

ҰЙЫМДАРДА ХҚЕС-КЕ СӘЙКЕС НЕГІЗГІ ҚҰРАЛДАРДЫҢ БАСТАПҚЫ ТАНЫЛУЫ ЖӘНЕ ОНЫҢ ҚҰЖАТТЫҚ РӘСІМДЕЛУІ

Кайранбеков Бауржан Окташевич

Kairanbekbaur_65@mail.ru

Л.Н.Гумилев атындағы ЕҰУ экономика ғылымдарының кандидаты, доцент
Нұр-Сұлтан, Қазақстан

Жұмыс барысында кез-келген ұйым, өндіріс немесе қызмет көрсету саласы болсын, негізгі құралдармен кездеседі. Олар мүлдем өзгеше болып көрінгенімен (мысалы, ғимарат, машина, токарлық станок пен былғары диванды салыстырыңыз), олардың мүліктің негізгі құралдарға тиесілі екеніне сенімділікпен айта алатын ортақ сипаттамалары бар.

ХҚЕС (IAS) 16 «Негізгі құралдар» (бұдан әрі - ХҚЕС 16) және ХҚЕС 2-нің 16-бөлімі негізгі құралдарды есепке алуға арналған, олар жалға берілетін жылжымайтын мүліктің (инвестициялық жылжымайтын мүліктің) есепке алу тәртібін реттемейді. Меншік иесі иеленетін мүлік туралы есептік ақпаратты қалыптастыру ережелерін реттейді.

Халықаралық стандарттар объектіні негізгі құрал ретінде қарастырады, егер оны актив ретінде тану шарттары орындалса. ХҚЕС (IAS) 38 -ке сәйкес, өткен оқиғалар нәтижесінде кәсіпорын бақылайтын ресурстар активтер ретінде танылады, егер оларды пайдаланудан экономикаға пайда түсетін болса. Бұл анықтамада кәсіпорынның бақылау мүмкіндігі және экономикалық тиімділікті алу моделін пайдалану шешуші рөлді атқарады. Активтердің басқа халықаралық стандарттардағы анықтамасына жүгінейік. ХҚЕС 16-ның 7-параграфы мәні бойынша жіктеудің екі шартын тұжырымдай отырып, материалдық активтердің анықтамасын енгізеді:

- активті пайдаланудан болашақ экономикалық пайда алу ықтималдығы жоғары;
- активтің құнын сенімді түрде өлшеуге болады.

Іс жүзінде активтерді сенімді бағалау проблемасы сирек туындайды. Алайда, кейбір жағдайларда мұндай бағалау тым субъективті немесе бұрын-соңды болмаған болуы мүмкін. Мысалы, баламасы жоқ мүлдем жаңа типтегі активтер туралы және болашақ экономикалық пайданы бағалау қиын болған кезде. Сонымен қатар негізгі құралдарды анықтау кезінде (16 ХҚЕС (IFRS) 16-тармағы) келесі критерийлер қабылданады[1]:

- объектілерді ұйым тауарлар мен қызметтерді өндіру немесе жеткізу үшін, басқа ұйымдарға жалға беру үшін немесе әкімшілік мақсаттар үшін пайдаланады;
- объект бірнеше мерзімге пайдаланылуы керек.

Осылайша, экономикалық пайда алу үшін модельдің анықтаушы рөлі анықталған. Бұл негізгі құралдарды танудың негізінде экономикалық пайда табу мүмкіндігі. «ASTANA-ENERGY» АҚ-да негізгі құралдарды есепте тану бойынша іс әрекеттер 1 кестеде келтірілген.

1 кесте «ASTANA-ENERGY» АҚ-да негізгі құралдарды есепте тану бойынша іс әрекеттер

№	Іс әрекет мазмұны	Сома, теңге	Дебит	Кредит
1	Жабдықтаушылардан жабдық кіріске алынды: - сатып салу бағасы - орны толтырылатын салық - жеткізу шығындары - орнату шығыны - персоналды үйрету шығыны	293020 3900 16300 15400 29500	2410 1420 2410 2410 7210	3310 3310 3310 3310 3310
2	Демеушілерден тегін негізгі құралдар түсті	103900	2410	6220
3	Акционерлерден жарғылық қорға салым ретінде ғимарат кіріске алынды	21003000	2410	5110
4	Қаржылық лизингке жүк көлігі кірістелді	2829300	2410	4150

Бастапқы тану кезінде негізгі құралдар бастапқы құны бойынша танылуы керек. Негізгі құралдар объектісінің бастапқы құнына мыналар кіреді:

1) Сатып алу бағасы, соның ішінде импорттық баждар мен қайтарымсыз сатып алу салығы, сауда жеңілдіктері мен ақшаны қайтарып алу;

2) активті қажетті жерге жеткізу және оны кәсіпорын басшылығының ниетіне сәйкес пайдалану үшін қажетті жағдайға келтіру кез-келген тікелей шығындар;

3) негізгі құралдар объектісін бөлшектеу және жою және табиғи ресурстарды қалпына келтіруге кететін шығындарды алдын-ала бағалау, ол өзіне тиесілі аумақта кәсіпорын өзіне осы затты алғаннан кейін немесе оның нәтижесінде өзіне міндеттеме алады. осы кезеңдегі қорлармен байланысты емес мақсаттар үшін белгілі бір кезең ішінде пайдалану [2, 23 б.].

ХҚЕС-да экономикалық пайда алу сипатына бағытталған бухгалтерлік есеп моделі «инвестициялық жылжымайтын мүлік» (investment property) ұғымының пайда болуына әкеледі. ХҚЕС-ының 40-тармағының 5-тармақшасы [1] объектілердің осы түрін меншік иесінің немесе қаржылық жалдау шарты бойынша жалға алушының қарамағында болатын жер, ғимарат, ғимарат бөлігі, жер және ғимарат түріндегі мүлік ретінде анықтайды. Мұндай активтердің «қарапайым» негізгі құралдардан ерекшелігі сол, олар тудыратын ақша ағындарының басқа активтермен байланысы жоқ екендігі және оларды пайдаланудан туындаған ақша ағындарының табиғаты басқа экономикалық мағынаға ие болатындығы. Мұндай кірістердің басқа сипаты сыртқы есептілікті пайдаланушылар үшін ерекше атап өтіледі, олар үшін оларды бөлек бағалау тиімді. Инвестициялық жылжымайтын мүлікке де басқа кәсіпорын активтері сияқты тану өлшемдері қолданылады. ХҚЕС-ының (IAS) 40-тармағының 16-тармақшасына сәйкес инвестициялық жылжымайтын мүлік актив ретінде танылады, егер бір уақытта:

–осы инвестициялық жылжымайтын мүлікке байланысты болашақ экономикалық пайда кәсіпорынға түсу мүмкіндігі бар;

–инвестициялық жылжымайтын мүліктің құнын сенімді түрде өлшеуге болады.

Бұл критерий техникалық қызмет көрсету мен қызмет көрсету шығындарын қоспағанда, бастапқы және кейінгі шығындарға қолданылады. Инвестициялық жылжымайтын мүлікке қатысты болған кезде, кейінірек қосылуға немесе ірі бөлшектерді ауыстыруға кететін шығындар да ескерілгендіктен, біз келесі шығындарды капиталдандыру туралы айтып отырмыз [3, 103 б.].

«ASTANA-ENERGY» АҚ-да негізгі құралдарды есепте тануды тоқтату бойынша іс әрекеттер 2 кестеде келтірілген.

2 кесте «ASTANA-ENERGY» АҚ-да негізгі құралдарды есепте тануды тоқтату бойынша іс әрекеттер

№	Іс әрекет мазмұны	Сома, теңге	Дебит	Кредит
1	Толық тозған компьютер есептен шығарылды	170500	2420	2410
2	Жүк көлігі сатылды: - баланстық құны - жинақталған тозу	2940200 310200	7410 2420	2410 2410
3	Қайырымдылық қорына жабдық берілді - баланстық құны - жинақталған тозу	832000 124000	7410 2420	2410 2410
4	Еншілес ұйымға ғимарат берілді - баланстық құны - жинақталған тозу	23890008 219000	2410 2420	2410 2420
5	Негізгі құралдар тобы сату үшін жіктелген деп танылды - баланстық құны - жинақталған тозу	2903000 210000	1510 2420	2410 2420

Инвестициялық активтер ұғымы инвестициялық қызметпен байланысты. Инвестициялық активтер – бұл сатып алу, салу, мақсатты пайдалануға дайындау уақытын едәуір жұмсауды қажет ететін негізгі құралдар, мүліктік кешендер және басқа ұқсас объектілер. Әсіресе, инвестициялық активтердің немесе міндеттемелердің пайда болуына әкелуі мүмкін инвестициялық қасиеттерді бағалау туралы сөз болғанда. 40 ХҚЕС-та инвестициялық жылжымайтын мүлікті негізгі құралдарға және керісінше қайта жіктеу мүмкіндігі қарастырылғаны да маңызды [4, 347 б.].

Ұзақ мерзімді активтерді сатуға арналған ретте жіктеудің нақты өлшемдері негізгі құралдарды есепке алу ережелерін айтарлықтай толықтырады. Қолданыстағы ХҚЕС 5 негізгі құралдарды тану үшін қолданылатын өлшемдерден басқа критерийлерді қолдана отырып, осындай заттар туралы ақпаратты ашуды талап етеді. Және бұл мұндай объектілердің құнын бағалауға әсер етеді.

ХҚЕС (IFRS) 16 негізгі құралдардың жеке объектісін анықтамайды. Осылайша, кәсіби пайымдау активті негізгі құралдар ретінде тану туралы шешім қабылдауда маңызды рөл атқарады. Кейде негізгі құралдардың критерийлеріне сәйкес келетін бірнеше негізгі объектілерді (мысалы, құралдарды) негізгі құралдардың бірыңғай тізімдемесі ретінде біріктіру орынды болады. Мұнда маңыздылық критерийін басшылыққа алу қажет.

ХҚЕС (IFRS) 16-да ешқандай ерекшеліктер жоқ және негізгі құралдар олардың құнына қарамастан, тану критерийлеріне сәйкес келсе, есеп беріледі деп болжайды. Сонымен бірге бастапқы құны шамалы актив ұзақ уақыт бойы экономикаға пайда әкелуі мүмкін, бұл оны негізгі құралдар ретінде тануға мүмкіндік береді. Бұл негізгі қорлардың сапалық жағын сенімдірек көрсететін экономикалық пайда алу сипатына бағытталған бухгалтерлік есеп моделі.

Іс жүзінде бухгалтерлерде негізгі құралдарды қайта бағалау туралы сұрақтар көп. Сондықтан ХҚЕС бойынша негізгі құралдарды есепке алу кезінде қайта бағалау резервін қалыптастырудың кейбір мәселелері егжей-тегжейлі зерттеуді қажет етеді. Негізгі қорлардың жағдайы мен қозғалысы кәсіпорынның қаржылық-шаруашылық қызметінің маңызды көрсеткіштері болып табылады. Негізгі құралдарды есепке алу жүйесіне қатысты есеп саясатын қалыптастыру тек есеп берудегі активтердің жай-күйін көрсету тұрғысынан ғана емес, сонымен қатар капиталдың компоненттерін бейнелеу тәсілдерін анықтау тұрғысынан

да маңызды. Болашақта кәсіпорын негізгі құралдарды есепке алу модельдерінің бірін таңдайды:

- 1) Бухгалтерлік есептің тарихи құны бойынша моделі.
- 2) Қайта бағалау моделі.

Есепті күні тарихи шығындар моделін қолдана отырып, негізгі құралдардың баланстық құны:

Баланстық сома (бастапқы шығын моделіне сәйкес) = Бастапқы құны – жинақ. тозу – жинақтау. Құнсызданудан болған залал.

Әділ құнды сенімді өлшеуге болатын негізгі құралдар қайта бағаланған сомалар бойынша есепке алынады. Қайта бағалау моделін қолдана отырып, негізгі құралдардың баланстық құнын ұйым келесідей анықтайды:

Баланстық құн (қайта бағаланған модель) = Қайта бағалау күніндегі объектінің әділ құны - Жинақталған амортизация - Құнсызданудан болған шығындар.

Стандарт баланстық құны есепті кезеңнің соңындағы әділ құнды пайдаланып анықталғаннан айтарлықтай айырмашылығы болмайтындай етіп қайта бағалау жеткілікті түрде жүйелілікпен жүргізілуі керек деп көрсетеді.

Әділ құн ХҚЕС 13 «Әділ құнды есептеу» сәйкес анықталады. Қайта бағаланған құнын есепке алу үшін әдістердің бірі қолданылады: қайта бағалаудың пропорционалды әдісі немесе жинақталған тозуды есептен шығару әдісі. Егер активтің баланстық құны қайта бағалау нәтижесінде ұлғаятын болса, онда мұндай ұлғаю сомасы басқа жиынтық кірісте танылуы және «Қайта бағалау профициті» бойынша капиталға жинақталуы керек. Алайда, мұндай өсім пайдада немесе зиянда танылған сол активтің қайта бағалаудағы азаю сомасын қайтаратын дәрежеде танылуы керек. Егер активтің баланстық құны қайта бағалау нәтижесінде төмендейтін болса, онда мұндай төмендеу сомасы пайдаға немесе шығынға қосылады. Алайда бұл төмендеу сол активке қатысты «қайта бағалау профицитінде» көрсетілген, егер бар болса, қолданыстағы несиелік сальдо мөлшерінде басқа жиынтық кірісте танылуы керек.

Басшылық негізгі құралдардың пайдалы қызмет ету мерзімін активтердің ағымдағы техникалық жағдайына сүйене отырып және осы активтер Кәсіпорынға экономикалық пайда әкелетін есептік кезеңді ескере отырып есептейді. Бұл жағдайда келесі негізгі факторлар ескеріледі:

- а) активтердің күтілетін мерзімі;
- б) жабдықтың күтілетін физикалық тозуы, бұл өнімділік пен техникалық қызмет көрсету кестесіне байланысты;
- с) жабдықтардың технологиялық және коммерциялық тұрғыдан нарықтық конъюнктураның өзгеруі нәтижесінде ескіруі.

Кәсіпорынның есеп саясаты Қазақстан Республикасындағы бухгалтерлік есеп пен салық есебіне қойылатын талаптарға сәйкес құрылады. Кәсіпорын басшылығы есеп саясатын ұйымның қаржылық есебі қолданыстағы ХҚЕС-ң барлық талаптарына сәйкес болатындай етіп жасайды және қолданады. Кәсіпорынның есеп саясаты негізгі құралдарды есепке алу принциптерін ашады:

- 1) негізгі құралдарды есепке алу 16 (IAS) «Негізгі құралдар» ХҚЕС-мен реттеледі.
- 2) негізгі құралдар сатып алудың нақты құны бойынша есепке алынады. Кейіннен жер мен ғимараттар әділ құн бойынша өлшенеді, оны кәсіби бағалаушылар жасаған бағалау негізінде басшылық анықтайды. Бұл жағдайда ғимараттар жинақталған амортизацияны есептемегенде есепке алынады.
- 3) негізгі құралдардың амортизациясы үшін түзу есептеу әдісі қолданылады. Бұл әдіс есептеу құралдарынан және кеңсе техникасынан басқа негізгі құралдардың барлық түрлеріне қолданылады.
- 4) есептеу мен оргтехниканың амортизациясын есептеу үшін азайтылатын баланс әдісі қолданылады.

5) негізгі құралдарды күрделі және жетілдіруге кеткен шығындар капиталдандырылады.

01.01.2006 дейін кәсіпорын басқа активтер сияқты негізгі құралдардың синтетикалық есебін стандартты шоттар жоспарына сәйкес екі жазба әдісімен жүргізді. Қазіргі уақытта бухгалтерлік есеп 01.01.2006 жылғы жаңа шоттар жоспары бойынша жүзеге асырылады. халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына сәйкес.

Негізгі құралдарды қабылдау «Ұзақ мерзімді активтерді қабылдау-тапсыру (беру) актісі» №1 ҰМА-1 ведомствоаралық үлгідегі актімен ресімделеді.

Негізгі құралдарды қабылдауды тіркеген кезде қабылдау комиссиясы әр бөлек объектіге бір данадан акт жасайды. Негізгі құралдарды қабылдау-беру актілері (объект) үшін техникалық құжаттамамен (машинаның, ғимараттың паспорты) қоса беріледі. Комиссия мүшелері толтырған және қол қойған қабылдау-тапсыру актісі паспортпен және объектіні сатып алуға (салуға) арналған басқа да техникалық құжаттамамен бірге кәсіпорынның бухгалтериясына беріледі, осы жерде осы құжаттар негізінде, алынған объект материалдық жауапты адамға бекітіледі.

Бұл актіде міндетті реквизиттерден басқа, комиссия объектінің пайдалы қызмет мерзімі мен болжамды тарату құнын көрсетеді. Негізгі қорлардың пайдалы қызмет ету мерзімін шаруашылық жүргізуші субъект объектіні есепке алуға қабылдаған кезде, оның жұмыс істеуінің техникалық шарттарына, ұйым белгілеген нормаларға немесе басқа шарттарға сүйене отырып дербес анықтайды.

Негізгі құралдарды ішкі аударуды тіркеу кезінде Актіні екі данада бөлімше (бөлім) қызметкері – жеткізуші шығарады. Алушының және жеткізушінің қолхатымен бірінші данасы бухгалтерияға, екіншісі – бөлімшеге (бөлімге) - жеткізушіге беріледі.

Негізгі құралдарды басқа ұйымға өтеусіз берген (сыйға берген) жағдайда, Акт екі данада жасалады (объектіні тапсыратын және қабылдайтын субъектілер үшін). Негізгі құралдарды басқа ұйымға сату кезінде Акт үш данада жасалады: алғашқы екеуі беруші ұйымда қалады (мұнда бірінші данасы негізгі құралдардың қалдықтары мен қозғалысы туралы есепке, ал екіншісі - есеп айырысуға қоса беріледі) және төлем құжаттары), үшінші данасы негізгі құралдарды қабылдаушы адамға беріледі.

Бухгалтерия алынған объектіні материалдық жауапты адамға бекітеді, түгендеу карточкасын ашады, объектіге түгендеу нөмірін береді, объектіні тізімдемеге қосады және негізгі капиталды капиталдандыру туралы жазба жасайды. Кәсіпорында негізгі құралдарды жарғылық капиталға салым ретінде құрылтайшы жасау арқылы қабылдау операциясы қарастырылады.

Негізгі құралдар есепке алу үшін тарихи құны бойынша қабылданылады. Кәсіпорынның жарғылық капиталына салым есебіне қосылған негізгі құралдардың бастапқы құны оның құрылтайшылары (қатысушылары) келіскен оның ақшалай құны ретінде танылады.

Құрылтайшы келіп түскен бастапқы құжат – негізгі құралдарды қабылдау-тапсыру актісі негізінде жарғылық капиталға негізгі құралдар түрінде жарна салады. Осы акт пен құрылтай шарты негізінде бухгалтерия жазбалар жасайды. Ол келесі 3 кестеде көрсетілген.

3 кесте - Жарғылық капиталды есепке алуға арналған шоттар корреспонденциясы

№	Іс-әрекет мазмұны	Сома, теңге	Дебет	Кедит
1	Жарғылық капиталға салым үшін құрылтайшылардың қарызы	24000000	5110	5020
2	Жарғылық капитал ретінде құрылтайшылардан негізгі құралдар мен материалдық емес активтердің түсімі	18000000	2412	5110

«ASTANA-ENERGY» АҚ-да өндірістік объектіні және қойма ғимаратын қабылдауды тіркеу кезінде актінің бір данасы жасалды. Актіні «ASTANA-ENERGY» АҚ басшысының бұйрығымен тағайындалған қабылдау комиссиясы жасайды, оның құрамына әдетте инженер, өндіріс шебері және есеп қызметінің өкілдері кіреді. Негізгі құрал-жабдықтардың бірнеше объектілерін қабылдау мен беруді ресімдейтін жалпы актіні жасауға, егер шаруашылық объектілері, құрал-жабдықтар есепке алынған кезде, егер бұл объектілер бір типті болса, құны бірдей болса және бір күнтізбелік айда қабылданса ғана рұқсат етіледі. Акт жасалғаннан кейін, осы объектіге қатысты техникалық құжаттаманы қоса бере отырып, бухгалтерияға бас бухгалтер қол қойып, субъектінің басшысы немесе оған уәкілетті адамдар бекітеді.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. 16 Халықаралық бухгалтерлік есеп станарты. <https://adilet.zan.kz>
2. Шаукерова З.М., Ахметова А.Е. Финансовый учет 1: учебное пособие. Астана: КАТУ им. С. Сейфуллина, 2015. - 181 б.
3. Шарипов А.Қ. Қаржылық есептілік: құрастырылуы, бағалануы және аудиті: оқу құралы. Алматы: Экономика, 2010. — 528 б.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебное комплекс для студентов вузов / К. Друри; Пер. с англ. В.Н. Егоров. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 1423 б.