -3$ млн. теңгені құрайтын еді. Мұндай жағдайда сатып алынған компанияның таза активтерінің әділ құнын есептеудің дұрыстығына ерекше назар аудару керек, атап айтқанда барлық активтер, міндеттемелер, сондай-ақ шартты міндеттемелер сәйкестендірілгеніне, барлық элементтер әділ құн бойынша көрсетілгеніне көз жеткізу керек.

Жиынтық есептілікті жасау (шоғырландыру) рәсімі бастапқы есептілікті жасау кезінде және одан кейінгі кезеңдерде ерекшеліктерге ие.

Шоғырландырылған есептілікті бастапқы жасау

Бас компания еншілес компанияны бақылауға алатын күн топтың құрылған күні ретінде қарастырылады. Бірінші жиынтық есеп еншілес компанияны сатып алу күніне жасалады, Кейіннен, егер еншілес және бас компаниядағы есепті күндер сәйкес келмесе (алшақтық үш айдан асса), еншілес компания шоғырландырылған (жиынтық) есептілікті (ҚҚҰ) жасау үшін бас компанияның күніне есептілікті

дайындауы керек. Сонымен қатар, ШҚЕ бірыңғай есеп саясаты негізінде жасалуы керек, содан кейін жолды қосу қисынды түрде негізделген болады.

Бастапқы шоғырландыру кезінде жиынтық балансты дайындау келесі қадамдарды қамтиді:

1) Еншілес компанияның активтері мен міндеттемелір сәйкестендіру және олардың әділ құнын бағалау

2) Іскерлік беделді немесе сатып алынған таза активтер құнының олар сатып алынатын сомадан асып кету сомасын айқындау

3) Азшылық үлесін анықтау

4) Еншілес компанияғы инвестицияларды, еншілес компанияның капиталын болдырмау және азшылықтың іскерлік беделі мен үлесін көрсету үшін түзетулер жасау өзара операциялар бойынша қалдықтарды алып тастау, еншілес компанияның таза активтерін әділ құнға дейін қайта бағалауды көрсету; шоғырландырылған есептілікті жасау мақсаттары үшін танылған сәйкестендірілген материалдық емес активтер мен тиісті міндеттемелерді қосу және т. б. (мұндай түзетулерді көрсету ыңғайлы түзету кестесінде);

5) түзетулерді ескере отырып, бас және еншілес компаниялардың активтері мен міндеттемелерін жол бойынша жинақтау.

Әділ құнды белгілеу үшін нарықтық бағалар, сатудың таза мүмкін құны, дисконтталған құн, қалпына келтіру құны қолданылады.

Іскерлік беделі мен азшылық үлесін айқындау кезінде еншілес компанияның таза активтерінің баланстық құны есепке алынбайды. Барлық есептеулер таза активтердің әділ құны негізінде жасалады.

Жиынтық бухгалтерлік балансты жасау кезінде топ ішіндегі операциялардың нәтижелері алынып тасталады:

- бас компанияның еншілес компанияларға инвестициялары және, тиісінше, еншілес компаниялардың капиталы, олардағы бас компанияның үлесіне қарамастан;

- топ ішіндегі операциялар бойынша топ кәсіпорындарының дебиторлық және кредиторлық берешегі;

- топшілік операциялар бойынша қаржылық нәтижелер (пайда мен залал).

Пайда мен залал туралы есеп жол бойынша да жинақталады.

Осылайша, шоғырландырылған (жиынтық) есептілікті бастапқы жасау кезінде: жекелеген кәсіпорындардың есептілігін топтың бірыңғай есеп саясатына сәйкес келтіру; еншілес кәсіпорынның активтері мен міндеттемелерін әділ құны бойынша көрсету; азшылық үлесі болған жағдайда, бас компания мен акционерлердің аз бөлігі арасында еншілес компанияның таза активтерін бағалаудағы өзгерістерді бөлу қажет, олардың әділ құны бойынша бағалауы; сатып алу күніне іскерлік беделдің мөлшерін анықтау.

Кейіннен шоғырландырылған есептілікті жасау

Шоғырландырылған (жиынтық) есептілікті жасау кезінде келесі кезеңдерде бірқатар рәсімдерді орындау қажет:

1) құнсыздануға іскерлік беделін тексеру;

2) бас компанияға тиесілі еншілес кәсіпорынның меншікті капиталындағы үлесті құндық бағалаудағы өзгерістерді айқындау;

3) еншілес компанияның таза активтеріндегі азшылық үлесін есептеу;

4) орын алған топшілік өзгерістер салдарын болдырмау.

Егер бас компания сатушы болса, сатылымдар төмендеу ретінде анықталады және іске асырылмаған пайда бас компанияның бөлінбеген пайдасынан және топтың қорларынан шығарылады.

Егер сатушы еншілес компания болса, онда сатылымдар жоғары болып саналады. Бұл жағдайда іске асырылмаған пайданы алып тастау акционерлердің көпшілігінің де, акционерлердің азшылығының да үлестік негізде бөлінбеген пайдасынан толық көлемде жүзеге асырылады. Айта кету керек, топтық операцияларды қоспағанда, уақытша операцияларға қатысты айырмашылықтар пайда болады. Мұндай айырмашылықтарға "Табыс салығы" 12ҚЕХС белгілеген көрсету тәртібін қолдану керек.

Осылайша, шоғырландырылған есептілікті кейіннен жасау кезінде: іскерлік беделдің құнсыздануын көрсету (егер құнсыздану міндетті жыл сайынғы құнсыздануды тексеру кезінде анықталса); топшілік операцияларды болдырмау, есепті кезеңдегі еншілес кәсіпорынның таза активтерін өзгертудегі топтың (акционерлердің көпшілігінің) және акционерлердің азшылығының үлесін айқындау қажет.

Қауымдастырылған компаниялардағы инвестицияларды есепке алу

Көптеген компаниялар инвестициялау объектісінің қаржылық және экономикалық саясатын басқаруға мүмкіндік бермейтін көлемде және бірлескен қызметке сәйкес келмейтін нысанда басқа кәсіпорындарға қаражат салады. Алайда егер инвестор инвестициялық объектіні бақыламай, оның қаржылық немесе операциялық саясаты туралы шешім қабылдауға қатысса, бұл оның инвестицияланған компанияға айтарлақтай әсер ететіндегін білдіреді. Мұнай инвестициялық объект қауымдастырылған компания деп аталады. Маңызды әсер келесі жағдайларда орын алады:

- инвесторға тікелей немесе өзінің еншілес компаниялары арқылы дауыс беретін акциялардың кемінде 20% - ы тиесілі;

- инвестордың директорлар Кеңесінде немесе ұқсас басқару органында өкілдігі бар;

- инвестор инвестициялау объектісінің саясатын әзірлеу процесіне қатысады;

- инвестор мен инвестициялар объектісі арасында ірі мәмілелер жүзеге асырылады;

- инвестор мен инвестициялар объектісі басқарушылық персоналмен алмасады;

- инвестор мен инвестициялар объектісі бір-біріне маңызды басқару ақпаратын береді.

Сонымен қатар, тек айтарлықтай әсер көрсетілген кезде ғана инвестордың үлесі 20% - дан аз немесе тіпті 50% - дан асатын компаниялар байланысты болуы мүмкін.

Маңызды әсер ету тұжырымдамасының өзі инвестордың қауымдастырылған компания қызметінің нәтижелеріне және инвестициялардың кірістілігіне көп жағдайда инвестордың қауымдастырылған кәсіпорынның қаржылық және операциялық саясаты бойынша қабылдаған шешімдерінің дұрыстығына байланысты екенін көрсетеді. Осылайша, инвестордың жеке және/немесе шоғырландырылған есептілігіне инвестордың инвестициялық кіріс ретінде алған дивидендтерін ғана емес, қауымдастырылған компанияның кірісі мен шығынының тиісті бөлігін қосу ең жақсы нұсқа болып табылады.

Инвестордың жеке есептілігіндегі инвестициялардың көрінісі

Қауымдастырылған компанияға салынған инвестициялар инвестордың нақты есептілігінің балансында әдістердің бірімен көрсетіледі:

- нақты шығындар бойынша;
- ҚЕХС 39 сәйкес әділ құны бойынша.

Инвестициялардың әр санаты үшін бірдей шағылысу әдісі қолданылуы керек.

Егер инвестиция сатып алынған сәттен бастап 12 ай ішінде оны сату үшін ғана сатып алынатыны және ұсталатыны және басшылық сатып алушыны белсенді түрде іздейтіні туралы дәлел болса, онда инвестиция **5н ҚЕХС** сәйкес инвестордың жеке есептілігінде көрсетілуі тиіс.

Бастапқыда инвестициялар өзіндік құны бойынша көрсетіледі. Сатып алу күнінен кейін инвестор инвестициялардың өзіндік құны бойынша есебін жүргізеді және бір мезгілде инвестициялар объектісінің жинақтаушы таза пайдасынан түсетін түсім мөлшерінде инвестициялардан түсетін табысты таниды.

Инвестициялардың шоғырландырылған есептердегі көрінісі

Қауымдастырылған компанияны бас немесе еншілес компания бақыламайтындықтан, ол топ мүшесі болып саналмайды, Сондықтан сатып алу әдісін қолдану орынсыз. Бқл жағдайда үлестік қатысу әдісі қолданылады. Әдістің мәні инвестициялардың құны бойынша инвестицияларды бастапқы көрсетуден және инвестициялар объектісінің кірістері мен шығындарындағы инвестордың танылған үлесіне сәйкес инвестицияларды бағалауды одан әрі өзгертуден тұрады.

Қауымдасқан компанияның меншікті капиталы мынадай операциялар есебінен азаюы немесе ұлғаюы мүмкін: негізгі құралдар мен инвестицияларды қайта бағалау, шетел валютасындағы есептілікті қайта есептеу кезіндегі бағамдық айырмашылықтарды көрсету және компанияларды біріктіру кезінде туындайтын айырмашылықтарды көрсету. Демек, қауымдастырылған компанияларға инвестицияларды есепке алу кезінде инвестордың қатысу үлесін дұрыс көрсету үшін инвестициялардың баланстық құнын түзету қажет болады.

Егер қауымдастырылған компанияның есепті кезеңде кірісі емес, шығыны болған жағдайда, инвестор:

1) қауымдастырылған компанияға инвестициялар сомасына қосымша қаржылық қолдау сомаларын қосу;

2) инвестордың қауымдасқан компания атынан заңды немесе өзге де міндеттемесі бар шамада резервтер құру.

Егер қауымдасқан компанияның шығындарындағы инвестордың үлесі инвестициялардың нөлге дейін төмендеуіне әкелсе, инвестор өз үлесін одан әрі шығындарда көрсетуді тоқтатуы керек. Кейінгі шығындар инвестордың қауымдастырылған компанияға қатысты өзіне қабылдаған кепілдіктері бойынша танылады:

- инвестордың заңды және нақты міндеттемелері бар немесе;
- инвестор қауымдастырылған компания атынан төлемдер жасайды.

Болашақта, қауымдастырылған компания кірістер мен шығыстар туралы есеп пайда көрсете бастағанда, бірақ ол бұрын танылмаған шығынның үлесіне тең болғаннан кейін, инвестор өзінің пайда үлесін көрсетуді жалғастырады.

Танылмаған шығындар есептілікте ашылуы керек.

Қауымдастырылған компанияға салық салғаннан кейінгі пайдадағы бас компанияның үлесі "Қауымдастырылған компаниядан түскен табыс" бабы бойынша көрсетілетіндіктен, қауымдастырылған компаниядан түскен дивидендтер пайда мен залал туралы есепке енгізілмейді. Баланста қауымдастырылған компаниядан алуға дивидендтер "Алуға дивидендтер" бабы бойынша көрсетіледі.

Бірлескен бақылауды белгілеу жөніндегі шарттық келісім жоқ қызмет бірлескен болып саналмайды.

Бірлескен қызметтің үш негізгі түрі бар:

- әрбір қатысушы қызметтің өз бөлігін жүзеге асыратын және сатудан түскен табыстың өз үлесін алатын бірлескен бақыланатын операциялар;
- бірлесіп бақыланатын активтер;
- құрылатын және әрбір қатысушының өз үлесі бар бірлескен бақыланатын компаниялар.

Бұл түрдің алғашқы екеуінен айырмашылығы - бірлескен қызмет туралы келісім негізінде қатысушылардың компанияның барлық қызметіне бірлескен бақылауы белгіленеді. Мысалы, компания басқа елде жергілікті өзін - өзі басқару органдарымен немесе коммерциялық құрылымдармен бірлесіп жұмыс істей бастайды.

Осылайша, бірлескен қызмет қатысушыларды бірлесіп бақылау туралы шарттық келісімнің болуымен сипатталады.

Есептіліктегі бірлескен қызметке салынған инвестициялардың көрінісі бірлескен қызмет түріне байланысты:

- 1) бірлескен қызмет шеңберінде жүргізілген немесе жүзеге асырылған бақыланатын активтер мен тиісті міндеттемелер, сондай-ақ жұмсалған шығыстар және өнімді сатудан немесе қызметтер көрсетуден түскен кірістердегі өз үлесі есептілікте танылады;
- 2) әрбір қатысушының есептілігінде:

- инвестиция ретінде емес, активтердің сипатына қарай жіктелетін, бірлесіп бақыланатын активтердің өз үлесі;
 - кез келген қабылданған міндеттемелер;
 - бірлескен компанияға қатысты басқа кәсіпкерлермен қатар кез келген міндеттемелердің үлесі;
 - бірлескен қызмет нәтижесінде өндірілген өнімнің өз үлесін сатудан немесе пайдаланудан түскен кез келген табыс бірлескен қызмет процесінде шеккен кез келген шығыстардың өз үлесімен бірге;
 - өзінің қатысу үлесіне сәйкес келтірілген кез келген шығыстар.
- 3) негізгі әдіс пропорционалды ақпарат әдісі, балама әдіс - үлестік қатысу әдісі болып табылады.

Пропорционалды мәліметтер әдісі қатысушының шоғырландырылған (жиынтық) есептілігіне ол бақылайтын активтердің, міндеттемелердің, кірістер мен шығыстардың үлесін қосуды көздейді. Пропорционалды ақпарат әдісінің процедурасы сатып алу әдісіне ұқсас.

Пропорционалды ақпараттың нәтижелері есеп берудің әртүрлі жеке форматтарында ұсынылуы мүмкін. Активтердің, міндеттемелердің, кірістер мен шығыстардың үлесімен қатар бірігу де, барлық активтердің, міндеттемелердің, кірістер мен шығыстардың үлесін жеке бапқа бөлу де мүмкін.

Бірлескен іс-шараларға қатысу туралы қаржылық есеп беру

Бірлескен қызмет көптеген елдерде, соның ішінде Қазақстанда да кең таралды. Басқа кәсіпорындармен бірлескен қызмет жеке компанияның операцияларының ауқымын кеңейтуге, ауқымды үнемдеу әсерін алуға, тәуекелдерді әртараптандыруға, басқа компаниялардың тәжірибесін пайдалануға, қарыз жүктемесін бөлуге, ресурстарды немесе нарықты бақылауды қамтамасыз етуге мүмкіндік береді. Бірлескен іс-шаралар әртүрлі тәсілдермен жүзеге асырылуы мүмкін, бірақ *бірлескен бақылаудың* болуы қажетті шарт болып табылады.

ҚЕХС бойынша бірлескен қызмет екі немесе одан да көп компаниялар арасында бірлескен бақылауды белгілейтін бірлескен қызмет туралы шарттық келісімнің болуымен сипатталады. Негізінде бірлескен бақылауды белгілеу жөніндегі шарттық келісім жоқ қызмет Бірлескен болып саналмайды.

Бірлескен қызметтің үш негізгі түрі бар:

- - әрбір қатысушы өз қызметін жүзеге асыратын және сатудан түскен табыстың өз үлесін алатын бірлескен бақыланатын операциялар;
- бірлесіп бақыланатын активтер;
- құрылатын және әрбір қатысушының өз үлесі бар бірлескен бақыланатын компаниялар. Бұл түрдің алғашқы екеуінен айырмашылығы-бірлескен қызмет туралы келісім негізінде қатысушылардың компанияның барлық қызметіне бірлескен бақылауы белгіленеді. Мысалы, компания басқа елде жергілікті өзін-өзі басқару органдарымен немесе коммерциялық құрылымдармен бірлесіп жұмыс істей бастайды.

Осылайша, бірлескен қызмет қатысушыларды бірлесіп бақылау туралы шарттық келісімнің болуымен сипатталады.

Есептіліктегі бірлескен қызметке салынған инвестициялардың көрінісі бірлескен қызмет түріне байланысты:

1) бірлескен қызмет шеңберінде жүргізілген немесе жүзеге асырылған бақыланатын активтер мен тиісті міндеттемелер, сондай-ақ жұмсалған шығыстар және өнімді сатудан немесе қызметтер көрсетуден түскен кірістердегі өз үлесі есептілікте танылады;

2) әрбір қатысушының есептілігінде:

- инвестиция ретінде емес, активтердің сипатына қарай жіктелетін, бірлесіп бақыланатын активтердің өз үлесі;

- кез келген қабылданған міндеттемелер;

- бірлескен компанияға қатысты басқа кәсіпкерлермен қатар кез келген міндеттемелердің үлесі;

- бірлескен қызмет нәтижесінде өндірілген өнімнің өз үлесін сатудан немесе пайдаланудан түскен кез келген табыс бірлескен қызмет процесінде шеккен кез келген шығыстардың өз үлесімен бірге;

- өзінің қатысу үлесіне сәйкес келтірілген кез келген шығыстар.

3) негізгі әдіс пропорционалды ақпарат әдісі, балама әдіс - *үлестік қатысу әдісі* болып табылады.

Пропорционалды мәліметтер әдісі қатысушының шоғырландырылған (жиынтық) есептілігіне ол бақылайтын активтердің, міндеттемелердің, кірістер мен шығыстардың үлесін қосуды көздейді. Пропорционалды ақпарат әдісінің процедурасы сатып алу әдісіне ұқсас.

Пропорционалды ақпараттың нәтижелері әртүрлі есеп беру форматтарында ұсынылуы мүмкін. Активтердің, міндеттемелердің, кірістер мен шығыстардың үлесімен қатар бірігу де, барлық активтердің, міндеттемелердің, кірістер мен шығыстардың үлесін жеке бапқа бөлу де мүмкін.

Бақылау сұрақтары

1. Байланысты тараптар берген кепілдіктер туралы ақпаратты жиынтық қаржылық есептілікте ашу қажеттілігі бар ма?
2. Бизнесті біріктіру дегеніміз не?
3. Бақылау дегеніміз не?
4. Бизнесті біріктіру мәмілелерін есепке алу үшін қандай әдіс қолданылады?
5. Сатып алынған бизнестің активтері, міндеттемелері және шартты міндеттемелері біріккен компанияның шоғырландырылған балансына қандай құн бойынша енгізіледі?
6. Гудвилл дегеніміз не?
7. Қандай жағдайда бір компания екіншісін бақылауға алады?
8. Сатып алу шығындары қалай анықталады?
9. Табу әдісін қолдану кезіндегі әрекеттер тізбегі қандай?

10. Азшылық үлесі қалай пайда болады?

11. Қауымдастырылған компанияны не сипаттайды?

Практикалық тапсырмалар

1) Рейнбоу корпорациясының активтері \$1,520, 000 және міндеттемелер - \$400,000 құрайды. Рейнбоу қызмет саласында кірістілік әдетте таза активтердің 10% құрайды. Соңғы бес жыл ішінде Рейнбоу жыл сайын осы салаға ұқсас таза активтерімен \$140,000 табыс тапты. Хилсайд корпорациясы Рейнбоуға таза активтеріне және салалық орташа көрсеткіштен бес есе жоғары табысына тең сомаға сатып алуды ұсынды.

Қажет:

1. Рейнбоу корпорациясының таза активтерін анықтаңыз.

2. Рейнбоуды кірісі орташа саладан қаншалықты жоғары екенін анықтаңыз.

3. Хилсайд корпорациясы Рейнбоу сатып алу үшін ұсынылатынын есептеңіз.

4. Активтердің баланстық құны әділ нарықтық құнға сәйкес келеді деп есептей отырып, іскерлік беделдің мөлшерін есептеңіз.

Бас компания жарғылық капиталдың 60%-ын 700 ш.б. сатып алғаннан кейін (қолма - қол ақшамен төлеу) бас компанияның және компаниялар тобының бухгалтерлік балансын жасаңыз. (Сатып алғанға дейінгі бастапқы деректер 3 – суретте көрсетілген) .

Бас компанияның бухгалтерлік балансы			
Актив		Пассив	
Қолма-қол ақша	750	Кредиторлық берешек	950
Қорлар	800		
Инвестициялар	100	Есептеулер	300
Негізгі құралдар	100	Акционерлік капитал	500
	<u>1750</u>		<u>1750</u>

Еншілес компанияның бухгалтерлік балансы			
Актив		Пассив	
Қолма-қол ақша	20	Кредиторлық берешек	300
Қорлар	1100		
Инвестициялар	100		
Негізгі құралдар	80	Акционерлік капитал	1000
	<u>1300</u>		<u>1300</u>

Сурет 3 - Сатып алғанға дейінгі бухгалтерлік баланстар

Тест сұрақтары

1. Байланысты тарап қандай белгілермен сипатталады?:

- A) тарап пен есеп беретін компания арасындағы бақылау қатынастарының болуы;
- B) есеп беретін компанияның қызметіне елеулі ықпалдың болуы;
- C) тарап пен есеп беретін компания арасындағы ұзақ мерзімді сауда қатынастарының болуы;
- D) байланысты тарап алған банктік кредитті қамтамасыз ету бойынша есеп беретін компанияның кепілдік міндеттемелердің болуы.

2. Байланысты тараптармен мәмілелер қандай сипаттамаларға ие болуы керек:

- A) мәмілелер ұзақ мерзімді;
- B) мәмілелер нарықта жасалмайды;
- C) мәмілелер бақылау немесе елеулі ықпал ету қатынастармен байланысты тараптар арасында жасалады;
- D) мәмілелердің бағасы орташа нарықтан ерекшеленеді.

3. Төменде келтірілген жағдайлар есептілікте ашылуы қажет тараптар арасындағы қатынастар ма:

- A) А компаниясының екі ірі акционері бар-В компаниясы (дауыс беретін акциялардың 45%) және С компаниясы (дауыс беретін акциялардың 22%);
- B) маталарды көтерме сатумен айналысатын А компаниясы өз қызметін негізінен екі дистрибьютор (В компаниясы және С компаниясы) арқылы жүзеге асырады;
- C) А компаниясының Директорлар кеңесінің мүшелері (сонымен қатар олардың кейбір отбасы мүшелері) қаржылық есептілікті құрайтын А компаниясының акцияларына иелік етеді;
- D) осы лауазымдары басқа компанияларда атқаратын Директорлар кеңесінің мүшелері.

4. Байланысты тараптар арасындағы операцияларға қатысты төмендегілердің қайсысын ашу керек:

- A) байланысты тараптармен жасалған әрбір мәміле бойынша бағалар;
- B) байланысты тараптармен мәмілелерге қатысты баға саясаты;
- C) байланысты тараппен жасалған әрбір операция бойынша түсім (төлемдер, дебиторлық және кредиторлық берешек) сомасы;
- D) жекелеген байланысты тараппен операциялар бойынша түсімнің (төлемдердің, дебиторлық және кредиторлық берешектің) жалпы сомасы;

5. Төменде көрсетілген жағдайлардың қайсысында байланысты тарап туралы ақпарат есептілікте ашылуы керек:

- A) еншілес компанияның міндеттемелеріне кепілдік беру;
- B) компаниямен есеп беретін компания оның операцияларын бақылауға алатын шарт жасасу;
- C) еншілес компанияның болуы;
- D) оған елеулі ықпал болмаған кезде қауымдастырылған компанияның болуы;
- E) бір топқа кіретін, есеп беретін компаниямен жиынтық есептілікті құрайтын компанияның жабдықтарын сату;

Ғ) есеп беретін компанияның бас директорына сыйақы төлеу.

Е) барлық байланысты тараптармен операциялар бойынша түсімнің (төлемдердің, дебиторлық және кредиторлық лауазымдардың) жалпы сомасы.

6. Шоғырландырылған (жиынтық) есептілікті мыналарға ие компаниялар құруы керек:

А) филиалдар мен өкілдіктер;

В) байланысты тараптар;

С) еншілес ұйымдар;

Д) есептілікті сыртқы пайдаланушылар - акционерлер, инвесторлар.

7. Шоғырландырылған есептілікті (топішілік мәмілелерді) ұсынатын топқа кіретін компаниялар арасында мәміленің шоғырландырылған есептілігін жасау кезінде:

А) шоғырландырылған есептіліктен шығарылады;

В) шоғырландырылған есептілікке енгізілген кезде нарықтық құны бойынша бағаланады;

С) шоғырландырылған есептілікке енгізілген кезде дисконтталған құны бойынша бағаланады.

8. Шоғырландырылған есептілікті жасау кезінде азшылық үлесі бағаланады:

А) еншілес компанияның таза активтерінің баланстық құнын негізге ала отырып;

В) еншілес компанияның таза активтерінің әділ құнына сүйене отырып;

С) таңдалған есеп саясатына байланысты А және В опциялары мүмкін;

Д) акционерлердің азшылығына тиесілі дауыс беретін акциялардың әділ ұнына сүйене отырып.

9. Шоғырландырылған есептілікті жасау кезінде «Инвестициялар» бабы бойынша бас компанияның жеке есептілігінде көрсетілген еншілес компанияға инвестициялар сомасы:

А) нақты сатып алу шығындары бойынша шоғырландырылған теңгерімге енгізіледі;

В) әділ құн бойынша шоғырландырылған теңгерімге инвестицияларды қосады;

С) еншілес компаниялардың таза активтерінің баланстық құны бойынша шоғырландырылған теңгерімге енгізіледі;

Д) алынып тасталады.

10. Шоғырландырылған есептілікті жасау кезінде еншілес компаниялардың капиталы:

А) баланстық құн бойынша шоғырландырылған балансқа қосылады;

В) еншілес компаниялардың таза активтеріндегі бас компанияның қатысу үлесі сүйене отырып, шоғырландырылған теңгерімге енгізіледі;

С) алынып тасталады.

11. Искерлік бедел (гудвилл) - :

А) еншілес компанияның таза активтеріндегі бас компанияның үлесі;

В) еншілес компанияның таза активтерінің әділ құны;

С) әрқашан еншілес компанияның таза активтерінің баланстық және әділ құны арасындағы айырмашылығы;

D) еншілес компанияны сатып алуға жұмсалған нақты шығындар мен еншілес компанияның сатып алынған таза активтерінің әділ құнындағы бас компанияның үлесі арасындағы оң айырмашылық;

F) еншілес компанияның таза активтерінің әділ құнындағы бас компанияның үлесі мен азшылық үлесі арасындағы айырмашылық.

12. Шоғырландырылған есеп беру кезіндегі іскерлік бедел (гудвилл):

A) актив ретінде танылады;

B) еншілес компанияны сатып алуға байланысты бас компанияның шығысы деп танылады;

C) бас компанияның акционерлік капиталын арттырады;

D) бас компанияның акционерлік капиталын азайтады.

13. Шоғырландырылған есептілікті жасау кезінде еншілес компанияны сатып алудың нақты шығындары мен бас компанияның таза активтерінің әділ құнындағы үлесі арасындағы теріс айырмашылық:

A) амортизацияланатын актив деп танылады;

B) еншілес компанияны сатып алуға байланысты бас компанияның шығысы деп танылады;

C) еншілес компанияны сатып алуға байланысты бас компанияның кейінге қалдырылған табысы деп танылады;

D) пайданың өсуі ретінде бірден танылады;

F) бас компанияның капиталын азайтады.

14. Бизнесті біріктіру мыналарды қамтиды:

A) бизнесті біріктіру шығындарын бағалау;

B) сатып алынатын бизнестің әділ құнын сәйкестендіру және бағалау;

C) гудвилл мен азшылық үлесінің анықтамасы;

D) жоғарыда айтылғандардың барлығы.

15. Бизнесті біріктіру шығындарына кірмейді:

A) сатушыға төленген сомалар;

B) бизнесті біріктіруге тікелей байланысты шығындар;

C) бизнесті біріктірумен байланыстың үлестік құралдарын шығаруға арналған шығындар;

D) сатып алушының үлестік құралдарының құны.

16. Берілген активтердің әділ құнын бағалау:

A) тану күніне;

B) сатып алу күніне;

C) алмасу күніне;

D) сатып алу - сату шартына сәйкес.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

- 1 Агеева, О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник для вузов / О.А. Агеева, А.Л. Ребизова. - М.: Юрайт, 2013. - 447 с.
- 2 Воронина, Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие / Л.И. Воронина. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. - 200 с.
- 3 Вся информация о бухгалтерском учете и налогообложении [Электронный ресурс]: <http://uchet.kz> МСФО (учебные пособия)
- 4 Грачева, М.Е. Международные стандарты аудита (МСА): Учебное пособие / М.Е. Грачева. - М.: ИЦ РИОР, 2012. - 138 с.
- 5 Закон Республики Казахстан « О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». От 28.02.2007 года №234-III ЗРК
- 6 Информационный сервер по теории и практике финансового учета [Электронный ресурс]: <http://www.gaap.ru>
- 7 Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери- АССА, 2008. – 1100 с.
- 8 Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста МСФО, действующих в ЕС по состоянию на 1 января 2008 года М: Аскери, 2008 г.
- 9 Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика / Справочное руководство - Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2007 -568 с.
- 10 Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика: справочное руководство / сост. Э. О. Нурсеитов - Алматы : Изд. LEM,2009. - 568 с.
- 11 Методические рекомендации по применению международных стандартов в соответствии с МСФО [Электронный ресурс]: <http://nalogikz.kz>
- 12 Мощенко Н.П. М87 Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с
- 13 Николаева, О. Е. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. - 6-е изд. - М. :Едиториал УРСС, 2005. - 240 с.
- 14 Официальный интернет-ресурс Министерства финансов Республики Казахстан Раздел: Международные стандарты [Электронный ресурс]: <http://www.minfin.gov.kz>
- 15 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник / В.Ф. Палий. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 506 с.
- 16 Первые шаги в МСФО [Электронный ресурс]: <http://msfo.buh-nauka.com>
- 17 Портал дистанционного обучения МСФОАССАDipIFR [Электронный ресурс]: <http://dipifr.com>
- 18 Приказ Министра финансов РК от 23 мая 2007г. №184 « Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых инструментов»)

19 Финансовый учет 1. Учетное пособие с практическими заданиями, разработанное по программе САР на основе МСФО, 2007- 503 с.

20 Штурмина, О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебно-практическое пособие / О. С. Штурмина ; Ульян. Гос. Техн. Ун-т. - Ульяновск : УлГТУ, 2007. - 171 с.