

**ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНЫҢ БІЛІМ ЖӘНЕ ҒЫЛЫМ
МИНИСТРЛІГІ**

**Ш. ЕСЕНОВ атындағы КАСПИЙ МЕМЛЕКЕТТІК ТЕХНОЛОГИЯЛАР
ЖӘНЕ ИНЖИНИРИНГ УНИВЕРСИТЕТІ**

«ЭКОНОМИКА ЖӘНЕ ҚҰҚЫҚ» ИНСТИТУТЫ

«Есеп және аудит» кафедрасы

**050508 «Есеп және аудит» мамандығының студенттеріне арналған «Қаржылық есеп 2»
курсын оқып игеру бойынша Әдістемелік нұсқаулық АҚТАУ – 2010 г.**

УДК 657.6

Қарашаев Д.Ә.

**050508 «Есеп және аудит» мамандығының студенттеріне арналған «Қаржылық есеп 2»
курсын оқып игеру бойынша әдістемелік нұсқаулық. Ақтау – 2010 г.**

Рецензент:

к.э.н. Нигметова Г.Ж.

«Қаржылық есеп 2» курсының оқып игеру бойынша әдістемелік нұсқаулықта нарық жағдайындағы шаруашылық субъектілердің шаруашылығында қолданылатын және пайдаланылатын күрделі объектілердің қаржылық есебі қарастырылған. Әдістемелік нұсқаулықтың мақсаты болып бухгалтерлік есеп мамандығының студенттеріне қаржылық есеп курсының жалғасы бойынша көмек көрсету.

Ш. Есенова атындағы Каспий Мемлекеттік Технологиялар және Инжиниринг Университетінің оқу-әдістемелік кеңесінің шешімі бойынша басылымға шығарылады.

© Ш. Есенова атындағы Каспий Мемлекеттік Технологиялар және Инжиниринг Университеті

Алғы сөз

Қаржылық есеп -2 тереңдетілген курсы, бухгалтерлік есеп бағытындағы маманданған студенттер үшін арнайы құрастырылған. Бұл курсты оқып-үйренуде студент шаруашылық субъектілердің шаруашылық объектілерге және операцияларға қатысты қалай әрекет ету керек, ол неге қажет деген сұрақтарға жауап алады. Нәтижесінде студент бухгалтерлік ақпаратты дұрыс ұйымдастыру, оқыду және құрастыруды үйренеді.

Қаржылық есеп – 2 курсына, бухгалтерлік есеп принциптері және қаржылық есеп – 1 курстарынан алынған білімдері негізге алынады. Қаржылық есеп – 2 тереңдетілген курсына, типтік оқу бағдарламасының фундаменталды тақырыптары яғни ұзақ және қысқа мерзімді инвестициялар, қаржылық лизинг, табысқа салынатын салық, ақшаның ағымдағы құны және шаруашылық субъектінің сыртқы экономикалық қызметінің бухгалтерлік және курстық айырманың есебі сияқты күрделі объектілері толықтай ашылған.

1. «Қаржылық есеп II» пәні бойынша сиплабус

1.1 «Қаржылық есеп II» пәні бойынша календарлық тақырыптық жоспар

	Тақырып атауы	Сағат саны			
		Дәріс	Тәжірибе	СӨЖ	СОӨЖ
1	Кәсіпорындарды біріктіру. Сатып алу әдісі (ҚЕХС 3)	2	1	2	1
2	Шоғырландырылған және бөлек қаржылық	2	1	2	1

	есептілік				
3	Инвестициялық меншік (ҚЕХС 40)	2	1	5	1
4	Ақшаның бухгалтерлік есебі және уақытша құны	2	1	5	1
5	Жал есебі (ҚЕХС 17)	3	1	7	2
6	Бірлескен қызметке қатысу (ҚЕХС 31)	3	2	7	2
7	Қаржылық инвестицияларды бағалау және оның есебі.	2	1	7	2
8	Валюталық бағамдар өзгерісінің әсері. Шетелдік қызмет.	3	1	7	2
9	Табысқа салынатын салық (ҚЕХС12)	3	2	7	2
10	Акциядан пайда (ҚЕХС 33)	3	2	7	2
11	Есеп саясаты, есептеме бағаларындағы өзгерістер мен қателіктер (ҚЕХС 8)	3	1	7	2
12	Байланысты тараптар (ҚЕХС 24)	2	1	7	2
	Барлығы	30	15	70	20

1.2 «Қаржылық есеп 2» пәннің бағдарламасы

1. Кәсіпорындарды біріктіру. Сатып алу әдісі (ҚЕХС 3)

Бірлескен кәсіпорындарды бірегейлендіру. Ортақ бақылаудағы ұйымдар мен кәсіпорындарды қамтитын кәсіпорындардың бірігуін қарастыру. Есептеу әдісі. Сатып алу әдісін қолдану. Ұйым-сатып алушыны бірегейлендіру. Кәсіпорындарды біріктіру құны. Кәсіпорындарды біріктіру құнын сатып алынған активтерге, қабылданған міндеттемелерге және шартты міндетіерге бөліп тарату. Сатып алынатын ұйымдардың шартты міндеттемелері. Іскерлік бедел. Алдын-ала негіздегі бастапқы есеп. Бастапқы есепті аяқтаған кездегі түзету. Бастапқы есепті аяқтау бойынша кейінге қалдырылған салықтық талаптарды тану.

2. Шоғырландырылған және бөлек қаржылық есептілік

Шоғырландырылған қаржылық есептілікті ұсыну. Шоғырландырылған қаржылық есептілікті қолдану аясы. Шоғырландыру процедуралары.

3. Инвестициялық меншік (ҚЕХС 40)

Инвестициялық меншік түсінігі. Инвестициялық меншік ретінде активтерді жіктеу жолдары. Инвестициялық меншікті есептеудің балама әдістері. Ақпараттарды ашып көрсетуге қойылатын талаптар.

4. Ақшаның бухгалтерлік есебі және уақытша құны

Ақша ағынын дисконттау. Пайыздар мен болашақ құн. Ағымдағы (дисконтталған) құн. Аннуитеттер.

5. Жал есебі (ҚЕХС 17)

Жалдың жіктелуі. Жал алушылардың қаржылық есебінде жалдың бейнеленуі. Қаржылық жал. Бастапқы тану. Кейінгі бағалау. Операциондық жал.

6. Бірлескен қызметке қатысу (ҚЕХС 31)

Біріккен қызмет нысадары. Бірігіп атқарылатын бақылау. Шарттық келісім. Бірігіп бақыланатын операциялар. Бірігіп бақыланатын активтер. Бірігіп бақыланатын ұйымдар. Кәсіпкердің қаржышық есептілігі. Пропорциональды шоғырландыру.

7. Қаржылық инвестицияларды бағалау және оның есебі.

Мерзімдері, шарттары және есеп саясаты. Пайыздық мөлшерлеме тәуекелі. Несиелік тәуекел. Әділетті құн. Ашып көрсетілуге тиісті басқа да талаптар. Тануды тоқтату. Кепілдік. Көптеген туынды элементтерден тұратын құрама қаржылық құралдар. Пайда және зиян арқылы әділетті құн бойынша бағаланатын қаржылық активтер мен қаржылық міндеттемелер. Құнсыздану. Міндеттемелерді орындау және бұзу (нарушение). Активтерді беру Қаржылық активтерді типтік сату немесе сатып-алу. Қаржылық міндеттемелерді тануды тоқтату. Қаржылық активтер мен қаржышық міндеттемелерді бағалау.

8. Валюталық бағамдар өзгерісінің әсері. Шетелдік қызмет.

Функционалды валюта. Шетелдік қызметке таза инвестиция. Ақшалай баптар. Шетел валютасындағы операцияларды функционалды валютада бейнелеу. Бастапқы тану. Кейінгі есепті мерзімдерге есеп беру. Бағамдық айырмашылықтарды тану. Функционалды валютаны ауыстыру.

9. Табысқа салынатын салық (ҚЕХС12)

Салық базасы. Ағымдағы салық міндеттемелері және ағымдағы салық активтерін тану. Салық салынатын уақытша айырмашылықтар. Кәсіпорындарды біріктіру. Әділетті құн бойынша есептелетін активтер. Іскерлік бедел. Шегерілетін уақытша айырмашылықтар. Кері іскерлік бедел. Активті немесе міндеттемені астапқы тану.

10. Акциядан пайда (ҚЕХС 33)

Акциядан базалық пайда. Опциондар, варранттар және олардың баламалары. Конвертацияланатын құралдар. Орналастырылуы кейінге қалдырылған акциялар. Сатып алынған опциондар.

11. Есеп саясаты, есептеме бағаларындағы өзгерістер мен қателіктер (ҚЕХС 8)

Есеп саясаты. Есеп саясатын тандау және қолдану. Есеп саясатының бір ізділігі. Есеп саясатындағы өзгерістерді қолдану.

12. Байланысты тараптар (ҚЕХС 24)

Байланысты тараптар туралы ақпараттарды ашып көрсету. Анықтамалары. Байланысты тараптармен қарым-қатынастар және операциялар. Ұйымдар мен байланысты тараптар арасындағы өзара есеп айырысулардың өтелмеген қалдығын идентификациялау.

2. “Қаржылық есеп -2” пәні бойынша әдістемелік нұсқаулығының мазмұны және құрылымы

1-тақырып. Кәсіпорындарды біріктіру. Сатып алу әдісі (ҚЕХС 3)

Негізгі түсініктер: Бірлескен кәсіпорындарды бірегейлендіру. Ортақ бақылаудағы ұйымдар мен кәсіпорындарды қамтитын кәсіпорындардың бірігуін қарастыру. Есептеу әдісі. Сатып алу әдісін қолдану. Ұйым-сатып алушыны бірегейлендіру. Кәсіпорындарды біріктіру құны. Кәсіпорындарды біріктіру құнын сатып алынған активтерге, қабылданған міндеттемелерге және шартты міндетіерге бөліп тарату. Сатып алынатын ұйымдардың шартты міндеттемелері. Іскерлік бедел. Алдын-ала негіздегі бастапқы есеп. Бастапқы есепті аяқтаған

кездегі түзету. Бастапқы есепті аяқтау бойынша кейінге қалдырылған салықтық талаптарды тану.

1.1 Дәріс сабақтарға арналған әдістемелік нұсқаулар.

2004 жылдың 31 наурызына дейінгі бизнестің бірігуі процесінің есебі 22 «Компаниялардың бірігуі» стандартымен реттелді. 2004 жылдың 31 наурызынан бастап бұл стандарт қолданылмайды. Ол ҚЕХС (IFRS) 3 «Бизнестің бірігуі»-мен ауыстырылған.

ҚЕХС (IFRS) 3 «Бизнестің бірігуі» -нің негізгі жаңа кіріспелері болып:

1. Сатып алу тәсілін тек бизнестің бірігуі есебіне қолдану. ҚЕХС 22 бойынша сатып алу тәсілін немесе қызығушылықтарды біріктіру тәсілін қолдануға ғана рұқсат берілген.

2. Гудвилл амортизацияларын алып тастау. 3 ҚЕХС (IFRS) бойынша гудвилл заттарды арзандатылуының тестіленуіне жатады.

3. Компанияның сатып алу мерзіміне дейінгі құны ретінде иемденген бизнесін шартты міндеттеме ретінде мойындау мүмкіншілігі.

4. Теріс гудвилл тез арада кіріс ретінде сатып алушылармен мойындалуы тиіс.

ҚЕХС (IFRS) 3 «Бизнестің бірігуі» анықтайтын негізгі түсініктемелерді қарастырайық:

Сатып алу мерзімі- бұл бақылаудың нақты түрде компаниядан иемденушіге (сатып алушыға) өту мерзімі.

Келісім мерзімі- бұл компаниялардың бірігуі үшін келісім шартқа жету мерзімі.

Арнайы ресми тіркелген компаниялар үшін біріктірілгенін жариялау үшін арнайы ресми тіркелу мерзімі. Бірлеспегендерді құрамына енгізуге келісім шартта белгіленген күннен ертерек қол жеткізіледі. Бұл күн компания басқарушысының компанияға бақылау жасауға және сатып алушылардың ұсыныстарын қабылдауға саны жеткілікті болған жағдайда анықталады.

Операция мерзімі- бизнесті иемдену бір операция көлемінде жүргізілсе, операция мерзімі сатып алу мерзімі болып табылады. Ал егер бизнесті біріктіру бірнеше операция көлемінде жүргізілсе, мысалы акцияны сатып алу кезіндегі біріктіруде операция мерзімі әрбір инвестицияны қолдану кезіндегі мерзімі болып, сатып алушының қаржылық есебінде көрсетіледі.

Бизнес- біріктірілген қызмет көрсету мен активтер, бұлар біріктірілген қызмет көрсетуді жүргізуден түскен қосымша олжаны алу немесе бизнес бойынша инвестицияны қайтару және шығындарды қысқарту басқарылады. Бизнес негізінен пайда табуға бағытталған нәтижелер мен процестерде біріктіріледі. Гудвиллдің бар екені бизнестің әрекетін айқындайды.

Бизнестің бірігуі - бұл жеке бизнестердің бір бірлікке бірігуі.

Сатып алу- бұл компанияның біріктірілуі. Бұл кезде компанияның біреуі сатып алушы болады. Олар басқа компаниялардың таза активтері мен операцияларын бақылайды, сатушы компаниялардың активтерді беруге, алынған міндеттемелер мен акция эмиссияларына айырбастайды.

Қызығушылықтардың бірігуі- бұл компаниялардың бірігуі. Бұл компаниялар біріктірілген активтерге және операцияларға тәуекел мен пайданы бөлуге бақылау жасайды және бұл компаниялардың ешқайсысы сатып алушы болып табылмайды. Бұл әдіске 2004 жылдың 1 сәуірінен тиым салынған.

Бақылау- бұл компанияның іс-әрекетінен пайда табу үшін қаржылық және шаруашылық саясатын басқару мүмкіншілігі.

Азшылық үлесі- бұл еншілес компаниялардың операцияларының таза нәтижелері мен активтернің бір бөлігі. Мұнда бас компаниялар еншілес компаниялардың үлесін тура немесе жанама түрде иемдене алмайды.

Әділетті күн - бұл сомаға келісім жасау бойынша, бір-біріне тәуелді емес жақтар активтерді және міндеттемелерді айырбастай алады.

Шартты міндеттемелер - ҚЕХС (IAS) 37 «Резервтер, шартты міндеттемелер және шартты активтер» түсінігінде былай анықталады: келешекте болатын әртүрлі оқиғалардың туындауы немесе туындамауымен нақтыланатын бар компаниялардың толық бақылауына жатпайтын потенциалдық міндеттемелері.

Гудвилл- бұл алынған идентификацияланған активтердің нақтылы құнындағы иемденген үлесінен артық сатылып алынған құнының ұлғаюы. Бұлар иемденген компаниялардан бөлектенбейді.

Иденфикацияланған объектілер- бұл бухгалтерлік есептегі бөлшектелген объектілер ретінде мойындалғандар.

Есеп беруші компания- мәліметтердің негізгі көзі ретінде оның әрекетінде шешім қабылдау кезінде қаржылық есеп беруге ұмтылатын қолданушылары бар компания. Есеп беруші компания жеке топ немесе компанияларды көрсете алады.

Тәжірибе жүзінде біріктірілген компаниялар арасындағы бір компания екінші бір компанияға бақылау жасайды.

Егер компания бизнес болып табылмайтын актив алса, онда сатып алу құны активтердің сатып алу мерзіміндегі әділетті құн болып табылады.

Бизнестің бірігуі бірнеше тәсілдермен жүргізілуі мүмкін, яғни нақты заңды, салықтық және басқа да ерекшеліктермен:

1. басқа компаниядан капиталды сатып алу;
2. басқа компаниядан барлық таза активтерді сатып алу;
3. басқа компаниялардың міндеттемелерін мойындау;
4. басқа компаниялардың активтерінің бір бөлігін сатып алу, егер ол ортақ бизнесті құратын болса.

Бірігу – акцияларды шығару, ақша қаражаттарымен төлем жасау және олардың эквиваленттерінің немесе басқа активтерінің көмегімен жүргізіледі.

Тәжірибе жүзінде сатып алу біріктірілген компаниялар арасындағы немесе бір компания мен басқа компаниялар акционерлері арасындағы келісімді көрсетуі мүмкін.

Келісім нәтижесі болып- таза активтерге, бірігуші компанияларға бақылауды жүзеге асыратын жаңа компанияларды құру болып табылады, не бір немесе бірнеше біріктірілген компаниялар арасындағы қайта ұйымдастырылуы .

Біріккен компаниялардың арасындағы қатынастар былай болуы мүмкін , яғни сатып алушы компания- басты компания, ал сатып алынған компания- еншілес компания болып табылады. Кез келген уақытта сатып алушы компания қаржылық есеп беру кезінде 3 ҚЕХС-ын қолданады.

Бақылау мына тәсілдермен жүргізіледі:

1. Бір компанияның әділетті құны басқа компанияға қарағанда жоғары (үлкен компания сатып алушы болып табылады).
2. Компаниялардың бірігуі жәй дауыс беруші акцияларды ақша қаражаттарымен не басқада активтермен айырбастауда көрінеді.
3. Бизнестің біріктірілуі бір компания менеджментінің жаңа кадрларды іріктеу кезінде басқаруына мүмкіндік береді.

Сатып алушы айырбастау мерзіміне әділетті құнның жиынтық көлемі ретінде біріктірілу құнын анықтауы керек:

1. сатып алушы иемденген компанияға бақылауға айырбасқа берілген, иемденген компанияның таза активтері;
2. біріктіруге байланысты кез- келген шығын.

Сатып алушы иемденген компанияның идентификацияланған активтерін міндеттемелерді және шартты міндеттемелерді мойындайды, егер олар келесі жағдайлардағы шектеулерге жауап берсе:

1. Сатып алушыда осы активтерден келешекте экономикалық пайда алам деген сенімділік болады, егер оның әділетті құны сенімді бағаланса (материалдық емес активтерден басқа барлық активтер);
2. Сатып алушылар міндеттемелерді төлеу кезінде әділетті құн нақты бағаланады деген сенімділік болады (шартты міндеттемелерден басқа міндеттемелер);
3. Материалдық емес активтердің және шартты міндеттемелердің әділетті құны нақты сенімді бағаланады.

Активтер мен басқа міндеттемелерді бағалау келесі тәсілдер арқылы жүргізіледі:

1. тез өтетін қаржылық құралдар және қағаздар олардың ағымдағы нарықтық құны арқылы анықталады.
2. жәй өтетін қаржылық құралдар - белгіленген құны арқылы анықталады.
3. дебиторлық қарыз дисконтталған құнымен есепке алынады. Бұл құн ағымдағы проценттік ставкадан күмәнді қарыздар мен тасымалдау шығындарын алып тастағанда анықталады.
4. тауарлы- материалдық қорлар:

(а) дайын өнім және тауар – дәлелденген пайда нормасы мен өнімді сатуға кеткен шығындарды алып тастағаннан қалған сату бағасы бойынша;

(б) аяқталмаған өндіріс өндірісті аяқтауға жұмсаған шығын сомасы мен өнімді сатуға кеткен шығындарды алып тастағаннан қалған дайын өнімнің сату бағасы мен өндірісті аяқтау мен өнімді сату бойынша қосымшалар (надбавки);

(в) шикізат және материалдар - осындай шикізаттар мен материалдарды иемденудің ағымдағы құны бойынша.

5. Жер және ғимарат:

(а) қолдану мақсатындағы- активтің нарықтық құны;

(б) сатуға және сақтауға арналған таза құн бойынша өткізу.

6. Көлік және құрал – жабдықтар:

(а) қолдану мақсатындағы нарықтық құны бойынша;

(б) уақытша пайдалану мақсатында- өткізудің таза құны бойынша.

7. Материалдық емес актив, патент, лицензия- белгіленген құн бойынша.

8. Төленуге тиіс вексель мен шоттар, ұзақ мерзімді қарыздар, міндеттемелер, есептеулер және төленуге тиіс басқада талаптар- бұлар сәйкес ағымдағы проценттік ставка бойынша анықталған, міндеттемелерді жабуға төленуге тиіс төленуге тиіс ағымдағы құн бойынша.

9. Тіркелген төлемдермен байланысты зейнет ақы жоспары бойынша таза активтер немесе міндеттемелер- бұлар зейнет ақы жоспарының активтерінің әділетті құнын алып тастағандағы жұмысшыларға берілген сыйақылардың тіркелген міндеттемелерінің ағымдағы құнымен бағаланады.

10. Кейінге қалдырылған салықтар бойынша міндеттемелер және активтер- таза активтерді әділетті құнға дейін қайта бағалау есебімен анықталады және дисконтталмайды.

11. Қайтарылатын келісім шарттар және иемденген компания басқа да идентификацияланған міндеттемелері- бұл міндеттемелерді жабу бойынша төлемдердің дисконтталған құны бойынша анықталады.

12. Компания иелігіндегі шартты міндеттеме- үшінші жақтың сұрауы бойынша белгіленген бағамен анықталады.

Сатып алу тәсілін қолдану келесі этаптардан тұрады:

1. Сатып алушының анықтау;

2. Бизнесті біріктіру құнын анықтау;

3. Сатып алу мерзімінде сатып алынған активтер, міндеттемелер және шартты міндеттемелерге бизнесті біріктіруге шығындарды жатқызу.

Сатып алушы шартты міндеттемені бөлек таниды, егер оның шынайы құны нақты анықталса.

Егер шынайы құн нақты анықтала алмаса:

1. гудвилл ретінде танылатын, соңғы сомаға әсер етеді.

2. сатып алушы өзінің қаржылық есеп беруінде осы шартты міндеттеме туралы ақпарат ашуы қажет (ҚЕХС 37).

Сатып алушы шартты міндеттемелерді бастапқы танудан кейін мына жоғары мәндерінен бағалайды:

1. ҚЕХС-на сәйкес танылатын сома.

2. Бастапқы танылған сома.

Бөлек сатып алынған активтер мен міндеттемелер сатып алу күніне байланысты бөлек танылады, егер:

А) олармен байланысты болашақ экономикалық пайданы сатып алушы алуы немесе жаратуы мүмкіншілігі бар;

Б) сатып алушы үшін олардың бастапқы немесе шынайы құнының нақты шегі бар.

Танудың осы критериелеріне сәйкес келмейтін активтер мен міндеттемелер іскерлік репутацияның оң немесе терісіне әсер етеді. Ол сатып алу кезінде пайда болады, өйткені ол сатып алудың қалдық құны ретінде анықталады.

Компанияларды біріктіру есебі мысалы- сатып алу әдісі

“Мален” компаниясы “Салем” компаниясын 3000000 сатып алды. Компаниялар балансы сату операциясына дейін келесідей түрде болды (барлығы шынайы құн бойынша):

“Мален” компанияның балансы, \$-мен		“Салем” компанияның балансы, \$-мен	
Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Негізгі құралдар	2500	Акционерлік капитал	3500
ТМҚ	1200	Бөлінбеген табыс	2500
Дебиторлар	1000	Міндеттемелер	3000
Ақша қаражаттары	4300		
Барлығы	9000	Барлығы	9000

“Мален” компанияның балансы, \$-мен		“Салем” компанияның балансы, \$-мен	
Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Негізгі құралдар	1000	Акционерлік капитал	2000
ТМҚ	600	Бөлінбеген табыс	1000
Дебиторлар	1200		
Ақша құралдары	200		
Барлығы	3000	Барлығы	3000

Компанияларды біріктіргеннен кейінгі “Мален” компаниясының балансын құру қажет, \$-мен Шешімі:

“Мален” компаниясының балансы, \$-мен		“Салем” компаниясының балансы, \$-мен	
Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Негізгі құралдар	3500	Акционерлік капитал	3500
ТМҚ	1800	Бөлінбеген табыс	2500
Дебиторлар	2200	Міндеттемелер	3000
Ақша қаражаттары	1500		
Барлығы	9000	Барлығы	9000

Сатып алу кезінде пайда болатын іскерлік репутация

Идентификацияланатын активтердің құнынан сатып алу құнының кез- келген өсімін және айырбастау операциясының жасалған мерзімінің жағдайы бойынша міндеттемелерін оң іскерлік репутация (гудвилл) ретінде суреттеуге және материалдық емес актив ретінде тануға болады. Сатып алу кезінде пайда болатын іскерлік репутация, сатып алған кәсіпорын алдағы экономикалық пайданы алу үмітінде жасалатын төлем.

Яғни, гудвилл – бұл идентификацияланатын сатып алынған активтердің шынайы құнындағы алған үлесінен артық алған құнының сатып алған компанияның бөлінбес өсімі.

Сатып алу мерзімінде сатып алушы :

1. бизнесті біріктіру нәтижесінде алған гудвиллді, актив ретінде тануы;
2. гудвиллді оның нақты құнымен бағалау керек.

Гудвиллдің нақты құны- бұл сатып алу құны мен идентификацияланатын активтердің, міндеттемелердің және күмәнді міндеттемелердің шынайы құнының айырмасы.

2004 жылдың 1 сәуірінен оң гудвилл/ іскерлік репутация амортизацияланбайды, бірақ жыл сайын арзандатуға тексеріледі.

Іскерлік репутацияның амортизацияланбайтын қалдығы баланстық есеп берудің әр мерзіміне қайта қаралуы қажет және келесідей дәрежеде , яғни алдағы экономикалық пайда есебінен жабу мүмкіндігін жоғалтуды тез арада шығыс ретінде тану керек. Іскерлік репутацияның есептен шығарылған әрбір бөлігі келесі кезеңге қалмауы тиіс. Гудвиллдің

арзандауынан пайда болған шығын табыстар мен шығыстар туралы есеп берудің “Басқа да шығыстар” бабында көрсетіледі.

Гудвилл=(Бизнесті біріктіру құны-% *Таза активтер Сатып алу мерзіміне)- Гудвиллдің арзандауы

Мұндағы, %- сатып алушының сатып алған компаниядағы үлесі.

Мысалы.

Алдағы мысалдардың берілгендері негізінде, “Мален” компаниясы “Салем” компаниясын \$-3400000-ға сатып алды. Оң гудвилл/ іскерлік репутация \$400000-ды құрайды (\$3400000-\$3000000). Біріктірілгеннен кейінгі “Мален” компаниясының балансы келесідей түрде болады:

“Мален” компаниясының балансы, \$-мен			
Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Іскерлік репутациясы	400	Акционерлік капитал	3500
Негізгі құралдар	3500	Бөлінбеген табыс	2500
ТМЗ	1800	Міндеттемелер	3000
Дебиторлар	2200		
Ақша қаражаттары	1100		
Барлығы	9000	Барлығы	9000

Сатып алу кезінде пайда болатын теріс іскерлік репутация.

Сатып алынған идентификацияланатын активтер мен міндеттемелердің шынайы құнындағы сатып алушының үлесінің айырбастау операциясының жасалған мерзіміндегі сатып алудың өзіндік құнынан жоғары болуы теріс іскерлік репутация (бэдвилл) ретінде танылуы тиіс.

Теріс іскерлік репутацияның пайда болуы- идентификацияланатын активтердің көлемінің жоғары, ал идентификацияланатын міндеттемелердің азайтылғанын көрсетеді. Теріс іскерлік репутацияның (бэдвилл) танылуы алдында мұның бұлай еместігіне көз жеткізілуі тиіс.

Сатып алуы бойынша сатып алушының жоспарында көрсетілген, теріс іскерлік репутацияның алдағы күтілген шығындары мен шығыстарына жатқызылатын дәрежесінде сенімді бағалануы мүмкін, бірақ ол сатып алу мерзіміндегі идентификацияланатын міндеттемелерге жатпайды, алдағы күтілген шығындары мен шығыстарының танылуы бойынша теріс іскерлік репутацияның бұл бөлігі табыстар мен шығыстар туралы есеп берудің табысы ретінде танылуы тиіс.

Егербұл идентификацияланатын алдағы күтілген шығындары мен шығыстары күткен кезеңде танылмаса, онда теріс іскерлік репутация төмендегідей есептелуі тиіс:

2004 жылдың 1 сәуірінен теріс бэдвилл/іскерлік репутация тез арада табыс ретінде танылады, бірақ активтер бабы ретінде қарастырылмайды.

Мысалы.

Алдағы мысалдардың берілгендері негізінде, “Мален” компаниясы “Салем” компаниясын \$2500000-ға сатып алды. Оң гудвилл/ іскерлік репутация \$500000-ды құрайды(\$3000000-\$2500000). Біріктірілгеннен кейінгі “Мален” компаниясының балансы келесідей түрде болады:

“Мален” компаниясының балансы, \$-мен			
Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Теріс іскерлік репутациясы	(500)	Акционерлік капитал	3500
Негізгі құралдар	3500	Бөлінбеген табыс	2500
ТМҚ	1800	Міндеттемелер	3000
Дебиторлар	2200		
Ақша қаражаттары	2000		
Барлығы	9000	Барлығы	9000

Қызығушылықтарын біріктіру есебі.

2004 жылдың 1 сәуірінен бастап бұл әдіс қолданылмайды.

Қызығушылықтарын біріктіру қызығушылықтарын біріктіру әдісі көмегімен есептелінеді.

Бұл әдісті қолданғанда, біріктіру және ашылған кез- келген кезеңдегі болатын біріктірілген компаниялардың қаржылық есеп беру баптары біріктірілген компаниялардың қаржылық есеп беруінде олар көрсетілген кезеңдердің ең алдығында біріктірілгендей көрсетілуі тиіс. Қаржылық есеп беруде көрсетілген қызығушылықтарын біріктіру ең соңғы есепті мерзімнен кейін жасалса, компанияның қатысуындағы қызығушылықтарын біріктіру компаниялардың қаржылық есеп беруінде олар көрсетілмейді.

Ақша қаражаттары не басқа активтер нысанындағы қосымша қайтарыммен бірге шығарылған акционерлік капитал ретінде есептелген сома және сатып алынған акционерлік капитал ретінде есептелген соманың кез-келген айырмасы меншікті капиталға қарсы түзетілуі тиіс.

Қызығушылықтарын біріктіру мәні- ешқандай сатып алушылық жасалмайды және компаниялардың біріктірілуіне дейігі болған тәуекел мен пайданы өзара бөлу сақталады. Қызығушылықтарын біріктіру әдісі бұл жағдайды, енді олардың бірге иемденуі мен басқаруына қарамастан, өздерінің қызметін жалғастырушы компаниялардың бөлек ұйым ретінде есептеу жолымен таниды. Соған сәйкес компаниялардың есеп беруінде кейбір нысандарды реттеуде болмашы өзгерістер ғана жасалады.

Қызығушылықтарын біріктіру бір біріктірілген ұйымның пайда болуына әкелсе, ол бірдей есеп саясатын ұстайды. Сондықтан, біріктірілген компания бірігуші компаниялардың келісілген есеп саясаты нәтижесінде ғана түзетілетін олардың ағымдағы баланстық құны бойынша активтер мен міндеттемелерді және меншікті капиталын таниды және осы саясатты барлық көрсетілген кезеңдерде қолданады. **Жаңа оң немесе теріс іскерлік репутациялар танылмайды.**

Қызығушылықтарын біріктірумен байланысты шеккен зияндар , қай кезеңде жасалғанына байланысты , сол есепті кезеңдегі біріктірілген кәсіпорынның шығысы ретінде танылуы тиіс.

Мысалы. “Баден” компаниясы “Миллер” компаниясының барлық акционерлік капиталын номиналды құны \$3 құрайтын 250 акцияны шығару және оларды “Миллер” компаниясының 800 акциясына айырбастау жолымен сатып алды. Біріктірілгенге дейінгі (қосылу) “Баден” компаниясының жиынтық балансы келесідей түрде болады:

“Баден” компаниясының балансы, \$-мен

Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Активтер	1800	Жай акциялар	1000
		Бөлінбеген табыс	800
Барлығы	1800	Барлығы	1800

“Миллер” компаниясының балансы, \$-мен

Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Таза активтер	1200	Жай акциялар	800
		Бөлінбеген табыс	400
Барлығы	1200	Барлығы	1200

“Баден” компаниясының бухгалтерлік жазбасы:

“Миллерге” салынған инвестициялар	1200
Жай акциялар	750
Бөлінбеген табыс	400
Қосымша төленген капитал	50

“Баден” компаниясының шығарылғаннан кейінгі балансы, \$-мен

Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Таза активтер	1800	Жай акциялар	1750
“Миллерге» салынған инвестициялар	1200	Бөлінбеген табыс	1200
		Қосымша төленген капитал	50
Барлығы	3000	Барлығы	3000

Топтың консолидацияланған балансы

Активтер		Міндеттемелер мен капитал	
Таза активтер	1800	Жай акциялар	1750
“Миллерге» салынған инвестициялар	1200	Бөлінбеген табыс	1200
		Қосымша төленген капитал	50
Барлығы	3000	Барлығы	3000

Қаржылық есеп берудегі ашылу.

Барлық біріктірілген компанияларға арнап, біріктірілген есепті кезеңде келесідей қаржылық есеп берудегі ашылуды жүргізу қажет:

1. біріктірілген кәсіпорынның атауы мен суреттемесі;
2. берілген кәсіпорынға арналған есеп әдісі;
3. есеп мақсатына арналған біріктіру күшіндегі кірісу мерзімі;
4. берілген кәсіпорын жоюға шешкен, компаниялар біріктірілгендегі болған кез-келген өндірістік қызмет;
5. дауыс беруге құқығы бар, сатып алынған акциялардың пайызы;
6. әр кәсіпорынның салған активтері мен міндеттемелерінің сомасы;
7. біріктірілген кәсіпорынның қаржылық есеп берудегі көрсетілген, таза пайда не шығынға жатқызылған, біріктірілген кезеңге дейінгі әр кәсіпорынның таза пайда не шығындары, төтенше баптары, өндірістік қызметтен түскен басқа да түсімдері, сатудан түскен табыстар жатады.

1.2 Тәжірибелік сабақтарға арналған әдістемелік нұсқаулар.

Сабақ мақсаты - Кәсіпорындарды біріктіру. Сатып алу әдісі (ҚЕХС 3) сапалы сипаттама беру

1. Сатып алынатын ұйымның бірегейлендірілген активтері мен міндеттемелері.
2. Сатып алынатын ұйымның материалдық емес активтері

Әдістемелік ұсыныстар: Сатып алынатын ұйымның бірегейлендірілген активтері мен міндеттемелерін зерттеу

1.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Бизнестің бірігуін анықтайтын негізгі түсініктемелерді атаңыз
2. Активтер мен басқа міндеттемелерді бағалау қандай тәсілдер арқылы жүргізіледі
3. Бақылау қандай тәсілдермен жүргізіледі
4. Сатып алушы айырбастау мерзіміне әділетті құнның жиынтық көлемі ретінде біріктірілу құнын қалай анықтауы керек
5. Егер шынайы құн нақты анықталмаған жағдайда қандай әрекет жасауы керек

Ұсынылатын әдебиеттер

1. Қаржылық есеп берудің халықаралық стандарты. М.Аскери 1999.
2. Бухгалтерлік есептің типтік шоттар жоспары. 18 қыркүйек, 2002 ж. № 438
3. Бетке И. Балансоведение пер. с англ. М: Бухгалтерский учет 2000.
4. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М., Аскери, 1999

2-тақырып. Жеке және шоғырланған қаржылық есеп

Негізгі түсініктер: Жеке қаржылық есетілік және оның нысандары. Шоғырландырылған

қаржылық есептілікті ұсыну. Шоғырландырылған қаржылық есептілікті қолдану аясы. Шоғырландыру процедуралары.

2.1 Дәріс сабақтарға арналған әдістемелік нұсқаулар.

Есептік кезең біткен соң шаруашылық жүргізуші субъект қаржылық есеп беруді жасайды. Шаруашылық жүргізуші субъектінің құрамында Қазақстан Республикасының аймағында және онан тысқары жерлерде тұратын еншілес немесе тауелді серіктестіктері бар болса, өзінің қаржылық есеп беруімен қоса, консолидалынған (консолидацияланған) есеп беруді жасайды, яғни бірнеше заңды тұлғаның есеп беруін біріктіреді.

Заңды тұлға (коммандалық және толық серіктестік, жауапкершілігі шектеулі және қосымша серіктестік, акционерлік қоғам) егер де басқа (негізгі) заңды тұлғаның өзінің жарлық қорына салған салымдарының басым көпшілігін иеленсе және қабылданатын шешімдердің басым бөлігін анықтау мүмкіндігіне ие болса, онда олар еншілес серіктестік ретінде танылады.

Заңды тұлға (коммандылық және толық серіктестік, жауапкершілігі шектеулі және қосымша серіктестік, акционерлік қоғам) егер де басқа (қатысушы, артықшылығы бар) заңды тұлғаның бар болғаны 20% дауыс беретін акциясына ие болса немесе сондай деңгейде қатысушылық үлесі бар болса, тәуелді серіктестік ретінде танылады.

Негізгі және еншілес заңды тұлғалардың консолидацияланған есеп беруі. Заңды тұлға басқа кәсіпорынның акциясын сатып алу арқылы өз қызметін жүзеге асыруы мүмкін; егер де сол сатып алынған акциясы 50%-тен астам болса, онда инвестицияланған объектіге бақылау жасау мүмкіндігін алады. Инвестор бақылауды белгілейтін болса, онда ол кәсіпорын негізгі заңды тұлға болып танылады, ал бақыланатын (инвестицияланған) кәсіпорынды еншілес кәсіпорын деп атайды. Негізгі кәсіпорында және барлық еншілес кәсіпорында бірігіп,

біріккен заңды тұлғалар тобын құрайды және олардың мәліметі бойынша консолидацияланған есеп беруін жасайды.

Қаржылық есеп беруді пайдаланушылар олардың топтасқан бөлігін емес, тұтас бөлігін білуге мүдделі болып келеді. Бұндай қажеттілік консолидацияланған есеп беруге қойылатын талапты күшейтеді.

Консолидацияланған есеп берудің құрамына: консолидацияланған бухгалтерлік балансы, консолидацияланған қаржылық-шаруашылық қызметінің нәтижесі туралы есеп беру, консолидацияланған ақша қаражатының қозғалысы туралы есеп беруі және түсініктеме жазбасы кіреді.

27 ҚЕХС сәйкес "Консолидацияланған есеп беру және еншілес серіктестігі инвестицияның есебі" негізгі заңды тұлға жергілікті және шетелдегі еншілес заң тұлғалардың консолидалынған (консолидацияланған) қаржылық есеп беруі енгізіледі, тек мыналарды қоспағанда: егер де еншілес серіктестік жақын арада сатуға арналса және оларды бақылау уақытша сипатта болса немесе олар қатаң түрде ұзақ мерзімді шектеулі жағдайда әрекеттеніп тұрса, онда бұл аталған жағдайларда жүрген серіктестіктердің мәліметі консолидалынған қаржылық есеп беруге қосылмайды.

Негізгі кәсіпорын өз кезегінде, еншілес кәсіпорында болуы мүмкін, онда ондай кәсіпорындар консолидацияланған қаржылық есеп бермеуі мүмкін, егер де оны негізгі кәсіпорын талап етпесе.

Негізгі заңды тұлға және оның еншілес заңды тұлғасы қаржылық есеп беруді келесі жолмен консолидациялайды (яғни, біріктіреді):

- есеп беруді өзара сәйкестендіреді (есеп беру қосымша өңделеді, жіктемесі өзгертіледі, түзетулер енгізіледі);

- активтер, міндеттемелер, меншік капиталы, табысы, шығысы туралы мәліметтердің әрқайсысы жолы мен бабы бойынша қосылады;

- кейбір баптар бойынша қайталауға жол берілмейді және кейбір баптар жойытуы мүмкін.

Бірнеше заңды тұлғалардың есеп беруінен бір ғана қаржылық есеп беруді жасау үшін ішкі есеп, бағалы қағаздар, меншік капиталдар және Т.б. мәліметтердің негізінде тиісті түзетулер жасалынады.

Түзету жазбалары консолидацияланған қаржылық есеп берудің дайындау барысы оның

жұмысшы кестесінде жасалынады және ол негізгі кәсіпорынның бухгалтерлік есебінде де, еншілес заңды тұлғада да көрсетілмейді.

Топтық есеп беру жасау кезінде еншілес заңды тұлғаның бухгалтерлік балансында бөлек көрсетіледі, яғни еншілес заңды тұлғаның нақты таза активімен алмастырылады. Баланста әрбір еншілес серіктестігі және негізгі заңды тұлғаның үлесі бойынша меншік капиталы қалыптастырылады. Бұл жерде меншік капиталында негізгі заңды тұлғаның үлесінен оған енген (кірген) еншілес серіктестіктердің үлесі көп немесе аз болуы мүмкін.

Еншілес компанияның акцияларын сатып алу мерзімінде консолидация (бірлесу) үрдісі келесідей кезеңдерден тұрады:

Бас және еншілес компаниялардың бір тектес активтері, міндеттемелерінің және меншікті капитал баптары қатарларымен қосылуы;

Ішкі топтардың есептері бойынша дебиторлық және кредиторлық қарыздарын жою бойынша түзету жазбаларын жүргізілуі;

Еншілес компанияға салынған инвестицияның баланстық баптары мен еншілес компанияның меншікті капиталындағы бас компанияның сәйкес үлестік қатысуын жою бойынша түзету жазбаларын жүргізілуі;

Еншілес компанияның меншікті капиталындағы бас компанияның үлесіне жатпайтын азшылық үлесінің анықталуы;

Еншілес компанияның акцияларына салынған бас компанияның инвестициясына кеткен шығындарының олардың баланстық құнынан артық көлемінің анықталуы;

Еншілес компанияның меншікті капиталындағы сәйкес үлестік қатысуындағы еншілес компаниялардың активтері мен міндеттемелерінің ағымдық нарықтық құнына дейінгі құнның түзетілуі;

Іскерлік репутацияның, яғни гудвилдің көлемінің анықталуы.

1.-кесте. Консалидацияланған бухгалтерлік баланс

Баптар атауы	Бас компания	Еншілес компаниялар	Түзетілгенге дейінгі консолидацияланған сома	Түзетілгеннен кейінгі консолидацияланған сома
Активтер (инвестициядан басқа) (А)	БА	ЕА	БА+ЕА	БА+ЕА
Ішкі топтардың есептері бойынша дебиторлық қарыздары (ТД)	ТД		ТД	
Еншілес компанияға салынған инвестициялар (ЕКИ)	ЕКИ+Г		ЕКИ+Г	
Гудвилл (Г)				Г
Кредиторлық қарыздар (К)	БКК	ЕКК	БКК+ЕКК	БКК+ЕКК
Ішкі топтардың есептері бойынша кредиторлық қарыздары (ТК)		ТК	ТК	
Азшылық үлесі (А)				А
Меншікті капитал (К)	БКК	ЕКК=ЕКИ+М	БКС+ЕКИ+А	БКК

Мұндағы:

БКА - бас компанияның активтері;
 ЕКА - еншілес компаниялардың активтері;
 ТД - ішкі топтардың есептері бойынша дебиторлық қарыздары;
 ЕКИ - еншілес компанияның акцияларына салынған бас компанияның инвестициясына салған қатысу үлесі;
 Г - гудвилл оң іскерлік репутация;
 БКК - бас компанияның кредиторлық қарыздары;
 ЕКК - еншілес компаниялардың кредиторлық қарыздары;
 ТК - ішкі топтардың есептері бойынша кредиторлық қарыздары;
 А - еншілес компанияның меншікті капиталындағы азшылық үлесі;
 БКК - бас компанияның меншікті капиталы;
 ЕКК - еншілес компанияның меншікті капиталы.

2.-кесте. Консолидацияланған табыстар мен шығыстар туралы есеп беру

Баптар атауы	Бас компания	Еншілес компаниялар	Түзетілгенге дейінгі консолидацияланған сома	Түзетілгеннен кейінгі консолидацияланған сома
Тауарды (жұмыс, қызмет) сатудан түскен табыс	БТ	ЕТ	БТ+ЕТ	БТ+ЕТ
Тауарды (жұмыс, қызмет) сатудан түскен бас және еншілес компаниялардың арасындағы табысы		ЕТ (ВДД)		
Барлық табыстар				
Сатылған өнімнің өзіндік құны	БӨҚ	ЕӨҚ	БӨҚ+ЕӨҚ	БӨҚ+ЕӨҚ
Бас және еншілес компаниялардың арасындағы операциялар бойынша сатылған өнімнің өзіндік құны		ЕЖӨҚ (ВСД)		
Жалпы табыс	БЖТ	ЕЖТ		Түзетумен бірге
Кезең шығындары	БКШ	ЕКШ	БӨҚ+ЕӨҚ	БӨҚ+ЕӨҚ
Салық салғанға дейінгі таза табыс				Түзетумен бірге
Табыс салығы бойынша шығындар				Түзетумен бірге - ЖТСШ
Салық салғаннан кейінгі таза табыс				Түзетумен бірге

Мысалы, 2001 жылдың 1 қаңтарында А компаниясы Б компаниясының 80% акциясын 272000 а.б. алды. Б компаниясының идентификацияланған активтері мен міндеттемелерінің баланстық және әділетті нарықтық құны төменде көрсетілген:

3. - кесте. Активтер мен міндеттемелердің баланстық және әділетті нарықтық құны

Баптар атауы	Баланстық нарықтық құны	Әділетті құны
--------------	-------------------------	---------------

ТМЗ	32000	40000
Құрал-жабдықтар (қалған қызмет ету мерзімі-12 жыл)	48000	60000
Жер	50000	90000

Еншілес Б компаниясының 2001 жылдың 1 қаңтарындағы бөлінбеген табысы 30000 а.б. құрайды. Гудвилл 20 жыл ішінде амортизацияланады. Бас компания өзінің инвестиция есебін үлестік қатысу бойынша жүргізеді. Төменде 4 жылдың 31 желтоқсанына А және Б компаниясының қаржылық есептері берілген.

Дайындау керек:

1. Консолидацияланған бухгалтерлік баланс;
2. Консолидацияланған табыстар мен шығыстар туралы есеп беру;
3. Консолидацияланған бөлінбеген табыс туралы есеп беру.

4.-кесте. Бухгалтерлік баланс

Баптар атауы	А	Б
Кассадағы нақты ақша	120000	50000
Алынуға тиіс шоттар	150000	130000
ТМЗ	110000	100000
Жер	50000	150000
Ғимараттар мен құрал-жабдықтар	300000	1200000
Жинақталған тозу	(150000)	(700000)
Б компаниясына салынған инвестиция (үлестік қатысу әдісімен)	361200	
Еншілес Б компаниясына берілген аванстар	403040	
Барлығы	1344240	930000
Төленуге тиіс шоттар		
Төленуге тиіс 10% облигация	572000	163460
Алынған аванстар		403040
Жәй акциялар	530000	200000
Бөлінбеген табыс (кезең басы)	229580	154000
Бір жылдағы таза табыс	34660	17500
Дивидендтер	(22000)	(8000)
Барлығы	1344240	930000

5.-кесте. Кірістер мен шығыстар туралы есеп беру 4 жылға

Баптар атауы	А	Б
Тауарды (жұмыс, қызмет) сатудан түскен табыс	735000	325000
Инвестициялық қызметтен түскен табысы	11200	
Барлық табыстар	746200	325000
Сатылған өнімнің өзіндік құны	300000	150000
Негізгі құралдардың амортизациясы бойынша шығыстар	50000	76000
Өткерумен байланысты шығыстар	134000	30000
Жалпы әкімшілік шығыстар	207700	40000
Сыйақы бойынша шығыстар		4500
Табыс салығы бойынша шығындар	19840	7000
Барлық шығыстар	711540	307500
Таза табыс	34660	17500

ШЕШУІ:

Баптар атауы	А	Б
Инвестиция құны		272000
Баланстық күн:		
Еншілес Б компаниясының жәй акциялары	200000	
Еншілес Б компаниясының бөлінбеген табысы	30000	
Барлығы	230000	
80%	230000 x 80%	184000
Сатып алу кезіндегі құндағы ауытқу былайша бөлінеді:		88000
Үлестің 80% -на пропорционалды әділетті және баланстық құндар арасындағы ауытқу сомасына активтер мен міндеттемелердің құнын түзету		
ТМЗ-дың құнын түзету	(40000 – 32000) x 80%	6400
Жердің құнын түзету	(90000 – 50000) x 80%	32000
Құрал- жабдықтың құнын түзету	(60000 – 48000) x 80%	9600
Гудвилл қалдығы		40000

Гудвилл мен активтер құнындағы ауытқу сомасының амортизациясы

Баптар атауы	Қалдық 1.01.1	Амортизация		Қалдық 31.12.4
		31.12. 1, 2, 3 жылдары	31.12.4	
ТМЗ	6400	6400		
Жер	32000			32000
Құрал- жабдықтар	9600	2400	800	6400
Гудвилл	40000	6000	2000	32000
Барлығы	88000	14800	2800	70400

Компания А

Консолидацияланған табыстар мен шығыстар туралы есеп беру
(3 жылдың 1 қаңтарынан 31 желтоқсанға дейін)

Баптар атауы	Консолидация	Консолидацияланған есеп беру
Тауарды (жұмыс, қызмет) сатудан түскен табыс	735000 + 325000	1060000
Сатылған өнімнің өзіндік құны	300000 + 150000	450000
Жалпы әкімшілік шығыстар	134000 + 30000	164000
Өнімді өткеру бойынша шығыстар	207700 + 40000	247700
Негізгі құралдардың амортизациясы бойынша шығыстар (құнды түзету амортизациясын қоса)	50000 + 76000 + 800	126800
Сыйақы бойынша шығыстар	4500	4500
Гудвилл амортизациясы бойынша шығыстар		2000

Табыс салығы бойынша шығындар	19840 + 7000	26840
Таза табыс		38160
Минус азшылық үлесі	17500-тің 20%	3500
Таза табыс		34660

Компания А

Консолидацияланған бөлінбеген табыс туралы есеп беру (4 жылдың 1 қаңтарынан 31 желтоқсанға дейін)

Баптар атауы	Консолидацияланған есеп беру
1 қаңтарға қалдық	229580
Таза табыс	34660
	264240
Дивидендтер	22000
31 желтоқсанға қалдық	242240

Компания А

Консолидацияланған бухгалтерлік баланс
(4 жылдың 31 желтоқсанына)

Баптар атауы	Консолидация	Консолидацияланған сома
Кассадағы нақты ақша	120000 + 50000	170000
Алынуға тиіс шоттар	150000 + 130000	280000
ТМЗ	110000 + 100000	210000
Жер (құнның түзетілуін қоса)	50000 + 150000 + 32000	232000
Ғимараттар мен құрал-жабдықтар (құнның түзетілуін қоса)	300000 + 1200000 + 9600	1509600
Жинақталған тозу (активтердің құнды түзету амортизациясын қоса)	150000 + 700000 + 3200	(853200)
Гудвилл		32000
Барлығы		1580400
Төленуге тиіс шоттар	572000 + 163460	735460
Азшылық үлесі*		72700
Жәй акциялар		530000
Бөлінбеген табыс		242240
Барлығы		1580400

* $(200000 + 154000 + 17500 - 8000) \times 20\% = 72700$

Консолидацияланған кірістер мен шығыстар туралы есеп беру. Бас компания мен еншілес компанияның кірістері мен шығыстары туралы есеп беруді шоғырландырудың әдістемесі ұқсас баптарды жолма-жол жинақтау (построчным суммирование). Топ ішінде есеп айырысумен топ ішіндегі операциялар бойынша қалдықтар, оның ішінде тауарларды (жұмыс, қызмет) сатудан түскен табыстар, шығыстар және дивидендтер шоғырландырылған қаржы есептемесін беруді жасау барысында толық есептен шығарылуы тиіс. Тауарлы-материалдық қорлар мен негізгі құрал-жабдық секілді активтердің баланстық құнына кірген топ ішіндегі операциялар бойынша өткізілмеген табыс толықтай есептен шығарылады. Топ

ішіндегі операциялар бойынша өткізілмеген залал да шығынның орны толтырылуы мүмкін болмаған жағдайдан басқа уақытта активтердің баланстық құндарын есептеу барысында шегеріледі.

Төмендегі 7.-кестеде бухгалтерлік баланстың ұқсас баптарын жолма-жол жинақтау бойынша процедуралар келтірілген. Ондағы:

БТ - бас компанияның табысы;

ЕТ - еншілес компанияның табысы;

ЕУТ - топ ішіндегі операция бойынша еншілес компанияның табысы;

БУТ - топ ішіндегі операция бойынша бас компанияның табысы;

БУӨ - топ ішіндегі операция бойынша бас компанияның сатылған өнімдерінің өзіндік құны;

ЕУӨ - топ ішіндегі операция бойынша еншілес компанияның сатылған өнімдерінің өзіндік құны;

БУҚ - топ ішіндегі операция бойынша сатып алынған бас компанияның тауарлы-материалдық қорлары;

УӨТ - топ ішіндегі операция бойынша өткізілмеген табыс;

ВРПН - топ ішіндегі операция бойынша өткізілмеген табыстың салық тиімділігі;

ТД - топ ішіндегі есеп айырысудағы дебиторлық берешек;

ЕКИ - еншілес компанияның меншікті капиталындағы бас компанияның тиісті қатысу үлесін білдіретін еншілес компанияның акцияларындағы инвестиция;

Г – гудвилл, жағымды іскерлік бедел;

БК - бас компанияның кредиторлық берешегі (міндеттемесі);

ЕК - еншілес компанияның кредиторлық берешегі (міндеттемесі);

УК - топ ішіндегі есеп айырысудағы кредиторлық берешек;

АУ - еншілес компанияның меншікті капиталындағы азшылық үлесі;

БК - бас компанияның меншікті капиталы;

ЕК - еншілес компанияның меншікті капиталы.

Бухгалтерлік балансты шоғырландыру бойынша жұмыс кестесіндегі түзету жазбасы былайша болады:

Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша дебиторлық және кредиторлық берешектерді есептен шығаруда:

«Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша кредиторлық берешек» (ТК) баланстық бабының дебеті; «Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша дебиторлық берешек» (ТД) баланстық бабының кредиті;

Еншілес компанияның меншікті капиталындағы бас компанияның тиісті қатысу үлесі мен еншілес компанияның акциясындағы бас компания инвестициясының баланстық құндарын есептеп шығаруда;

Баланстық құн бойынша - еншілес компанияның меншікті капиталындағы бас компанияның қатысу үлесіне (ЕКИ) пропорционалды «Еншілес компанияның меншікті капиталы» баланстық бабының дебеті;

Еншілес компанияның меншікті капиталындағы тиісті үлестің баланстық құны мен сатып алуға жұмсалған шығынның арасындағы айырмашылыққа «Гудвилл» (Г) («Жағымды немесе жағымсыз іскерлік бедел») баланстық бабының дебеті немесе кредиті;

Жұмсалған шығынның баланстық құны бойынша - «Еншілес компанияның акциясындағы инвестиция» (ЕКИ) баланстық бабының кредиті;

Кірістер мен шығыстар туралы есеп беруді біріктіру бойынша жұмыс кестесіндегі түзету жазбасы былайша болады (төменде келтірілген мысалдың мәліметтері бойынша):

Топ ішіндегі операция бойынша кірістер мен шығыстарды (сатылған тауарлардың өзіндік құнын) есептеп шығаруда:

«Сатылған тауарлардан (жұмыс, қызмет) түсетін табыс» (ЕУТ) транзиттік бабының дебеті - 20000 теңге, «Өткізілген өнімдердің жұмыс, қызмет) өзіндік құны» (ЕУӨ) транзиттік бабының кредиті - 15000 теңге, «тауарлы-материалдық қорлар» (БУҚ) баланстық бабының

кредиті - 5000 теңге.

Бұл түзету жазбасы топ ішіндегі операция бойынша кірістер мен шығыстарды жоюға мүмкіндік береді әрі өткізілмеген табыстың сомасына тауарлы-материалдық қорларға кірген өткізілмеген табыс топ тұрғысынан алғанда бір бүгін тұтас болады. Еншілес компанияның бас компанияның мекен-жайына жөнелткен тауары шоғырландырылған қаржы есептемесі тұрғысынан алғанда сатылмаған болып саналады.

Сондықтан да тауарлы-материалдық қорлардың баланстық құнының шамасын өткізілмеген табыстың шамасына түзету жасауды ескере отырып, құн бойынша бағалау қажет. Кірістер мен шығыстар туралы есеп берудің қалған баптары жолма-жол жиынтықтау (построчного суммирования) жолымен біріктіріледі.

Топ ішіндегі операция бойынша табыстарды танудың мерзімін ұзарту 1500 теңге (5000 x 30%) - «Табыс салығы бойынша шығыстар» транзиттік баптың кредиті бойынша және «Мерзімі ұзартылған табыс салығы» баланстық баптың дебеті бойынша корреспонденциясымен мерзімі ұзартылған салық тиімділігін тануды да талап етеді.

6.-кесте. Кірістер мен шығыстар (пайда мен залал) туралы есепберуді шоғырландыру

Бап атауы	Бас компания	Еншілес компания	Түзетілгенге дейінгі шоғырландырылған сома	Түзетуден кейінгі шоғырландырылған сома
Тауарларды (жұмыс, қызмет) сатудан түсетін табыс	БТ	ЕТ	БТ+ЕТ	БТ+ЕТ
Бас компания мен еншілес компанияның арасындағы тауарларды (жұмыс, қызмет) сатудан түсетін табыс	ЕУТ			
Табыстар Қорытындысы				
Өткізілген өнімдердің өзіндік құны	БӨ	ЕӨ	БӨ+БӨ	БӨ+ЕӨ
Бас компания мен еншілес компанияның арасындағы операциялар бойынша өткізілген өнімдердің өзіндік құны	ЕУӨ			
Жалпы табыс.	БУТ	ЕУТ		
Кезең шығыстары	БКШ	ЕКШ	БКШ + ЕКШ	БКШ + ЕКШ
Салық салынғанға дейінгі таза табыс				Түзетуді ескерумен
Табыс салығы бойынша шығыстар				Түзетуді ескерумен ЖТСШ
Салық салынғаннан кейінгі таза табыс				Түзетуді ескерумен ЖТСШ

7.-кесте. Топ ішіне кәміл (совершенным внутри группы) операция бойынша кірістер мен шығыстарды есептеп шығарушы түзетуші жазба

Бап атауы	Бас	Еншілес	Түзету жазбасы	Түзетуден
-----------	-----	---------	----------------	-----------

	компания	компания	ДТ	КТ	кейінгі шоғырландырылған сома
Тауарларды (жұмыс, қызмет) сатудан түсетін табыс	БТ	ЕТ			БТ + ЕТ
Бас компания мен еншілес компанияның арасындағы тауарларды (жұмыс, қызмет) сатудан түсетін табыс		ЕУТ	ЕУТ		
Өткізілген өнімдердің өзіндік құны	БӨ	ЕӨ			БӨ + ЕӨ
Бас компания мен еншілес компанияның арасындағы операциялар бойынша өткізілген өнімдердің өзіндік құны		ЕУӨ		ЕУӨ	
Жалпы табыс	БУТ	ЕУТ			Түзетуді ескерумен
Кезең шығындары	БКШ	ЕКШ			БКШ + ЕКШ
Салық салынғанға дейінгі таза табыс					Түзетуді ескерумен
Табыс салығы бойынша шығыстар				ВРПН	Түзетуді ескерумен - ВРПН
Салық салынғаннан кейінгі таза табыс					Түзетуді ескерумен

8.-кесте. Кірістермен шығыстар туралы есеп беруді шоғырландырудың жұмысы

Бап атауы	Бас компания	Еншілес компания	Түзетілгенге дейінгі шоғырландырылған сома	Түзетуден кейінгі шоғырландырылған сома
Ұзақ мерзімді активтер (инвестициядан басқасы) (А)	БА	ЕА	БА + ЕА	БА + ЕА
Тауарлы-материалдық қорлар	БҚ	ЕҚ		
Бас компания мен еншілес компанияның арасындағы операциялар бойынша тауарлы-материалдық қорлар	БУҚ		БУҚ - өткізілген табыс (ӨТ)	БУҚ - ӨТ
Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша дебиторлық берешек (ТД)	ТД		ТД	
Еншілес компаниядағы инвестиция (ЕКИ)	ЕКИ + Г		ЕКИ + Г	
Гудвилл (Г)				Г
Мерзімі ұзартылған табыс салығы				МҰТС
Активтердің қорытындысы	Σ	Σ		Σ
Кредиторлық берешек (К)	БК	ЕК	БК + ЕК	БК + ЕК
Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша кредиторлық берешек		УК	УК	

(УК)				
Азшылық үлесі (АҮ)				АҮ
Меншікті капитал (К)	БК	ЕК = ЕКИ + АҮ	БК + ЕКИ + АҮ	БК
Бөлінбеген табыс				Түзетуді ескерумен ВРПН
СК және О қорытындысы	Σ	Σ		Σ

9-кесте. Топ ішіндегі есеп айырысуды есептен шығарушы түзетуші жазба

Бап атауы	Бас компания	Еншілес компания	Түзетуші жазба		Түзетуден кейінгі шоғырландырылған сома
			Дебет	Кредит	
Ұзақ мерзімді активтер (инвестициядан басқасы) (А)	БА	ЕА			БА + ЕА
Тауарлы-материалдық қорлар	БҚ	ЕҚ			БҚ + ЕҚ
Бас компания мен еншілес компанияның арасындағы операциялар бойынша тауарлы-материалдық қорлар	БУҚ			5) УӨТ	БУҚ – УӨТ
Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша дебиторлық берешек (ТД)	ТД			1) ТД	
Еншілес компаниядағы инвестиция (ЕКИ)	ЕКИ + Г			2) ЕКИ 3) Г	
Мерзімі ұзартылған табыс салығы			6) ВРПН		ВРПН
Активтердің қорытындысы	Σ	Σ			Σ
Гудвилл (Г)			3) Г		Г
Кредиторлық берешек (К)	БК	ЕК			БК + ЕК
Топ ішіндегі есеп айырысу бойынша кредиторлық берешек (УК)		УК	1) УК		
Азшылық үлесі (АҮ)				4) АҮ	АҮ
Меншікті капитал (К)	БК	ЕК = ЕКИ + АҮ	2) ЕКИ 4) АҮ		БК
СК және О қорытындысы	Σ	Σ			Σ

2.2 Тәжірибелік сабақтарға арналған әдістемелік нұсқаулар.

Сабақтың мақсаты –шоғырландырылған және бөлек қаржылық есептілік мазмұнын түсіндіру және тәжірибеде студенттерге ашып көрсету

1. Жиынтық бухгалтерлік балансты дайындау

Әдістемелік ұсыныстар: жиынтық балансты жасау мен оны нақты арнай бланкада толтырып үйрену

2.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Еншілес компанияның акцияларын сатып алу мерзімінде консолидация (бірлесу) үрдісі қандай кезеңдерден тұрады
2. Негізгі және еншілес заңды тұлғалардың консолидацияланған есеп беруі қалай жасалады
3. Бухгалтерлік балансты шоғырландыру бойынша жұмыс кестесіндегі түзету жазбасы қалай жасалады
4. Консолидациялық баланс қалай жасалады
5. Консолидацияланған табыстар мен шығыстар туралы есеп беру қалай жасалады?

Ұсынылған әдебиеттер

1. Кеулімжаев Қ.К. "Қаржылық есеп" Алматы, 2001.
2. Кеулімжаев Қ.К. «Корреспонденция счетов». Алматы, БИКО 2000
3. Радостовец В.К. Радостовец В.В., Шмидт О.Ю. «Бухгалтерский учет на предприятии» Алматы, 2002.
4. Радостовец В.К., Тасмағамбетов Т. және басқалар «Қаржылық есеп» Алматы, 1998.
5. Бетке И. Балансоведение пер. с англ. М: Бухгалтерский учет 2000.
6. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М., Аскери, 1999

3 тақырып. Инвестициялық меншік (ҚЕХС 40)

Негізгі түсініктемелер: Инвестициялық меншік түсінігі. Инвестициялық меншік ретінде активтерді жіктеу жолдары. Инвестициялық меншікті есептеудің балама әдістері. Ақпараттарды ашып көрсетуге қойылатын талаптар.

3.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Халықаралық бухгалтерлік есеп талаптарына сай өнімдер, тауарлар мен көрсетілген қызмет және орындалған жұмыстар үшін сатып алушылардан осы ұйымға түсуге тиісті ақшаны немесе бұларға қойылған талапты сату немесе есептеу принципі деп атайды. Сатып алушыларға қойылған талап деп – бұлардан түсетін ақша қаражаттарын төлеуге, сондай-ақ сатып алушыларға қойылған төлеу счеттарын айтады.

Сатылған өнімдер, тауарлар және көрсетілген қызметтер құны әрқашанда ұйымның активті қаражаттарын азайтып отырады. Егер сатылған өнімдер, тауарлар және басқадай активтер сатып алушының меншігіне өткен кезде, ақшаның түсуі немесе түсуіне қарамастан сатушы ұйымның нақтылы алынған табыстары сапасында танылады.

Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттары талабына сай табыс:

- 1) сатып алушылардан ақшаның түскен кезінде есепке алынған табыс;
- 2) ақшаның түскеніне дейінгі есепке алынған табыс;
- 3) ақша түскеннен кейін есепке алынған табыс сапасында танылып, осындай кезеңдерге бөлініп қаралады.

Осы тақырыпқа тән біздің мақсатымыз – сатып алушылар және тапсырыс берушілерден қазірше түспей тұрған ақша қаражаттары, мүмкін ешқашанда түспейтін берешектер қарызын әр түрлі себептермен орын алған фактілер бойынша төмендегі әдістермен көрсету болып табылады.

Инвестициялық мүлік бұл – меншік иесінде немесе қаржылық жал бойынша жалгердің иелігіндегі мүлік олар бойынша мүлік иесі өсімақы түріндегі табыс көзіне ие болады. Инвестициялық мүлік баланста баланстық құны бойынша көрініс табады. Кәсіпорын өзінің ұзақ мерзімді активтерін инвестициялық мүлік категориясына жатқыза алады, егерде:

1. Мүлік ұзақ мерзімде құндық өсім нысанында экономикалық табыс алуы үшін бағытталған болса;
2. Мүлік болашақта пайдалану бағыты анықталмаған кезде;
3. Мүлік, яғни құбырлар мен ғимарат меншіктің қаржылық жалға сәйкес алынуы кезінде;
4. Ғимарат немесе құбыр, қазіргі уақытта пайдаланылмаған, бірақ операционды (ағымдағы жал) келісім-шарты бойынша жалға беруге бағытталған.

Кәсіпорынның ұзақ мерзімді активтері инвестициялық мүлік категориясына жатқызылмайды, егерде:

1. Егер объект жай қызметке сәйкес қайта сатуға бағытталған болса немесе осы объектіге №2 ХБЕС тиісті болса;
2. Меншік иесімен иемделінген мүлік және осыған байланысты №16 ХБЕС тиісті болса;
3. Аяқталмаған құрылыс объектілері.

Қазіргі жағдайда бір объект инвестиция ретінде, мүлік ретінде пайдалануы мүмкін, осыған сәйкес олар әртүрлі есеп объектісі ретінде есепке алынады.

Егерде мұндай бөлініс мүмкін емес болса, оны инвестициялық мүлік категориясына жатқызамыз, егерде бұл объектінің кішкене бөлігі өндірісте, әкімшілік мақсатта, өткізуде пайдаланылса. Сондықтан да инвестициялық мүлікті дұрыс тану кезінде кәсіптік тұжырым қажет.

Инвестициялық мүлікті бастапқы тану мәміле бойынша шығындарды қамтитын өзіндік құннан қалыптасады. Бұл өзіндік құнға мүлікке төленген ақша қаражаттары немесе олардың эквиваленттері немесе орнын жабуда берілген шынайы құны келісілген актив жалға берілген және инвестициялық мүлік ретінде танылған мүліктің бастапқы құны келесі өлшемдерден қалыптасады:

- ✓ Мүліктің шынайы өзіндік құны;
- ✓ Минималды жал төлемінің дисконтталған құны.

Инвестицияланған мүліктің бастапқы құнына сатып алу әдісі де әсерін тигізеді. Егер инвестицияланған мүлік өз күшімізбен салынған жағдайда, онда оның құны №16 ХБЕС сәйкес шығындар жиынтығының сомасына тең. Инвестициялық мүліктермен болатын шығындар негізінен 2-ге жіктеледі:

- 1) Есепті кезең шығындары;
- 2) Инвестициялық мүліктің баланстық құнын арттырушы шығындар.

Инвестициялық мүліктің баланстық құнын арттырушы шығындар бастапқыда қолда бар инвестициялық мүлік объектілеріне есептелген нормалық көрсеткіштерден артық экономикалық тиімділік алынуы ықтимал болған ағдайда жүргізіледі. Ал, басқа шығындар кезең шығындар болып табылады.

Инвестициялық мүлік есебі 2300 шот бөлімшесінің 2310 шотында жүргізіледі. Олардың ағымдағы есебін жүргізу үшін келесі 2 тәсіл қолданылады.

- 1) Шынай құн бойынша есеп;
- 2) Өзіндік құн бойынша есеп.

Осы тәсілдерден таңдалған 1-тәсіл бойынша барлық инвестициялық меншік объектілеріне байланысты есеп жүргізіледі.

Тәсіл - 1. Шынайы құн бойынша есеп моделі кезінде инвестициялық мүлік есепті кезеңнің соңында шынайы құн бойынша көрсетіледі, яғни шынайы құн бойынша өзгерістен болатын пайда немесе зиян пайда болған кезеңіне жатқызылады.

Тәсіл - 2. Өзіндік құн бойынша есеп моделі кезінде инвестициялық мүлік объектілері бастапқы танылуы №16 ХБЕС сәйкес бағалануы тиіс. Инвестициялық мүлікті есептен шығару активті сату нәтижесінде жүргізіледі, оны қаржылық жалға беру кезінде жүргізіледі немесе бұл активпен байланысты табыс алуды көздемеген жағдайда.

Инвестициялық мүліктің есебін шығару кезінде пайда немесе зиян табыстар және шығындар туралы есептілікте көрініс табады.

3.2 Тәжірибе сабақтарына арналған әдістемелік нұсқауылық

Сабақтың мақсаты - инвестициялық меншік көрсеткіштерін зерттеу

1. Инвестициялық меншік ретінде активтерді жіктеу жолдары.

Әдістемелік ұсыныстар: Активтерді жіктеу жолдарына есептер шығару

3.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Сатып алушыларға қойылған талап дегеніміз не?
2. Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттары талабына сай табыс

Ұсынылған әдебиеттер

1. Кеулімжаев Қ.К. "Қаржылық есеп" Алматы, 2001.
2. Кеулімжаев Қ.К. «Корреспонденция счетов». Алматы, БИКО 2000
3. Радостовец В.К. Радостовец В.В., Шмидт О.Ю. «Бухгалтерский учет на предприятии» Алматы, 2002.
4. Радостовец В.К., Тасмағамбетов Т. және басқалар «Қаржылық есеп» Алматы, 1998.

4 тақырып. Бухгалтерлік есеп және уақытша ақша құны

Негізгі нүсініктер: Ақша ағынын дисконттау. Пайыздар мен болашақ құн. Ағымдағы (дисконтталған) құн. Аннуитеттер.

4.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Қазақстан Республикасындағы заңды ұйымдардың бухгалтерлік есеп жүргізу тәжірибесіне енгізілген бухгалтерлік есеп счеттарының жоспарына байланысты басқадай берешектер қарызының есебін жүргізу үшін «Сомасы қайтарылатын қосымша құн салығы», «Есептелінген пайыздар», «Еңбеккерлердің және басқада тұлғалардың қарыздары», «Басқалары» счеттары арналған.

Еліміздің отандық есеп жүйесінде бухгалтерлік есеп счеттарының екі: Типтік және Жұмыс жоспары қолданылатындығын, сондай-ақ счеттардың Жұмыс жоспары негізінен "Біріктірілген" (консолидацияланған) бірнеше ұйымдық құрылымдардан ірілендірілген ірі компаниялар мен корпорациялардан құралған ұйымдардың бухгалтерлік есеп жүйесін жүргізуге арналғандығын естен шығармаған жөн.

Басқадай берешектер қарызы есебін жоғарыда көрсетілген сабақтастық тәртібіне қарай орналасуына байланысты, енді сомасы қайтарылатын қосымша құн салығы жөніндегі сомалардың пайда болуын уақытша есепте тұрған активтер мағынасында қарастырамыз.

Ақша қаражаттары бұл өте тиімді активтер болып табылады. Олар кәсіпорынның кассасындағы және есеп-айырысу шотындағы ақша қаражаттары болып табылады. 1010,1020 шоттарымен кәсіпорындар ақша қаражаттарымен өздерінің шаруашылық операцияларын жүргізеді, соның салдарынан ақша ағымы жүргізіледі. Негізінен ақша ағымы термині кәсіпорындағы ақша қаражаттарының екі қозғалыс бағытын қарастырады:

1. Кіріс бағыты (ақшаның келіп түсуі);
2. Шығыс бағыты (ақшаның шығуы, жұмсалуы).

Яғни ақша ағымы – бұл кәсіпорынның ақша қаражаттар көлемін арттырумен байланысты амортизациялық аударымдардың және басқа да кезеңдік түсімдердің немесе төлемдердің таза табысының сомасы. Кәсіпорындарда ақша ағымы – кәсіпорындардың атқаратын қызметіне байланысты жүргізіледі.

№	Ақша ағымы	Түсім	Шығыс
1	Негізгі қызмет	1.Өнімді өткізумен байланысты табыс. 2. Дебиторлық қарыздың өтелу. 3. Сатып алушылардан алынған аванстар	1. Өнімді өндірумен байланысты шығын. 2. Мердігер, жабдықтаушылармен есеп-айырысу. 3. еңбекақы төлеу. 4. Бюджетпен есеп-айырысу.
2	Инвестициялық қызмет	1.Негізгі құралдарды және МЕА сатудан келіп түскен түсім. 2.Биологиялық активтерді сатудан келіп түскен түсім. 3. Үлестік қатысу әдісі бойынша алынған пайда үлесі және т.б.	1. Ұзақ мерзімді объектілерге қатысты активтерді өткізумен байланысты шығындар.
3	Қаржылық қызмет	1.Сыйақылар. 2. Дивидендтер.	1.Сый-ақылар. 2. Дивидендтер.

	3. Қаржылық жал бойынша түсім	3. Қаржылық жал бойынша пайыздарды төлеуге арналған шығындар.
--	-------------------------------	---

Кәсіпорындар қазіргі уақытта өз қызметтерінде жаңа объектілерді қолдану арқылы немесе жаңа операцияларды жүргізу арқылы табыс табуда, соның ішінде нақты активтермен жүргізілетін операциялар. Бұл операцияларға қаржы салу, бұл салымдардың негіздемесінің болуы салымның болашақта бағасының анық болуына негізделген, басқаша айтқанда салынған салымның уақыт өте келе алынатын қаржысының бірдей құнға ие болмауы. Мұны қаржылық операциялардың аксиомасы деп атаймыз.

Дисконттау бұл – болашақ ақша құнын ағымдағы құнына түзету енгізу процесі, басқаша айтқанда бастапқы инвестициялау құнына проценттер есептеу.

Тәжірибеде дисконттауды қоюдан кезінде, яғни болашақ ақшаның құнын анықтауда келесідей формулалар қолданылады.

$$S=p(1+ni)$$

S – болашақ ақшаның құны;

P – бастапқы ақша құны;

n – салым мерзімі;

i – пайыз мөлшерлемесі.

Жоғарыдағы формула бойынша жай пайыздық мөлшерлеме тәсілін қолдану арқылы болашақ ақшаның құнын анықтауды рәсімдейді. Келесі тәсіл күрделі пайыздық мөлшерлеме арқылы болашақ ақшаның құнын анықтау тәсілі.

$$S=p(1+i)^n$$

4.2 Тәжірибе сабақтарына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақтың мақсаты – ақшаның бухгалтерлік есебін түсіндіру және тәжірибелік есептер шығарып үйрету

1. Пайыздар мен болашақ құн.
2. Әдістемелік ұсыныстар: пайыздар мен болашақ құн тақырыбына есептер шығару

4.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Қазақстан Республикасындағы заңды ұйымдардың бухгалтерлік есеп жүргізу тәжірибесіне енгізілген бухгалтерлік есеп счеттарының жоспарына байланысты басқадай берешектер қарызының есебін жүргізу үшін қандай счеттар жүргізіледі?
2. Еліміздің отандық есеп жүйесінде бухгалтерлік есеп счеттарының қандай жоспары жүргізіледі?

Ұсынылған әдебиеттер

1. Қаржылық есеп берудің халықаралық стандарты. М.Аскери 1999.
2. Бухгалтерлік есептің типтік шоттар жоспары. 18 қыркүйек, 2008 ж. № 438
3. Бетке И. Балансоведение пер. с англ. М: Бухгалтерский учет 2000.
4. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М., Аскери, 199
5. Әбдіманапов Ә., Раимов С. Бухгалтерлік есеп принциптері және қаржылық есеп беру. Алматы 2005.

5-тақырып. Жал есебі (ҚЕХС 17)

Негізгі нүсініктер: Жалдың жіктелуі. Жал алушылардың қаржылық есебінде жалдың бейнеленуі. Қаржылық жал. Бастапқы тану. Кейінгі бағалау. Операциондық жал.

5.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

17 БЕХС (IAS) «Жалгерлік» активтерді жалдау бойынша қаржылық есеп берудегі операциялардың тәртібін, бағалауды, ашылуын реттейді.

Қаржыландырылатын жал өз мені бойынша жалға алушының есебінен ұзақ мерзімге алынатын несиелеудің нысаны болып табылады.

Қаржыландырылатын жал - мүлікке меншіктік құқығымен байланысты, жалға берушінің олжасымен қоса, онымен байланысты болатын тәуекелділіктің де үлкен бір бөлігін жалға алушы өз жауапкершілігіне алады. Бұл кезде жалға алушы алынған мүліктерді өз балансында көрсетеді. Ал жалгерлік кезеңдегі құқықтың өзі берілуі немесе берілмеуі мүмкін.

Жалға алушының қаржылық есебінде келесі жайттар айқын көрсетілуі тиіс: қаржыландырылатын жалгерлікке алынған мүліктің жалпы құны; мүлікті жалға алу бойынша ағымдағы және ұзақ мерзімді міндеттемелер; қаржыландырылатын жалгерлік және мерзімі бір жылдан артық біртұтас (кері қайтарымсыз) ағымдағы жалгерлік кезіндегі ең төмен жалгерлік төлемдер (төлемдердің жүзеге асырылу мерзімі мен сомалары қысқаша формада көрсетілуі тиіс) бойынша міндеттемелер; жалгерлікті немесе мүлікті сатып алу уақытын ұзартуды таңдау құқығы, келісім-шарттардан туындайтын күтпеген жалгерлік төлемдер және басқа да күтпеген жағдайлар.

Жалға берушінің, қаржылық есебінде келесі жайттар айқын көрсетілуі тиіс: қаржыландырылатын жалгерлікке жалпы капитал салымы (ақша қаражатын жұмсау); жалға берілген мүліктен түскен пайдаланбаған табыс; активтердің құны, сондай-ақ осыған байланысты есепті кезең ішіндегі активтердің түрлері бойынша жинақталып қалған амортизациялық аударымдар.

Жалға берілген мүліктің пайдалану құқығының басым бөлігі мынадай жағдайда берілуі мүмкін:

- жалға алынған мүлікті тұрақталған (тіркелген) бағасы бойынша немесе жал соңында анықталған бағасы бойынша жалға алушының сатып алу құқығы бар болса;
- егер де жалға берілген мүліктің пайдалану қызметінің мерзімі 80%-ке жетсе;
- егер де негізгі құралдың жал мерзімі біткен кезде бастапқы құны оның 20%-тің ғана құраса;
- бүкіл жал кезеңінде оның дисконтталған құны төленетін жал ақысының 90% құраса;
- жал мерзімі біткен соң, жалға алушы жалға берушіден негізгі құрал объектісін сатып алуға немесе алмауға құқығы бар болса.

Қаржыландырылатын жал мерзімінің ішінде жалға берілген мүлік баланста бір ғана баға бойынша көрініс табады.

Жал төлемі екі төлемнен тұрады: қаржыландырудан (яғни, пайыз бойынша төленетін шығысынан) және жалгерлік міндеттемесінен, демек объектінің баланстық құнын азайтатын төлемнен (негізгі міндеттемесін өтеуден).

Жалгерлік төлем: ағымдағы бағасы бойынша немесе дисконтталған құн бойынша (активті пайдаланғаны үшін төленетін пайызын ескере отырып) есептелінуі мүмкін.

Дисконтталған құн бойынша есептеген кезде жал ақысының өте аз (минималды) деңгейін анықтау үшін *қарастырылған пайыздық мөлшерлемесін* пайдаланады, ал егер де оны анықтау мүмкін болмаған жағдайда қарыз капиталына пайдаланатын өсіп (артып) отыратын пайыздық мөлшерлемесін қолданады.

Жалға алушының қарыз капиталына өсіп (*артып*) отыратын пайыздық мөлшерлеме – бұл пайыз мөлшерлемесі, оны осы тәріздес жал үшін жалға алушы төлейді; немесе бұл мөлшерлемені жалға алушы жал басында басшылыққа алады.

Жалгерлік мерзімінің барысында келісім-шартқа сәйкес жалға берушіге минималды жал ақысын төлейді.

Минималды жал ақысы – бұл төлем түрі, оны жалгерлік мерзімінің барысында, жалға алушы жүзеге асырады (көрсетілген қызмет құны мен салық сомасы шегеріледі, негізінде олар жалға берушіге өтелуі керек).

Қаржыландырылатын жал жағдайында қабылданған жалгерлік актив "Жалгерлік міндеттемесі" шотының кредиті бойынша көрініс табады.

Жалгерлікке берілген активтер үшін төленетін пайыздар сомасына "Пайыздар бойынша шығыстар" шоты дебеттеліп және "Төленуі тиіс пайыздар" шоты кредиттеледі. Қаржыландырылатын жалдың жағдайы бойынша жалға алушы жалға алынған активтердің тозуын есептеуді жүзеге асырады.

Лизингтік операциялар есебі. 80-жылдардың басында лизинг түсінігі жай ғана ұзақ мерзімді жалдау ретінде ғана емес, жалгерлік қатынас, кепілдік есебімен, несиелік қаржыландыру элементтері, қарыз міндеттемелері бойынша есеп айырысулар және басқа да қаржылық механизмдер қатыстырылған дәстүрлі емес, келешекті қаржыландырудың қосымша жүйесі ретінде қарастырылды. Лизингтік операция бүгінгі күні Қазақстандық экономикаға өте қажетті банктік құрылымның өндірісті қаржыландыру бойынша іскерлік ортамен бірлесе қызмет етуіне әсер ететін операция.

Лизингтік бизнес кәсіпкерлік қызметтің ерекше саласын ұсынады. Лизингті белсенді енгізетін болса, мүмкіншілігіне қарай өндірісті техникалық қайта жарактандырудың, Қазақстан экономикасын құрылымдық қайта құрудың, нарықты жоғары сапалы тауармен қамтудың мықты тынысы болуы мүмкін.

Бүкіл әлемде көптеген кәсіпкерлер бизнес үшін қажетті мүліктерді меншікке емес, жалға алғанды жөн көреді. Жалгерлік, бірінші кезекте кепіл есебімен (кепілдік, тапсырыс) несиелеу элементтері, дамыған нарық қатынасына тән әр түрлі қаржылық механизмдер және қарыз міндеттемелері бойынша есеп айырысулар кездесетін келешекті қаржыландырудың арнайы қосымша кезі ретінде енгізіледі.

1998 жылы Оттавада қабылданған халықаралық қаржылық лизинг конвенциясында былай деп айтылған: «Халықаралық тәжірибеде лизинг үш жақты қатынастар кешенін білдіреді, мұнда лизинг компаниясы (лизинг беруші) пайдаланушы өтініші мен нұсқауы бойынша оған өндірістік жабдықты уақытша пайдалануға береді, ал келісім мерзімі аяқталған соң алынған жабдықтың сатып алушы меншігінде қалдырылуы мүмкін.

Әр түрлі белгілеріне қарай лизингтік операцияларды келесі тәртіппен топтастыруға болады. Қатысушылар құрамына қарай мынадай болып бөлінеді:

- **тура лизинг**, бұл кезде мүлік иесі өз еркімен объектіні лизингке өткізеді (екі жақты келісім);

- **жанама лизинг** (үш жақты немесе көп жақты лизинг), бұл кезде мүлікті беру делдал арқылы жүзеге асырылады.

Лизинг дегеніміз - қозғалмайтын және қозғалатын мүліктерді ұзақ мерзімде жалға беру бойынша жасалатын банктің қаржылық операциясы. Мұнда мүлік лизингтік келісімшартта көрсетілген мерзім ішінде және олар аяқталғанша да, аяқталғаннан соң да банк меншігі болып табылады.

Лизингтік келісімшарт мерзімі аяқталған соң:

- ❖ Жалгерлік төлемдерді толық төлеп, мүлікті банкке қайтара алады.
- ❖ Жаңа лизингтік келісімшарт жасау.
- ❖ Жалға берушімен келісілген бағамен мүлікті сатып алады.

Лизингтік операциялардың пайда болуының негізгі себептері:

1. Нарықтық жағдайда машиналар мен жабдықтардың құндарының өсуіне байланысты кез келген кәсіпорын оны сатып алады.

2. Техникаға сұраныстың өсуі.

Лизингтік операцияларға 3 жақ қатысады:

1. Машина мен жабдықтарды шығарушы кәсіпорын - *жабдықтаушы*.
2. Жалға беруші - *лизингтік компания*.
3. Жалгер кәсіпорын - *жалдап алушы*.

Барлық лизингтік операциялар, оларды жүргізу және беру құжаттарға байланысты бөлінеді:

1. *Жедел лизинг* - нег құр-ды жалға беру мерзімі, о/р/ң қызмет ету мерзімінен төмен болуы тиіс (2-5 жыл).

2. *Қайтару лизинг* - мұнда банк мүлікті осы заңды тұлғаға қалдыру мақсатында жабдықтаушымен келісімшартқа отырады.

3. *Халықаралық лизинг* - бұл екі жақтың арасындағы біреуі басқа мем-ке жататын болғандағы лизинг.

Зайым алушы мен жалгердің қатынасы бойынша:

1. Тікелей лизинг - мүлік иесі жалға беруші болады.
2. Жанама лизинг - жалға беру делдал арқылы жүргізіледі.

Лизинг көп күрделі қаржыны талап ететін операция болғанымен, ол жалға беруші үшін де, жалгер үшін де тиімді.

Жалға беруші үшін:

- Банк операциясының көлемі ұлғаяды және клиент саны өседі.
- Мүлікке меншік құқығы сақталады.
- Жалгердің төлем қабілетсіздігінен болатын жоғалтулар қауіпі төмен.

Жалгер үшін:

- Бастапқы да онша көп қаржы жұмсамай-ақ жаңа техника пайдалану мүмкіндігі.
- Төлем мөлшері өзгермейді, ол валюта курсына және банк пайызына байланысты емес.
- Төлемдер жалдағы мүліктен алынатын пайдадан төленеді және оған салық салынбайды.

- Құжаттарды толтыру жеңіл және көп уақыт.

Банкте лизингтік операцияларды жүргізетін жұмыскерлердің коммерция, несиелеу, технология, өндіріс, бухгалтерлік есеп салаларында білімі болуы қажет.

Алдымен банкте барлық тауарларға сұраныс пен ұсыныс анықтау үшін ұйымдастыру жұмысы жүргізіледі. Бұл жұмыс жабдықтаушының мәлімдемелерінің негізінде жүргізіледі.

Лизинг бойынша маман клиенттер туралы мәлімет жинайды, жалгерлік ақы төлеу қабілетін талдау. Келесі мәліметтерді талдайды:

- Жалгерлік төлем сипаты;
- Банкте қолданылатын пайыздық ставкалары;
- Жалгерлік жарналардың кезеңдері;
- Қалдық құны бойынша сатып алу мөлшері.

Толық талдау жүргізілген соң лизинг бойынша келісімшарт жасалады. **Лизингтік келісім-шарт дегеніміз** - жалға беруші мен жалгердің міндеттемелері көрсетілетін жазбаша нұсқа.

Міндеттемелері:

- Жалгерлік төлемдерді төлеуді жүзеге асыру;
- Жалгерлік мерзім;
- Жалға беруші, егер жалгер бірде-бір жалгерлік төлемдерді төлемесе, келісімшарттарды жоюды талап ете алады.

Лизингтің осы нысандарын негізгі екі түрге біріктіруге болады жедел және қаржылық лизинг.

Жедел лизинг — көліктік құрал-жабдықтарды, аппаратуралар мен басқа да техникаларды қысқа мерзімді жалға беру. Оның ерекшелігі құрал-жабдықты пайдаланған соң иесіне қайтару болып табылады. Лизинг берушінің жалға ұсынылатын затты алу мен ұстауға байланысты шығындары бір лизингтік келісімшарт аяғында жалдың төлемдермен өтелмейді.

Қаржылық лизинг - қолдану үрдісінде мүліктің толық немесе үлкен бөлігінің амортизациясы ететін ерте және ұзақ мерзімді сипаттағы келісімдермен сипатталатын лизингтің неғұрлым кең қолданылатын типтік нысаны. Қаржылық лизингтің маңызды белгісі лизингтік жалдау шығындарын қалпына келтіруге қажетті жалдаудың негізгі мерзімі деп аталатын ағымда келісімді бұзудың мүмкін болмайтындығында.

Қаржылық лизинг - бұл ұзақ мерзімді жал болып табылады, оның шартының құрамында келесі критерийлердің ең болмаса біреуі көрсетілуі қажет:

- меншік құқығының жал мерзімі аяқталуына қарай көшуі;
- келісімшарттары бәсекелес саудадан мүлікті сатып алу құқын ұсынады;
- жал бойынша жалға берушіге ең аз төленетін келтірілген құн жабдықтың нарықтық құнының 90 %-ына тең немесе одан жоғары болу керек.

Келтірілген құнды есептеу кезінде қабылданатын дисконттау мөлшерлемесі ұсынылатын несиелеу бойынша (жалға берушіде) пайыздық мөлшерлеме және алынатын несиелер бойынша (жалға алушыда) пайыздық мөлшерлеменің ең азына тең болуы керек,

онда:

- жалға алушының ең аз төлемі - жал бойынша жылдық төлем;
- ең жоғары төлем - жалға алынған мүлікті сатып алу кезіндегі төлем;
- келтірілген құн - ағымдағы жылға келтірілген болашақ жылдың ақша ағымының құны.

Егер жал келісімшарты жоғарыда аталған қағидалардың ең болмаса біреуіне сәйкес келмесе, онда бұндай жал қарапайым болып саналады.

Мысалы:

Мүліктің жал мерзімі - 5 жыл, мүліктің құны- 10 000 бірлік, күтілетін пайдалану мерзімі - 10 жыл. Жал мерзімі аяқталған бойдан мүлік жалға берушіде қалады, жалға берушіде де, жалға алушыда да пайыздық мөлшерлеме сәйкесінше 8 және 10%.

Жылдық төлемдер - 2300 бірлік

Дисконттау мөлшерлемесі - 8%

$$\text{Дисконттау коэффициенті} = 1/(1 + 0.08) \times n$$

Мұндағы, n - жалды төлеу жылы

$$1\text{-жылдың коэффициенті} = 1/(1+0.08)=0.93$$

$$2\text{-жылдың коэффициенті} = 1/(1+0.08) = 0.85$$

$$3\text{-жылдың коэффициенті} = 0.79$$

$$4\text{-жылдың коэффициенті} = 0.73$$

$$5\text{-жылдың коэффициенті} = 0.68$$

Келтірілген құн = 2300 x (0.93+0.85+0.79+0.73+0.68) = 9154 немесе 91.5%, жал қаржылық болып саналады.

«Қаржылық лизинг» туралы Қазақстан Республикасының заңында қаржылық лизинг түсінігі инвестициялық қызмет түрі ретінде анықталады, бұл кезде:

- **Лизинг беруші** - лизинг шартымен лизинг затын сатушыдан алуға және оны лизинг алушыға белгілі төлеммен, белгіленген мерзімге және анықталған шартпен уақытша пайдалануға және кәсіпкерлік мақсаттар үшін қолдануға міндеттенеді. Лизинг заты лизинг алушыға берілетін мерзім ұзақтығы жағынан лизинг заты құнының түгелдей немесе белгілі бөлігінің (80 пайыздан кем емес) амортизациясымен өлшенеді.

- **Лизинг алушы** - лизинг келісіміне сәйкес, келісім жасау кезіндегі баға бойынша лизинг заты құнының түгелдей немесе белгілі бөлігінің (80 пайыздан кем емес) көлемде қалпына келтірілуімен (амортизация) есептелетін қалыпты кезеңдік төлемдерді телеуге міндеттенеді. Бұл кезде әрекет ету мерзімі өткеннен кейін лизинг заты толықтай лизинг алушының меншігіне көшеді немесе ол аяқталғанға дейін лизинг келісінде қарастырылған төлем толықтай төленеді, әрине, егер мұндай алмасу келісімде көрсетілген жағдайда ғана.

Лизинг затына үйлер, ғимараттар, машиналар, жабдықтар, құрал-саймандар, көліктік құралдар, жер учаскелері және басқа да тұтынылатын заттар жатады. Бағалы қағаздар және табиғи ресурстар лизинг заты бола алмайды. Лизинг келісімінің барлық әрекет ету мерзімінде лизинг затына меншік құқы лизинг берушіде сақталады. Лизинг келісін мемлекеттік тіркеуден өткізгеннен бастап, лизинг алушыға лизингтік затты уақытша иемденуге және қолдануға құқы беріледі.

Экономикалық қатынастарда лизинг қаржылық операциялардың жаңа нысаны ретінде күрделі салымдарды жүзеге асыру тәсілі негізінде қарастырылады. Егер лизингті мерзімділік, қайтымдылық және төлемділік шартымен мүліктерді уақытша пайдалануға жалдау ретінде түсінсек, онда оны негізгі қорға салынған тауарлық несие ретінде қарастыруға болады. Сондықтан, кейде лизингті «несиежал» (фр. «credit-pail») деп атайды.

Тауарға деген меншік құқығының сатушыдан сатып алушыға ауысу шартынан айырмашылығы, лизинг кезінде жалға деген меншік құқығы жалға берушіде сақталады да, ал лизинг алушы оны уақытша қолдануға ғана құқық ала алады.

Лизингтік мәміле негізін келесілер құрайды:

- мәміле объектісі;
- мәміле субъектілері (лизингтік келісім тараптары);
- лизингтік келісім мерзімі (лизинг кезеңі);
- лизингтік төлемдер;
- лизинг бойынша ұсынылатын қызметтер.

Өндірістік циклде жойылмайтын материалдық құндылықтардың кез келген түрі лизингтік қызмет **объектісі** болып табылады. Жалға берілетін объект табиғаты бойынша жылжымалы және жылжымайтын мүлік лизингті қарастырылады.

Мәміле объектісіне тікелей қатысы бар тараптар лизинг **субъектісі** болып саналады. Банктерді лизингтік қызмет нарығына енгізу, біріншіден лизинг - бизнестің капитал сыйымды түрі болуымен, ал банктер - ақша ресурстарының негізгі ұстаушысы болуымен байланысты. Екіншіден, лизингтік қызмет өзінің экономикалық табиғаты бойынша банктік несиелеумен тығыз байланысты және соңғысына өзіндік балама ретінде шығуы жатады.

«Қазақстан Республикасындағы банктер және банктік қызмет туралы» заңына сәйкес банктер банктік қызметті жүзеге асыруға құқылы, соның ішінде Ұлттық банк лицензиясы болған жағдайда, келісімнің әрекет ету мерзімі (лизинг) ішінде жалға берушінің берілетін мүлікке меншік құқығын сақтай отырып, мүліктерді жалға беру бойынша операцияларды жүзеге асырады. Банктік мекемелер лизингтік қызметке қатысу үшін жоғары деңгейде неғұрлым бірлікті ұйымдар болып саналады, себебі олар қаржылық тәуекелділікпен жиі кездесіп отырады. «Қазақстан Республикасындағы банктер және банктік қызмет туралы» жарғысының 42-бабына сәйкес белгіленетін пруденциялық нормативтер және басқа да мөлшерлер мен лимиттер, сондай-ақ кейбір деңгейде макроэкономикалық себептер (қарыз көлемінде бақылау, сондай-ақ ақшамен қамту) бойынша банктер лизингтік қызметті жүзеге асыруға ыңғайлы ұйымдар болып саналады, себебі олар Ұлттық банктің қатаң бақылауында болады.

Лизинг кезеңі лизингтік келісімнің әрекет ету мерзімімен түсіндіріледі. Себебі лизинг - ұзақ мерзімді жалдаудың негізгі нысаны, жоғары құн және қызмет объектілерінің әрекет ету мерзімінің ұзақтығы лизинг кезеңінің уақытша шектерін анықтайды. Лизингтік келісім мерзімін анықтау кезінде лизинг алушы мен лизинг беруші келесі мезеттерді ескереді: құрал-жабдықтың қызмет ету мерзімін, оның амортизациялық кезеңдерін, неғұрлым өндірістік немесе ұқсас арзан қызметтердің пайда болу циклдерін, инфляциялық үрдіс динамикасын, қарыз капиталы нарығының жағдаятын (конъюнктурасын) және оны дамыту беталысын (тенденцияларын).

Лизинг берушіге тиесілі лизингтік төлемдер сомасын анықтау, лизинг операцияларының неғұрлым күрделі тәртібі болып табылады. Лизингтік төлемдер лизинг алушы өндіретін өнім (жұмыс, қызмет) құнына заңмен белгіленген тәртіпте енгізіледі.

Төлемдерді кезеңдеріне қарай былай бөледі:

• **кезеңдік төлемдер** - лизингтік келісімге қатысушы, тараптар келісімен жасалған кесте бойынша төленетін жылдық, тоқсандық, айлық төлемдер;

• **бір мерзімдік төлемдер** - егер келісімде лизинг берушіге аванс төлеу қарастырылса, кезеңдік төлемдермен қатар қолданылады.

Лизинг алушының қаржылық жағдайы мен төлем мүмкіндіктерін ескере отырып, мәміледе лизингтік төлемдерді төлеудің төмендегідей әр түрлі тәсілдері белгіленуі мүмкін:

• **бірдей үлестермен** - бір қалыпты түзу сызықты төлемдер;

• **өспелі өлшемдермен (прогрессивтік төлемдер)**, лизингтің бастапқы кезеңінде лизингті пайдаланушыға лизингтік төлемді аз жарналармен енгізген ыңғайлы, ал содан соң жабдықты меңгеру және онда өндірілетін өнім қарқынын арттыруға байланысты төлемді ұлғайтатын, негізінен қаржылық жағдайы тұрақсыз лизинг алушыларға қолданылатын төлем;

• **азаймалы өлшемдермен (жеделдетілген, регрессивті төлемдер)**, лизингтің бастапқы кезеңінде пайдаланушы лизинг берушіге өз берешегінің көп бөлігін өтеуді көздейтін, қаржылық жағдайы тұрақты лизинг алушылар қолданатын төлемдер.

Жалпы жал төлемдерінің көлеміне амортизациялық аударулар көлемі, қалдық құн, несие үшін пайыз, лизинг компаниясы көрсететін қызмет шығындары (тасымалдауды, лизинг объектісіне техникалық қызмет көрсетуді, құрастыруды, салық салу, қызметті рәсімдеу бойынша кеңестерді ұйымдастыру) әсер етеді. Кез келген лизингтік төлем құрамына келесі негізгі элементтер енеді:

- амортизация;
- мәмілені жүзеге асыру үшін лизинг берушінің тартылатын ресурстар үшін төлемі;
- көрсетілетін қызметтер үшін лизинг берушінің кірісіне енетін лизингтік маржа;
- лизинг берушіге тиесілі кейбір тәуекелділік деңгейіне қатысты тәуекелділік сыйақысының көлемі.

Ресурстар үшін төлем, лизингтік маржа және тәуекелділік сыйақысы лизингтік

пайызды құрайды. Қаржылық лизинг бойынша жалдау төлем сомасын есептеу үшін 8-тарауда қаралған лизингтік мәміле шарттармен өзара байланысты жалдау төлем көлеміне белгілейтін аннуитеттер (нақты қарыз бойынша жылдық төлемде формуласы қолданылады).

Лизинг лизинг берушіге ұсынылатын қызметтердің көп түрлілігімен сипатталады. Бұл қызметтердің барлық түрін екі топқа бөлу болады:

- **техникалық қызмет** - клиент пайдаланатын объектіні тасымалдауды, құрастыруды және орналастыруды ұйымдастыруға, жабдыкка техникалық қызмет етуге және ағымды жөндеуге байланысты (көбіне жабдық жаңа болған жағдайда);

- **кеңес беру қызметі** - салық салу, рәсімдеу және т.б. мәселелер бойынша қызметтер.

Жалгер лизинг компаниясынан қажетті жабдықты алу үшін өтініш жазады, өтініште жабдық аты, жабдықтаушы, жабдық типі маркасы, бағасы және оны қолдану мерзімі көрсетіледі. Өтініш сондай-ақ жалгердің өндірістік және қаржылық қызмет деректі көрсетіледі. Ұсынылған мәліметтер толық талданған соң лизинг компания соңғы шешімге келеді және оны лизинг алушыға лизинг келісімінің жалпы шарттарын қоса хатпен жібереді, жабдықтаушы жақ лизинг компаниясының жабдық алу жөнінде ақпаратымен хабардар етіледі. Бұл жағдайда лизинг беруші жабдықтаушымен жабдық құнын келіседі, қажет болса қызмет объектісінің сенімділігі, өнімділігі және тиімділігімен танысады.

Хатқа қосымша лизинг келісінде лизингтің келесі маңызды шарттары көрсетіледі:

- келісім заты;
- лизинг затын сатушының аты, сатушы таңдауы кіммен белгіленген;
- лизинг алушының лизинг затын жалдау шарттары және мерзімдері;
- лизинг затының құны;
- келісімде әрекет ету мерзімдері;
- лизинг алушының меншігіне лизинг затының біржола берілу шарттары, егер мұндай берілу келісімде қаралса;
- лизинг затының сипаты;
- лизинг затын құрастыру және жөндеу тәртібі;
- лизинг затын сақтандыру;
- тараптардың біріне лизинг затын лизинг беруші атына мемлекеттік тіркеуден өткізу туралы міндеттемені белгілеу;
- лизинг шарты бойынша лизинг алушының міндеттемелерін орындауына лизинг берушінің бақылау жасау тәртібі; тараптар жауапкершілігі.

Осы шарттардың бірі көрсетілмесе лизинг келісімі жасалмаған болып саналады. Бұл кезде лизинг келісімінің мерзімі лизинг затының толық немесе жарты құнының амортизация мерзімінен кем болмауы тиіс.

Лизинг беруші лизинг келісімінің жалпы шартымен танысып, лизинг алушыға бекітім-міндеттемесі бар хатты, қол қойылған келісімнің жалпы шартының көшірмесін, оған жабдыкка тапсырыс жасау бланкісін қосып жібереді. Бұл құжатты фирма-жабдықтаушы дайындайды және лизинг алушымен келісіледі. Аталған құжаттарды алған соң лизинг беруші тапсырысқа қол қояды және оны жабдықтаушыға жолдайды. Тапсырыс бланкінің орнына сату-сатып алу туралы келісім және жабдыкка жіктелім құрастыруды қолдануы мүмкін.

Жабдықтаушы жабдықты лизинг алушыға жеткізіп береді және қызмет объектісін жүргізеді. Жұмыс аяқталуымен жабдықты нақты жеткізгенін дәлелдейтін қабылдау жөніндегі хаттама толтырылады. Қабылдау жөніндегі хаттамаға лизингтік қызметке қатысушылардың қолы қойылады және лизинг алушы қызмет объектісінің құнын төлейді.

Лизинг беруші келесі жағдайларда лизинг келісімін бұзуды және лизинг алушы есебінен лизинг затын қайтаруды талап ете алады:

- егер лизинг алушы лизинг затын айтарлықтай нашар ұстаса;
- егер лизинг алушы лизинг затын лизинг келісімшарттарын бұзып пайдаланса немесе лизинг берушінің жазбаша ескертулерін тыңдамай, лизинг затын басқаша пайдаланса;
- егер лизинг алушы екі немесе одан да көп рет қатарынан, келісіммен белгіленген мерзімде лизинг келісімі бойынша төлемді енгізбесе.

Лизинг алушы лизинг келісімін бұзуды немесе лизинг беруші есебінен лизинг затын қайтарып алуын келесі жағдайлардаталап ете алады:

- лизинг беруші лизинг затын жеткізбесе немесе лизинг затын келісімшартқа сәйкес қолдануға кедергі жасаса;

- егер жолданған лизинг затында лизинг келісінде көрсетілмеген кедергілер болса;

- егер лизинг беруші лизинг затында жеткізу мерзімдерін бұзса.

Егер лизинг алушымен жасалған лизинг келісімінің шарттары бұзылса, лизинг беруші «Лизинг туралы» заңның 11-бабына сәйкес, лизинг алушыдан келісілген өлшемде айыпақы (өсімақы, тұрақсыздықтар) төлеуін қарастыра алады.

5.2 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақ мақсаты - жал есебінің Қаржылық Есептегі Халықаралық Стандарттағы ролін түсіндіру мен оның жолдарын зерттеу

1. Жал алушылардың қаржылық есебінде жалдың бейнеленуі

Әдістемелік ұсыныстар: Жал алушылардың қаржылық есебінде жалдың бейнеленуіне мысал есептер шығару

5.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Жалға алушының қаржылық есебінде қандай жайттар айқын көрсетілуі тиіс
2. Жалға берушінің қаржылық есебінде қандай жайттар айқын көрсетілуі тиіс
3. Жалға берілген мүліктің пайдалану құқығының басым бөлігі қандай жағдайда берілуі мүмкін
4. Әр түрлі белгілеріне қарай лизингтік операцияларды қандай тәртіппен топтастыруға болады?
5. Лизингтік операциялардың пайда болуының негізгі себептерін атаңыз
6. Хатқа қосымша лизинг келісінде лизингтің қандай маңызды шарттары көрсетіледі

Ұсынылған әдебиеттер

1. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.
2. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
3. ҚЕХС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
4. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006 г.
5. Кондратьев Н.П. «Бухгалтерлік есеп теориясы» Москва 1996.
6. Радостовец В.К., Тасмағамбетов Т. және басқалар «Қаржылық есеп» Алматы, 1998.

6 тақырып. Бірлескен қызметке қатысу (ҚЕХС31)

Негізгі түсініктемелер: Біріккен қызмет нысадары. Бірігіп атқарылатын бақылау. Шарттық келісім. Бірігіп бақыланатын операциялар. Бірігіп бақыланатын активтер. Бірігіп бақыланатын ұйымдар. Кәсіпкердің қаржылық есептілігі. Пропорциональды шоғырландыру.

6.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Бірлескен кәсіпорын - екі немесе одан да көп тараптар экономикалық қызметі, оған бірігіп бақылау жүргізу шартымен жүзеге асыру бойынша келісім шарттық келісім.

Бақылау - пайда алу мақсатындағы экономикалық қызметтің қаржылық және операциялық саясаттарын басқарудың мүмкіндігі.

Бірлескен бақылау – келісім шарттық келісіммен экономикалық қызметке бақылауды бөліп жүргізу.

Елеулі ықпал - бұл кәсіпорынның экономикалық қызметінің қаржылық және операциялық саясаттары бойынша шешімдерді қабылдауға қатысуды мүмкіндігі, алайда мұндай саясатты бақыламайды және бірлесіп бақылаудың да қажеті жоқ.

Бірлескен қызметтің қатысушысы – кәсіпорынға бірігіп бақылау жүргізуді жүзеге асыратын бірлескен кәсіпорындағы тарап.

Бірлескен кәсіпорындағы инвестор – кәсіпорынға бірлесіп бақылау жүргізуге қатыспайтын бірлескен кәсіпорындағы тарап.

Үйлесімді шоғырланым (Пропорциональная консолидация) есеп пен есеп берудің әдісі.

Ол бойынша бірлесіп бақыланатын субъектінің активтеріне, міндеттемелеріне, кірістері мен шығыстарына қатысушылардың үлесі бірлескен қызметке қатысушының қаржы есептемесіндегі ұқсас баптарымен жолма-жол(посрочно) бірігеді немесе оның қаржы есептемесіндегі жекелеген жолдарымен беріледі.

Үлестік қатысу әдісі - есеп пен есеп берудің әдісі. Ол бойынша бірлесіп бақыланатын субъектідегі үлес алғашқыда бастапқы құн бойынша ескеріледі, содан соң бірлесіп бақыланатын субъектінің таза активтеріндегі сатып алудан кейін болатын қатысу үлесінің өзгерісіне түзетіледі. Пайда мен залал туралы есеп беру бірлесіп бақыланатын субъектінің операцияларындағы бірлескен қызметке қатысушылардың үлесін көрсетеді.

Бірлесіп бақыланатын операциялардың формасында ұйымдастырылатын бірлескен қызметтің қатысушысы өзінің жеке қаржы есептемесі мен шоғырландырылған қаржы есептемесінде мыналарды тануы керек:

1. Бақыланатын активтер мен қолдағы міндеттемелер;
2. Өтелген шығыстар және бірлескен қызметпен байланысты тауарларды немесе қызметті өткізудің нәтижесінде алатын табыстағы өзінің үлесі.

Мынаны айта кету керек, жеке қаржы есептемені жасау барысында бірлескен қызметтің қатысушысы өзі бақылайтын активтер мен міндеттемелерді, бірлескен қызметтің нәтижесіндегі өтелген шығыстар мен табыстар үлесін мойындайды (таниды). Сондықтан да шоғырландырылған есеп беруді жасау барысында түзету мен біріктіру бойынша басқа да операциялар қажет болмайды.



1.-сызба. Бірлесіп бақыланатын қызмет (операциялар).

Бірлесіп бақыланатын активтер.

Бірлесіп бақыланатын активтер формасында ұйымдастырылатын бірлескен қызметтің қатысушысы өзінің жеке қаржы есептемесінде мыналарды тануы керек:

1. Бірлесіп бақыланатын активтердегі өз үлесін;
2. Қолдағы кез келген міндеттемелерді;
3. Бірлескен кәсіпорынға қатысты қолдағы міндеттемелердегі өз үлесін;
4. Өткізуден түскен табысты немесе бірлескен кәсіпорынға өтеген шығыстардағы өзінің үлесімен бірге бірлескен кәсіпорын өнімдеріндегі өз үлесін пайдалану;
5. Бірлескен кәсіпорындағы өзінің үлесіне қатысты өтелген шығыстарды.

Активтерді бірлесіп бақылау формасында ұйымдастырылған бірлескен кәсіпорын қатысушыларға бөлінетін және қатысушылар бірлесіп өтейтін шығыстардың дербес есебін ұйымдастырады.

Бірлесіп бақыланатын субъекті - бұл әрбір қатысушының өз үлесі болатын серіктестік, корпорация немесе басқа да кәсіпорын формасында ұйымдастырылатын бірлескен кәсіпорын.

Бірлесіп бақыланатын субъектінің қатысушысы бірлесіп бақыланатын субъектідегі инвестициялардың есебін өзінің есеп тіркелімінде инвестицияның есеп шоттарын қолдана отырып жүргізеді. Бірлесіп бақыланатын субъекті бухгалтерлік есепті ұйымдастырады,

қаржы есептемесін әзірлеуді және ақпараттарды жүйелеуді жеке жүргізеді.

Субъектіні бірлесіп бақылау формасындағы бірлескен қызметке қатысушының шоғырландырылған қаржы есептемесін әзірлеуде стандарттармен үйлесімді шоғырландыру әдісі анықталды.

Үйлесімді шоғырландыру әдісі мынаны ұйғарады: қатысушының шоғырландырылған бухгалтерлік балансы бірлесіп бақыланатын субъектідегі міндеттеменің тиісті үлесін және бақыланатын активтердің тиісті үлесін қамтиды. қатысушының пайдалары мен залалдары туралы шоғырландырылған есеп беруі бірлесіп бақыланатын субъектідегі кірістер мен шығыстар үлесін қамтиды.

Үйлесімді шоғырландыру әдісін жүзеге асырудың шоғырландырылған есеп беруде қатысу үлесін көрсетудің екі пішімі шешімін тапты:

1. Бірлескен қызметке қатысушылардың кірістері мен шығыстарындағы, міндеттемелеріндегі, активтеріндегі қатысу үлесін жолма-жол жиынтықтау арқылы; немесе

2. Активтердегі, міндеттемелердегі және кірістер мен шығыстардағы қатысушының үлесін шоғырландырылған қаржы есептемесінде жекелеген баптар бойынша жеке көсету жолымен.

Ұйғарынды баламалы нұсқа - «қауымдастырылған кәсіпорындағы инвестициялардың есебі» атты 28 халықаралық стандартқа сәйкес үлестік қатысу әдісін қолдану.

Бірлескен қызмет бойынша қатысушылық үлесті қаржылық есепте көрсетудің ерекшеліктері. Өзінің қатысу үлесін есептеу үшін бірлескен қызметін жүзеге асыратын шаруашылық жүргізуші субъекттер, "Бірлескен қызметі бойынша үлестік қатысуды қаржылық есепте көрсету" деп аталатын №5 БЕС басшылыққа ала отырып, олардың ұйымдық-құқықтық нысанынан тәуелсіз, осы қызмет бойынша қатысушылардың шығысы мен табысы, міндеттемесі, активтері қатысушылардың қаржылық есеп беруінде көрініс табады.

Бірлескен қызмет - жалпы шаруашылық мақсатына жету үшін екі және одан да көп тараптар бірлесіп әрекет еткен кезіндегі қызмет болып табылады.

бірлескен қызметі бойынша қатысушылар өзінің қаржылық есеп беруінде және консолидацияланған есеп беруінде танылуы тиіс:

- бірлесіп бақыланатын өндірісте: активтер консолидацияланады және міндеттемелерін өз жауапкершіліктеріне алады; олардың жасаған шығысы олардың бірлесіп қызмет етумен байланысты, қызметті немесе тауарды сатқаннан түскен табыстан өз үлестерін алады;
- бірлесіп бақыланатын активтері: активтердің сипатына сәйкес жіктелініп, бірлесіп бақыланатын активтері әрқайсысының үлесі бойынша анықталады; бірлескен қызмет олардың қабылданған міндеттемелері бойынша; басқа қатысушылармен бірлескен қызметінде бірігіп жасаған өз міндеттемесінің үлесін; бірлескен қызмет бойынша өзінің жасаған шығысын қоса өз үлесіндегі өнімін пайдаланудан немесе сатудан түскен табысы бірлескен қызметте қатысу үлесіне сәйкес жасаған шығысы бойынша анықталынады.

Бірлесіп бақыланатын заңды тұлғаның қатысушылары өзінің жекелеген қаржылық есеп беруінде және консолидацияланған қаржылық есеп беруінде пропорционалды консолидация үшін арналған екі бірдей есеп берудің бір форматын пайдалана отырып, өзінің қатысу үлесін көрсету керек.

Бірлесіп бақыланатын заңды тұлғада қатысу үлесі жақын арада сату мақсатында алынса, қатаң ұзақ мерзімді шектеулер жағдайында әрекет ететін болса, онда бұндай жағдайларда пропорционалды консолидация әдісі пайдаланылмайды.

Бірлескен қызметке қатысушылардың қаржылық есеп беруінде келесі ақпараттар ашылуы тиіс: бүкіл бірлескен қызметке қатысты міндеттемелер және әрбір қатысушының үлесі; үшінші жаққа (тарапқа) қатысты шартты міндеттемелердің жағдайы және т.б., өйткені бұл аталғандардан зиян шегу ықтималдығы зор.

Бірлескен қызметке қатысушылар қаржылық есеп берген кезде мына жағдайларды ашып беруі тиіс:

- үлестік қатысушымен байланысты міндеттеменің жалпы сомасы және осы қызметке қатысы жоқ міндеттемелер;
- бірлескен қызметтің мақсаты бойынша оның басым бөлігіне сипаттама беру және

- олардың тізімін келтіру керек;
- үлестік қатысумен байланысты ағымдағы активтердің, ұзақ мерзімді активтердің, ағымдағы міндеттемелердің, табыстардың және шығыстардың жиынтық сомасы.

6.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақ мақсаты - ҚЕХС 31 стандартына сипаттама беру және зерттеу

1. Инвестордың қаржылық есебіндегі бірігіп басқаруға қатысу үлесін бейнелеу. Ақпараттарды ашып көрсету.

Әдістемелік ұсыныстар: Инвестордың қаржылық есебіндегі бірігіп басқаруға қатысу үлесін бейнелеу бойынша тәжірибелік есептер шығару

6.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Бірлесіп бақыланатын операциялардың формасында ұйымдастырылатын бірлескен қызметтің қатысушысы өзінің жеке қаржы есептемесі мен шоғырландырылған қаржы есептемесінде нені тануы керек?
2. Бірлесіп бақыланатын активтер формасында ұйымдастырылатын бірлескен қызметтің қатысушысы өзінің жеке қаржы есептемесінде қандай көрсеткіштерді тануы керек
3. Байланысқан тараптардың арасында өзара жасалатын операцияларға бағаны белгілеу үшін қандай әдістер қолданылуы мүмкін

Ұсынылған әдебиеттер

1. Тулешова Г.К. «Финансовый учет и отчетность по международным стандартам», Часть 1 и Часть 2, г. Алматы, 2005 г.
2. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006
3. Радостовец В.К. и др Бухгалтерский учет на предприятиях. Алматы, 2002.

7 тақырып. Қаржылық инвестициялардың есебі және бағалануы (ҚЕХС 32,39)

Негізгі түсініктер: Мерзімдері, шарттары және есеп саясаты. Пайыздық мөлшерлеме тәуекелі. Несиелік тәуекел. Әділетті құн. Ашып көрсетілуге тиісті басқа да талаптар. Тануды тоқтату. Кепілдік. Көптеген туынды элементтерден тұратын құрама қаржылық құралдар. Пайда және зиян арқылы әділетті құн бойынша бағаланатын қаржылық активтер мен қаржылық міндеттемелер. Құнсыздану. Міндеттемелерді орындау және бұзу (нарушение). Активтерді беру Қаржылық активтерді типтік сату немесе сатып-алу. Қаржылық міндеттемелерді тануды тоқтату. Қаржылық активтер мен қаржышық міндеттемелерді бағалау.

7.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Қаржылық құралдар- кез-келген келісім-шарт нәтижесінде, бір компанияларда- қаржылық актив, ал екінші компанияларда- қаржылық міндеттеме немесе үлестік құрал ретінде туындайды.

Қаржылық актив төмендегідей болып табылатын кез-келген актив:

1. ақша қаражаттары;
2. басқа компаниялардан келісім – шарт құқығымен алынатын ақша қаражаттары немесе басқа да қаржылық активтер;
3. тиімді жағдайда басқа компаниялармен келісім шарт құқығымен алмастырылатын қаржылық құралдар;
4. басқа компанияның үлестік құралы.

Басқа компаниялардан келісім шарт құқығымен алынатын ақша қаражаттары немесе басқа да қаржылық активтер мысалы ретінде банктегі ақшалай депозит болып табылады. Ол салымшының банктен ақшаны алудағы келісім шарт құқығы болып табылады немесе салымшы несиеге алдындағы өзінің міндеттемесін жабу үшін депозитте жатқан сомаға чек жазып бере алады.

Қаржылық міндеттеме - келісім-шарт нәтижесінде төмендегідей болып табылатын кез келген міндеттеме:

1. басқа компанияға берілген ақша қаражаттары немесе басқа да қаржылық активтер;
2. тиімсіз жағдайда басқа компаниялармен қаржы құралдарын алмастыру.

Үлестік құрал - бұл компанияның барлық міндеттемелерін алып тастағаннан қалған активтерінің үлесіне құқығын айғақтайтын кез келген келісім. Үлестік құралдарға жәй акциялар, артықшылығы бар акциялардың кейбір түрлері, варранттар, опциондар жатады.

Шынайы құн - бір-бірінен тәуелді емес тараптардың келісімді жасау үшін активтерді алуға және міндеттемелерді жабуға қажетті ақша қаражаттарының сомасы.

Нарықтық құн - активті нарықта қаржылық құралдарды сатып алу немесе сату кезінде төленетін ақша қаражатының сомасы.

Қаржылық құралдар болады: алғашқы құралдар: яғни дебиторлық және кредиторлық қарыздар, үлестік бағалы қағаздар және де туынды құралдар: қаржылық опциондар, фьючерстік және форвордтық контракттар, пайыздық және валюталық своптар.

39 ҚЕХС –на сәйкес қаржылық құрал 4 категорияға бөлінеді:

1. Саудалық қаржылық құралдар;
2. Жабуға дейінгі ұсталынған қаржылық құрал- жабдықтар ;
3. Алынған және берілген қарыздар мен займдар;
4. Қолма- қол сатуға берілген қаржылық құралдар.

Саудалық қаржы салымы - бұл қаржылық активтерге салынған инвестициялар:

1. Пайда табу мақсатында активтердің нарықтық бағаларының қысқа мерзімді тербелулерінен немесе маржа түрінде өндіріледі;

2. Кәсіпорынның нарықтағы қысқа мерзімді спекуляцияға арналған, инвестициялық портфелінің құрамына кіреді.

Жабуға дейінгі ұсталынған қаржылық құралдар - бұл қаржылық салымдар:

1. не тіркелген белгілі табысы, не тіркелген жабу мерзімі бар;
2. басқа кәсіпорындарға берілген займ болып табылмайды;
3. белгіленген мерзімі келмейінше кәсіпорын сатуға құқылы емес.

Сондықтан бұл топқа тек қана ұзақ мерзімді қаржылық активтер, мысалы, облигация, вексель, талап ету құқығынан бас тарту нәтижесінен алынған берілген (дебиторлық) қарыздар.

Басқа кәсіпорынға берілген займдар - бұл келесідей қаржы салымдары:

1. кәсіпорында қызмет немесе тауар, ақша қаражаты нәтижесінде тікелей қарызданушыға туындайды;

2. тек келесі сатылым мақсаттарында алынбаған.

Займдар (дебиторлық қарыздар) өзге кәсіпорындарға берілетін займдар категорияларына жатпайтын жағдайда:

- кәсіпорын нарықтағы өзге кәсіпорынның қарыздарын иемденеді;
- кәсіпорын өзге кәсіпорынның талаптарынан бас тарту қарыздарын иемденеді;
- өзге кәсіпорынның қарыздар жиынтығының бір бөлігін иемденеді.

39 ҚЕХС-да енгізілген жаңа негізгі элементтер мыналардан тұрады:

- 39 ҚЕХС, 32 ҚЕХС-ы секілді қаржылық активтерге (бағалы қағаздар, берілген займдар, актив болып табылатын туынды қаржылық құралдар) және қаржылық міндеттемелерге (дебиторлық қарыздар, алынған несиелер мен займдар, міндеттеме шектеулеріне жауап беретін туынды құралдар) таралады;

- қаржылық құралдардың белгіленген бір бөлігі нақты шынайы құнымен бағаланады;
- класқа бөлінген қаржылық құралдардың бөлімшелері бағалы қағаздардың классификациясына сәйкес.

Үлестік бағалы қағаздардағы инвестициялар есеп және есеп беру мақсатында үш үлкен категорияларға бөлінеді:

1. төлеуге дейінгі ұсталымдар: Кәсіпорын жинақтайтын немесе өтеуге дейін ұстай алатын үлестік бағалы қағаздар.

2. саудалық: Қысқа мерзімді бағалар арасындағы айырмашылықтан жақын арада пайда табу мақсатында сатылып алынған немесе ұсталынып тұрған үлестік бағалы қағаздар.

3. сатылымда барлар: Өтеуге дейін ұсталынған немесе сатылатын бағалы қағаздар ретінде классификацияланбайтын үлестік бағалы қағаздар.

Үлестік бағалы қағаздардың осы категорияларын есептеу ерекшеліктерін қарастырайық.

Өтелуге дейінгі ұсталынып отырған үлестік бағалы қағаздар амортизациялық құнмен бағаланады, бұл бағалы қағаздар бойынша қайта бағалау жүргізілмейді.

Амортизацияланған құн- бұл дисконт немесе сыйақы амортизация есебімен алынған құн.

Үлестік бағалы қағаздар өтелуге дейін ұсталынып отырған ретінде классификацияланбауы тиіс, егер шаруашылық субъект мыналарды иемденсе:

1. алдағы орындалатын істер (болжамдар),
2. өтеу мерзіміне дейін бұл бағалы қағаздарды ұстауға мүмкіншілігі болса .

Үлестік бағалы қағаздарға облигация мен вексельдер жатады.

Егер компания бағалы қағаздарды анықталмаған уақытқа дейін ұстап отыруды жоспарласа және белгілі бір себептерге байланысты бағалы қағаздарды сататын болса, онда бұл қағаздар өтелуге дейінгі ұсталынып отырған ретінде классификацияланбайды.

Жабылғанға дейінгі ұсталынып отырған бағалы қағаздар есебінің мысалын қарастырамыз.

2000 жылдың 1 қаңтарында “Балтимор” компаниясы “Асем” корпорациясының құны 50000 \$ 8 %-дық облигациясын 47461\$ төлеп алды. Облигацияның жабу мерзімі 2003 жылдың 1 қаңтарына келеді, пайыздарды төлеу әр 1 шілде мен 1 қаңтарда.

Жабылғанға дейінгі ұсталынып отырған бағалы қағаздар есебінің мысалын қарастырамыз.

2000 жылдың 1 қаңтарында «Балтимор» компаниясы «Асем» корпорациясының құны \$50000 8%-дық облигациясын \$47461 төлеп алды. Облигацияның жабу мерзімі 2003 жылдың 1 қаңтарына келеді, пайыздарды төлеу әр1 шілде мен 1 қаңтарда. \$2539 мөлшеріндегі жеңілдік 10% көлемінде пайыздық пайда әкелді.

Егер пайыздарды төлеу жылына екі рет жасалса, онда кезең саны тең болады $3\text{жыл} * 2 = 6$, ал пайыздық ставка $10\% / 2 = 5\%$

Негізгі соманың ағымдағы құны $50000 * 0,7462$ (6 пер, 5%) 37310

Пайыздың ағымдағы құны $2000 * 5,0757$ (6, 5%) 10151

Облигацияның ағымдағы құны \$47461

Жеңілдіктер 50000-47461 \$2539

2000 жылдың 1 қаңтарындағы инвестицияны көрсету проводкасы келесідей:

Жабылғанға дейінгі ұсталынып отырған бағалы қағаздар 47461

Ақша құралдары 47461

Жеңілдіктер 2000-2003 үш жыл аралығында әр кезеңде көрсетілген пайыздық пайдаға өтелуі тиіс. Әр жылы есептен шығарылатын жеңілдіктер көлемін анықтау үшін, амортизациялық кестені құраймыз.

Облигациялар бойынша пайыздық пайда мен жеңілдіктер амортизациясы – тиімді пайыздар әдісі.

1.1.-кесте. 8% -дық сатып алынған облигация 10% береді.

Мерзімі	Алынған ақша қаражаттары	Пайыздық пайда	Облигациялар бойынша жеңілдіктер	Облигацияның баланстық құны
1.1.00				
1.7.00	2000 (1)	2473 (2)	373 (3)	\$47461
1.1.01	2000	2392	392	47834 (4)
1.7.01	2000	2411	411	48226
1.1.02	2000	2432	432	48637
1.7.02	2000	2453	453	49069
1.1.03	2000	2478	478	49522
	\$12000	\$14539	\$2539	50000

(1) $50000 * 4\% = 2000$, вексель бойынша жылдық пайыздық ставка 8% , пайыздарды төлеу жылына 2 рет, онда $8\% / 2 = 4\%$

(2) Алдыңғы жылдың соңғы баланстық құны алынады және тиімді нарықтық ставкаға көбейтіледі.

$$47461 * 5\% = \$2373$$

(3) Жеңілдіктер амортизациясы = Пайыздық пайда – Алынған ақша қаражаттары
 $2373 - 2000 = \$373$

(4) Кезең соңындағы баланстық құны = Алдыңғы жылдың баланстық құны + Жеңілдіктер амортизациясы

$$47461 + 373 = \$47834$$

Есепте келесідей есеп өткізбелері жүргізіледі:

1. 2000 жылдың 1 шілдесінде пайыздарды алу.

Ақша қаражаттары	2000
Жабылғанға дейінгі ұсталынатын бағалы қағаздар	373
Пайыздар бойынша табыс	2373

2. “Балтимор” компаниясы күнтізбелік жыл негізінде есеп жүргізеді, ол 2000 жылдың 31 желтоқсаны жағдайында пайыздарды есептейді және жеңілдіктерді амортизациялайды. Яғни, сәйкестілік қағидасына сәйкес компания есепті жылдың соңында табыстар мен шығыстарды тануы тиіс. Біздің жағдайымызда, бұл пайыздар бойынша табыстар, оларды компания есептейді, яғни таниды, бірақ оларды 2001 жылдың 1 қаңтарында алады.

Алынуға тиіс пайыздар	2000
Жабылғанға дейінгі ұсталынатын бағалы	392
Пайыздар бойынша табыс	2392

3. 2001 жылдың 1 қаңтарында пайыздарды алуға келесідей проводка жүргізіледі

Ақша қаражаттары	2000
Алынуға тиіс пайыздар	2000

2000 жылдың 1 қаңтарындағы баланстық есеп беруінде “Балтимор” компаниясы “Асем” компаниясының облигацияларына салынған оның инвестицияларымен байланысты келесідей баптарды көрсетеді.

Баланстық есеп беру

Ағымдағы активтер	
Алынуға тиіс пайыздар	\$2000
Ұзақ мерзімді инвестициялар	
Жабылғанға дейінгі ұсталынатын бағалы қағаздар, амортизацияланған құны бойынша	\$48226

Табыстар мен шығыстар туралы есеп беру

Басқа да табыстар мен пайда	
Пайыздар бойынша табыс	\$4765

Сауда бағалы қағаздары шынайы құнымен бағаланады, кезең сайын қайта бағалау жүргізіледі және олардың нәтижесі таза табыста танылады.

Сауда бағалы қағаздары аз уақыт ішінде сату ойымен ұсталынады. Бұл бағалы қағаздарды иемдену кезеңі әдетте 3 айдан аз және мүмкіндігінше күндер немесе сағаттармен өлшенеді.

ҚЕХС сәйкес сауда бағалы қағаздары есепті кезең соңында шынайы құнына дейін түзетілуі тиіс. Құнның өзгеруі басқа да жалпы табыс емес, таза таза пайданың бөлігі ретінде көрсетіледі.

Мысалы, 2000 жылдың 31 желтоқсанында “Азимут” компаниясы сауда бағалы қағаздар қоржынының жалпы құны \$200000 екенін анықталады, олардың шынайы құны \$204520 құрайды. Қайта бағалаудан түскен пайда не береді \$4520 (204520 - 200000).

2000 жылдың 31 желтоқсанында құнның көбею есебіне арналған және иемденуден түскен пайданың шынайы құнына дейінгі бағалы қағаздарды түзетуге арналған түзету проводкасы жасалынады.

Сауда бағалы қағаздары 4520
Сауда бағалы қағаздарын қайта бағалаудан түскен табыс 4520

Сатылып жатқандары да есепте шынайы құны бойынша көрсетіледі, қайта бағалау акционерлік капиталдың бөлек компоненті - өткізілмеген пайда/шығын/ ретінде көрсетіледі.

Мысалы, "Грация" компаниясы 2000 жылдың 1 қаңтарында құны \$50000 болатын 3-жылдық 10%-дық пайыздары 1 шілде мен 1 қаңтарында төленетін облигациялар алды. Облигациялар \$52620 сатылады, бұл облигациялар бойынша сыйақылардың мөлшерін \$2620 және 8% нақты пайыздық ставкаға әкеледі.

Негізгі соманың ағымдағы құны $50000 * 0,7903(6\text{пер}, 4\%)$ 39515
Пайыздың ағымдағы құны $2500 * 5,2421(6,4\%)$ 13105
Облигацияның ағымдағы құны \$52620
Сыйақылар 50000-52620 \$2620

2000 жылдың 1 қаңтарындағы инвестицияны көрсету проводкасы келесідей:

Сатылуға бар бағалы қағаздар 52620
Ақша құралдары 52620

Сыйақылар 2000-2003 үш жыл аралығында әр кезеңде көрсетілетін пайыздық пайдаға өтелуі тиіс. Әр жылы есептен шығарылатын сыйақылар көлемін анықтау үшін амортизациялық кестені құраймыз.

Облигациялар бойынша пайыздық пайда мен сыйақылар амортизациясы – тиімді пайыздар әдісі.

1.2.-кесте. Сатып алынған 10% облигация 8%-дық табыспен бірге.

Мерзімі	Алынған ақша қаражаттары	Пайыздық пайда	Облигациялар бойынша жеңілдіктер	Облигацияның баланстық құны
1.1.00				
1.7.00	2000(1)	2105(2)	395(3)	\$52620
1.1.01	2500	2089	411	52225(4)
1.7.01	2500	2073	427	51814
1.1.02	2500	2055	445	51387
1.7.02	2500	2038	462	50942
1.1.03	2500	2020	480	50480
	\$15000	\$12380	\$2620	50000

(1) $50000 * 5\% = 2500$, вексель бойынша жылдық пайыздық ставка 10%, пайыздарды төлеу жылына 2 рет, онда $10\% / 2 = 5\%$

(2) Алдыңғы жылдың соңғы баланстық құны алынады және тиімді нарықтық ставкаға көбейтіледі $52620 * 4\% = \$2105$

(3) Сыйақылар амортизациясы = Алынған ақша қаражаттары – Пайыздық пайда $2500 - 2105 = \$395$

(4) Кезең соңындағы баланстық құны = Алдыңғы жылдың баланстық құны - Сыйақылар амортизациясы

$52620 - 395 = \$52225$

Есепте келесідей проводкалар жүргізіледі:

1.2000 жылдың 1 шілдесінде пайыздарды алу.

Ақша қаражаттары 2500
Сатуға бар бағалы қағаздар 395

Пайыздар бойынша табыс 2105

2. 2000 жылдың 31 желтоқсанында “Грация” компаниясы пайыздар бойынша табыстарды тану үшін келесідей проводкалар жасайды:

Алынуға тиіс пайыздар	2500
Сатуға бар бағалы қағаздар	411
Пайыздар бойынша табыс	2089

3. 2001 жылдық 1 қаңтарында пайыздарды алуға келесідей проводка жүргізіледі:

Ақша қаражаттары	2500
Алынуға тиіс пайыздар	2500

2000 жылы “Грация” компаниясы келесідей мөлшерде табыс таниды:

$2105 + 2089 = \$4194$

Егерде, 2000 жылдың аяғында облигацияның шынайы құны \$50000 құрайды. Баланстық күнмен салыстырамыз $51814 - 50000 = 1814$. “Грация” компаниясы иемденуден пайда болған өткерілмеген шығынды тануы тиіс.

2000 жылдың 31 желтоқсанында

Иемденуден пайда болған өткерілмеген шығын (Меншікті капитал) 1814

Сатуға бар бағалы қағаздардың шынайы құнын түзету 1814

Үлестік бағалы қағаздар - бұл иемдену үлесін көрсететін бар бағалы қағаздар, олар жәй, артықшылықты және басқа да акциялар болуы мүмкін. Бұдан басқа олардың келісілген не анықталған бағасы бойынша иемдену үлесін алуға не пайдалануға құқығы жатады, мысалы, варранттар, опциондар.

Сатып алынғаннан кейінгі инвестициялар есебі әдетте дәрежесімен анықталады, мұнда бір корпорация (инвестор) келесі бір корпорацияның (инвестицияланатын компания) жәй акцияларындағы үлестік қатысуын иемденеді. Бір корпорацияның екінші бір корпорацияның жәй акцияларындағы инвестициялары инвестор иемделген инвестицияланатын корпорацияның дауыс беру құқығымен бірге акцияның пайызымен сәйкес сыныпталуы мүмкін:

1. Иемденуі 20%-дан кем (шынайы күн әдісі) - инвестордың пассивті үлесі бар.
2. Иемденуі 20%-50% аралығында (үлестік қатысу әдісі) - инвестордың әжептеуір салмағы бар.
3. Иемденуі 50%-дан жоғары (консолидацияланған есеп беру) - инвестордың бақылау пакеті бар.

Осы нұсқаларды мысал ретінде көрсетейік.

1. Иемденуі 20%-дан кем. Үлестік бағалы қағаздар құны байынша есептелінеді. Кей жағдайда құнды анықтау қиын. Мысалы, үлестік бағалы қағаздар мүлікке не қызметке айырбасталып алынуы мүмкін, онда олар есепте қай құны бойынша дәл анықталатынына байланысты, осы мүліктің шынайы құны бойынша не бағалы қағаздың шынайы құны бойынша көрсетіледі.

Егер инвестордың үлестік қатысуы 20%-дан кем болса, онда инвестордың әсері инвестицияланатын компанияға өте аз не жоқ есебі. Мұндай жағдайда, егер нарықтық баға белгілі болса, онда инвестиция сатып алынған соң, шынайы күн әдісі бойынша бағаланады және көрсетіледі. Шынайы күн әдісі компаниядан үлестік бағалы қағаздарды сатуға бар нақты не сауда бағалы қағаздары ретінде сыныптамалауды талап етеді. Үлесте бағалы қағаздардың жабу мерзімі жоқ болғандықтан, олар жабылғанға дейін ұсталынатын болып сыныпталмайды.

“Рашен” компаниясы 2005 жылдың 15 қаңтарында үш компанияның жәй акцияларын алды, әр инвестицияның үлестік қамту мөлшері 20%-дан кем.

Компания “Сэм”	\$156000
Компания “Лала”	287300
Компания “Ритм”	<u>141200</u>

	584500
Бұл инвестициялар былай көрсетіледі:	
2005 жылдың 15 қаңтарында	
Сатуға бар бағалы қағаздар	584500
Ақша қаражаты	584500

2006 жылдың 6 желтоқсанында «Рашен» компаниясы «Лала» компаниясының жәй акцияларына салынған өзінің инвестициясынан ақшалай \$3100 сомада дивиденд алды. Дивидендтер келесідей тіркелінді:

2006 жылдың 6 желтоқсанында	
Ақша қаражаттары	3100
Дивидендтер бойынша табыс	3100

Жыл бойына барлық үш компания таза пайда тапты. Біздің мысалда компания тек 20% жәй акциясын иеленеді және инвестордың әсері инвестицияланатын компанияға өте аз, сондықтан инвестицияланатын компаниядан алынған табыс инвестордың инвестициядан алынған табысы болып танылмайды. Мұндай жағдайда шынайы құнмен есептеу әдісі қолданылады, бұған сәйкес инвестор тапқан табыс теек дивидендтер жарияланғаннан кейін соның мөлшерінде танылады.

Егер 2006 жылдың 31 желтоқсанындағы есепті кезеңнің соңында бағалы қағаздар пакетінің шынайы құны \$500000 құраса, онда бағалы қағаздардың құнын түзету керек $584500 - 500000 = \$84500$

2006 жылдың 31 желтоқсанында

<i>Иемденуден пайда болған өткерілмеген шығын (Меншікті капитал)</i>	84500
Сатуға арналған бағалы қағаздардың шынайы құнына дейін түзету	84500

«Рашен» компаниясы 2006 жылдың 10 қаңтарында «Сэм» компанияның барлық жәй акцияларын сатты, \$200000 көлемінде табыс алды

Ақша қаражаттары	200000
Сатуға бар бағалы қағаздар	156000
Акцияларды сатудан түскен табыс	44000

Құнның кез-келген өзгеруі таза табыстың бөлігі ретінде көрсетілгеннен басқа, сауда акционерлік қағаздарды көрсетуге арналған бухгалтерлік проводкалар сатуға бар үлестік бағалы қағаздардың құнына арналғанмен бірдей.

7.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабак мақсаты - инвестицияларды бағалау және оның есебіне сипаттама беру мен оны зерттеу

1. Пайда және зиян жөніндегі есеп және капитал.

Әдістемелік ұсыныстар: пайда мен зиян туралы есепке мысал есеп шығару және капитал есебіне корреспонденциялық жазбаларды қарастыру

7.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Қаржылық активтер дегеніміз не?
2. Қаржылық міндеттемелер дегеніміз не?
3. 39 ҚЕХС –на сәйкес қаржылық құрал қандай категорияға бөлінеді?
4. 39 ҚЕХС-да енгізілген жаңа қандай негізгі элементтерден тұрады?

Ұсынылған әдебиеттер

1. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.

2. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
3. ХҚЕС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
4. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006

8 тақырып. Шетелдік қызметтер мен шетелдік компаниялардың консолидацияланған қаржылық есебі. Шетел валютасы операцияларының есебі (ҚЕХС 21)

Негізгі түсініктер: Функционалды валюта. Шетелдік қызметке таза инвестиция. Ақшалай баптар. Шетел валютасындағы операцияларды функционалды валютада бейнелеу. Бастапқы тану. Кейінгі есепті мерзімдерге есеп беру. Бағамдық айырмашылықтарды тану. Функционалды валютаны ауыстыру.

8.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Шаруашылық субъектілер бойынша шетелдік валютасында жасалатын операцияларды бухгалтерлік есепте көрсету үшін ХБЕС ережелерін пайдаланады.

Шаруашылық субъектілердегі шетелдік валюталық операцияларына шетелдік валютада жасалатын мәмілелер жатады, олардың қатарына:

- шетелдік валютаға сатып алынған немесе сатылған мүліктер;
- шетелдік валютамен алынған немесе берілген несиелер (қарыздар);
- басқа да жолдармен алынған немесе валютаға сатылған активтер және т.б.

Шаруашылық субъектілердегі шетелдік валютадағы ақша қаражаттарын есептеу үшін Бухгалтерлік есептің Типтік шоттар жоспарының мынадай арнайы синтетикалық шоттарын қолданады: 1051 «Ел ішіндегі валюталық шоттағы ақшалар», 1052 «Шетелдегі валюталық шоттағы ақшалар», 1020 «Кассадағы шетелдік валюталар». Ал басқа активтері мен міндеттемелерін есептеу үшін мына шоттарға субшоттар ашылады: 1210 «Алынуға тиісті шоттар», 1250 «Есепті тұлғалармен есеп айырысу», 5020 «Төленбеген капитал», 3310 «Жабдықтаушылармен есеп айырысу», 3390 «Басқада кредиторлық қарыздар» т.б., демек, шетел валютасында жасалған операцияларын бөліп көрсету мүмкіндігі зор.

Бірақ ол операциялар бухгалтерлік есеп жазбасында тек теңгемен ғана көрсетіледі, яғни Қазақстан Республикасының Ұлттық банкісінің белгіленген бағамы бойынша қайта есептелінеді. Бірақ олар алғашқы құжаттарда (касса кітабында, кіріс және шығыс касса ордерлерінде, есеп регистрларында) номиналдық түрі бойынша көрсетілуі мүмкін.

Мысал. "Кай ойл - С" ЖШС 27 қаңтар 2009 ж. "Werbe" шетел кәсіпорнына жеткізіп берілетін (немесе әкелінетін) тауар үшін аванс ретінде ақша қаражатын аударған. Аударылған аванстың сомасы 3770 АҚШ долларын құраған. 27 қаңтар 2009 ж. ҚРҰБ бағамы бойынша 1 доллар 148,00 теңге тұрған. Олай болса, "Кай ойл - С" ЖШС-тің бухгалтерлік есеп регистрларында жалпы сомаға келесі жазба жазылады: 557960 теңгеге [(3770\$ x 148,00) немесе 3770\$] - 1611 шоты дебеттеледі де, 1051 шоты кредиттеледі.

Ақша қаражаты мен есептесулер (шетел валютасында алынған (берілген) дебиторлық және кредиторлық қарыздар, несиелер, арнайы қаржыландыру қаражаттарының қалдықтары) міндетті түрде, ҚРҰБ белгілеген бағамы бойынша ең соңғы есептік кезеңнің күніне қайта есептелуіне жатады.

Шетелдік валютаға алынған (қалыптасқан) негізгі құралдардың құны, аяқталмаған күрделі құрылыстар, тауарлы-материалдық құндылықтар, материалдық емес активтер, меншік капиталы одан әрі қайта бағалануға жатпайды.

Шетелдік валютаға алынған (қалыптасқан) меншік капиталы және аударылған активтер ҚРҰБ бағамы бойынша бағаланады және шетел валютасының өзгеруіне байланысты қайта есептеулер жүргізілмейді. Ондағы орын алған айырма бағамның айырмасы болып саналады. Сондықтан ондағы табыстың және шығыстың айырмасын ажырата білу керек. Ол үшін баға белгілеу агентігінің ақпараттарына сүйену керек ("Bloomberg" немесе "Reuters").

Мысал. 2008 жылы "Кай ойл - С" ЖШС берген өтініші бойынша, оған қызмет көрсететін «Альянс банк» 1000 АҚШ долларына теңгені ковертациялауға және 20000 Ресей рублін алған. ҚРҰБ бағамы: 1 долларға — 152 теңге; 1 Ресей рубліне — 4,8 теңге. Ал банкінің есеп айырысу бағамы бойынша: 1 доллар - 153 теңге; 1 ресей рублі - 4,5 теңге құраған.

Енді осы операциялар үшін шоттар корреспонденциясын жасаймыз.

Кесте 1

№	Шаруашылық операцияларының мазмұны	Сомасы, мың теңге	Шоттар корреспонденциясы	
			дебет	кредит
	Валютаны сатып алу			
1	Есеп айырысу шотынан ресейдің рублін алу үшін бөлінген қаражат (қызмет көрсететін банктің бағамы бойынша) 90000 теңге (20000 x 4,5)	90000	1280	1040
2	Валюталық шотқа ресейдің рублінде қаражаты аударылды (ҚРҰБ бағамы бойынша) 96000 теңге (20000 x 4,8)	96000	1051	1280
3	Оң бағамдық сомалық айырмасы табыс ретінде көрсетілген 6000 теңге (96000 - 90000)	6000	1280	6280
	Валютаны сату			
1	Конвертациялау кезінде валюталық шотынан есептен шығарылған қаражат (қызмет көрсетуші банктің бағамы бойынша) 153000 теңге (1000 x 153)	133000	1280	1051
2	Теңге түрінде есеп айырысу шотына аударылған қаражат (ҚРҰБ бағамы бойынша) 152000 теңге (1000 x 152)	132000	1040	1280
3	Теріс бағамдық айырмасынан алынған сомасы шығыс ретінде көрсетілді	1000	7470	1040

Бағамдық айырма бухгалтерлік есепте және есеп беруде келесі тәртіп бойынша көрініс табады (танылады):

- шетел валютасында көрсетілген дебиторлық және кредиторлық қарыздарды өтеумен байланысты, операциялары бойынша жасалған ҚРҰБ есептесу күніндегі бағам, бухгалтерлік есепте көрсетілген қарыздың бағамынан ерекшеленетін болса;
- әрбір есептік күнге шетелдік валютадағы ақша қаражатының қалдық құнын (ақша қаражаттарын қоса алғанда) қайта бағалаумен байланысты операциялар бойынша және әрбір операцияның алдында осы шоттардағы қаражаттардың қозғалысы бойынша айырмашылығы болса.

Төменде бағам айырмасының өте жиі кездесетін жағдайлары келтірілген:

- тауарларды және басқа да мүліктерді импорттау кезінде тауарды кедендік рәсімдеу күніндегі теңгенің нақты эквиваленттік құнымен және сол үшін аударылған ақша қаражатының күні арасындағы пайда болған айырма (жабдықтаушылармен есеп айырысу кредиторлық қарыздардың төмендеуі немесе қайта бағалануы немесе дебиторлық қарыздың берілген аванстары бойынша);
- көрсетілетін қызметтің импортталуы кезінде — осы қызметтің нақты тұтынған кезіндегісімен және соған аударылған ақша қаражатының күні арасында пайда болған айырма;
- экспортталған операциялардың кезінде ;

- экспортталатын тауарды кедендік рәсімдеу күніндегі теңгенің нақты эквиваленттік құны мен және соған аударылған ақша қаражатының күні арасындағы пайда болған айырма;
- дебиторлық және кредиторлық қарыздардың пайда болуы мен олардың өтелу күнінің арасындағы болған айырма;
- валюталық қаражаттар бойынша қарызы бар болған жағдайда, яғни несиелік мекемелерден немесе басқа да қарыз берушілерден алынған қарызды теңгелік тұрғысынан бағалаған кезде пайда болады.

Бағамдық айырманың пайда болу кезеңінен бастап қарыздың өтелу кезеңіне дейін есептеу арқылы анықталуы керек.

Бухгалтерлік есепте, оның ішінде есеп беру кезінде бағамдық айырма көрініс табады, оған оның пайда болу күні мен қаржылық есеп беруді жасаған күнінің арасындағы айырма жатады. Бағамдық айырма не табыстың (оң болса), не шығыстың (теріс болса) құрамына жатқызылады, кәсіпорындағы-де олар мынадай арнайы синтетикалық шоттарда көрініс табады:

- 6250 - "Бағамдық айырмадан алынған табыс";
- 7430 - "Бағамдық айырмадан алынған шығыс".

Мысалы. "Кай ойл - С" ЖШС-ның қаржылық есебінде тауар үшін 3500 АҚШ долларында дебиторлық қарызы көрсетілген, осы аталған қарыз 27 қаңтар 2009 жылы пайда болған, ол кезде 1 доллардың бағамы 151 теңгеге тең болатын.

"Кай ойл - С" ЖШС, 2 ақпан 2009 жылы "СюбаL" компаниясы 3000 АҚШ долларға тауар алған; осы операцияның жасалған күні ҚРҰБ валюталық бағамы 1 доллар үшін 151,20 теңге құраған. Осыдан басқа операциялар жасалған жоқ, ал 2009 жылдың 28 ақпанында "СюбаL" компаниясының дебиторлық қарызы 500 АҚШ долларын құраған.

Есеп беру күніне, яғни 31 қаңтар 2009 ж. (ҚРҰБ валюталық бағамы 1 доллар үшін 151,30 теңге) және 28 ақпан 2009 ж. (ҚРҰБ валюталық бағамы 1 доллар үшін 151,40 теңге).

Осы процестегі операцияларды көрсету үшін кәсіпорынның бухгалтерлік есебінде келесі жазбалар жазылған.

Кесте 2

№	Шаруашылық операциялардың мазмұны	Сомасы тенге	Шоттар корреспонденциясы	
			дебет	кредит
1	Есеп беру күні бойынша дебиторлық қарыздың қайта бағаланған сомасы көрсетілді 31.01.09 ж.- 1050 теңге (3500x151,3 - 3500x151)	1050	1611	6250
2	Келіп түскен тауар кірістелді (кедендік рәсімделген күніне ҚРҰБ бағамы бойынша есептелінді) - 453600 теңге (3000x151,2)	453600	1330	3310
3	Тауарды кірістеу кезінде болған бағамдық айырмасы көрсетілді – 300 теңге (3000x151,3-3000x151,2)	300	7430	1611
4	Есеп беру күніне дебиторлық қарыздың қайта бағаланған сомасы көрсетілді 28.02.09 ж. (500x151,4 - 500x151,3)	50	1611	6250

Сонымен, "Кай ойл - С" ЖШС 2009 жылдың 28 ақпанындағы балансында "СюбаL" компаниясының дебиторлық қарызы 75700 теңге (528500 + 1050 - 453600 - 300 + 50) құраған. Бағамдық айырмадан пайда болатын жоғалтудан қорғаудың бір тәсілі — хеджирлеу болып табылады, ал ол бағамдық жоғалту тәуекелділігін сақтандырудың бір түрі болып келеді.

Хеджерлеу - шығындардан сақтану немесе қорғану - шетелдік валютамен мәлімелер бойынша есеп айырысу уақытында болуға тиісті немесе талап етілетін валюталық есеп

беруде соманы белгілеу мақсатында жүзеге асатын мәлімелер.

Хеджерлеудің үш түрі бар: болашақтағы тапсырысқа хедж; жүкқұжат бойынша хедж; алыпсатарлық хедж.

Хеджерлеу есебі «Қаржылық құралдар: мойындау және бағалау» 39 қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттарымен реттеледі.

Осы құжатқа сәйкес бухгалтерлік есепті хеджерлеу олардың әділ бағасын өзгерту хеджерленетін баптың ақша қаражатының ағынын немесе әділ бағасын өзгертуді толығымен немесе жарым-жартылай өтелуі үшін осылайша хеджерлеуді бір немесе бірнеше құралдарын пайдалануын білдіреді.

Әділ баға, құн – тәуелсіз тараптардың мұндай операцияларды жасауға ниеттеген, хабарландырылғандар арасындағы актив ауыстырылатын немесе міндеттеме өтелетін сома.

Хеджерленетін бап - актив, -міндеттеме, тұрақты міндеттеме немесе күтілетін болашақ мәміле, ол:

а) кәсіпорынды әділ баға, құнды өзгерту немесе болашақтағы ақша ағынын өзгерту тәуекеліне әкеледі;

немесе

ә) хеджерлеуде есеп мақсаттары үшін хеджирлеуші ретінде белгіленген. Хеджерлеудегі есеп мақсаттары үшін хеджерлеу құралдары - белгілі бір туынды құрал немесе (шектеулі жағдайларда) басқа қаржылық актив немесе міндеттеме, әділ бағаның өзгеруі немесе белгілі бір хеджирленетін баптың ақшалай қаражат ағыны өтейді деп күтілетін әділ құн немесе ақшалай қаражат ағыны (түсімі). Туынды емес қаржылық активтер немесе міндеттемелер валюта бағамы өзгеруі тәуекелік хеджерлейтін болса, хеджерлеудегі есеп мақсаты үшін хеджерлеу құралы ретінде белгіленуі мүмкін.

Хеджерлеудегі есепте хеджерлеу құралының әділ бағасындағы және сәйкес хеджерленетін баптың өзара есептелетін нәтижелері мойындалады.

Хеджерлеу қатынастарының үш түрі бар:

а) әділ құнды хеджерлеу: актив (міндеттемелер) балансында мойындалғанан әділ бағадағы өзгерістерден болған шығындарды немесе мұндай активтің (міндеттеменің) нақты тәуекелге жататын және есепті кезеңнің таза пайдасына ықпал ететін белгілі бір бөлігін хеджерлеу;

ә) ақша ағындарын хеджерлеу: баланста мойындалған активке немесе міндеттемеге (мысалы, өзгермелі проценттік көрсеткіштері бар міндеттемелердің барлығын немесе кейбір болашақ проценттерін төлемдерді хеджерлеу) немесе күтілетін мәмілеге (мысалы, күтілетін сатып алу мен сатуды хеджерлеу) байланысты нақты тәуекелге қатысты ақшалай ағынның өзгерістерінен болған шығындарды хеджерлеу, сондай-ақ, таза пайда немесе есепті кезеңнің шығынына ықпал етеді. Кәсіпорынның (қаржылық есеп беруде қолданатын валюталық есепте көрсетілген кесімді баға бойынша активті сатып алу немесе сатуға арналған тұрақты келісім балансында мойындалмаған хеджерлеу *әділ* баға өзгеруінің тәуекеліне қарамастан ақшалай ағынды хеджерлеу ретінде саналады.

б) таза инвестицияларды шетелдік кәсіпорынға хеджерлеу «Валюталық бағам өзгерістерінің ықпалы» КЕХС 21-ге сәйкес).

Хеджерлеу барлығы - мынандай шарттар орындалғанда ғана әділ бағаны хеджерлеуде арнайы есепті қолдана алады:

а) Хеджерлеу қатынастары басталысымен кәсіпорынның тәуекелділікті басқару аумағындағы міндеттерімен хеджерлеуді жүзеге асыру стратегиясы ресми құжаттамада баяндалады. Бұл құжаттамада хеджерлеу құралын, оған байланысты хеджерленетін топ немесе мәміле, хеджерленетін тәуекелдің сипатын анықтаған жөн. Сондай-ақ кәсіпорын хеджерлеу құралы тиімділігін тікелей хеджерленетін баптың әділ бағасын өзгерту хеджерленуші тәуекеліне байланысты немесе хеджерленетін мәміленің ақшалай ағымынан болатын шығынның азаюына орай қалайша бағалайтын анықтау керек.

ә) Хеджерлеу әділ бағаны өзгерту тәуекелі хеджерленуіне байланысты өзара есепке алуды немесе хеджерлеудің осы нақты қатынасы үшін әуел баста қисындасқан тәуекелді басқару стратегиясына сәйкес ақшалай ағынды қамтамасыз ететін өте ұтымды құрал болып шығады

деп күтілуде.

б) Ақшалай ағынды (түсімді) хеджерлегенде таза пайда немесе шығынның түпкілікті қорытындысына әсер ететін ақшалай ағынның өзгерту тәуекелі ілесуі тиісті күтілетін мәмілені хеджерлеуге жататын атқарудың үлкен ықтималдығы қажет.

в) Хеджерлеудің тиімділігін күмәнсіз сенімділіктің жеткілікті деңгейімен бағалауға болады, яғни әділ құнды күмәнсіз сеніммен анықтауға немесе хеджерленетін баптың ақшалай түсімін бағалауға, сондай-ақ хеджерлеу құралының әділ құнын бағалауға болады.

г) Хеджерлеуді бағлау үнемі өткізілсе, нәтижесінде оның барлық есепті кезеңінде тиімділігі жоғары екендігі анықтайды.

Егер есепті кезең ішінде әділ құнды хеджерлеу жоғарыда аталған шоттарды қанағаттандырса, ол былайша ескерілуі қажет:

а) Әділ құн бойынша хеджерлеу құралын қайта бағалаудан болған табыс немесе шығынды бірден таза пайдаға немесе шығынға жатқызған жөн.

ә) Хеджерленетін баптың баланстық құралын хеджерленетін бап бойынша табыс немесе шығынның хеджерленетін тәуекеліне жатқызылғанын есептеп, түзету қажет оларды таза пайдаға немесе шығынға бірден қосу керек. Бұл ереже хеджерленетін бапты бағалау әділ құнды бойынша жүргізілген, ал әділ құнды өзгертулер капитал шотында тікелей танылатын жағдайда да қолданыста болады. Хеджерленетін бапты бағалау нақты шығындар бойынша жүргізілген жағдайда да осылай болады

8.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақ мақсаты- валюталық бағамдар өзгерісінің әсері мен шетелдік қызметтер сипаттама беру мен оны зерттеу

1. Шетел валютасындағы операцияларды функционалды валютада бейнелеу.

Әдістемелік ұсыныстар: Шетел валютасындағы операцияларды функционалды валютада бейнелеуге есептер шығару

8.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Шетелдік қызметтер мен шетелдік компаниялардың консолидацияланған қаржылық есебі қалай жүргізіледі?

2. Шетел валютасы операцияларының есебі (ҚЕХС 21) қалай жүргізіледі?

Ұсынылған әдебиеттер

1. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.

2. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.

3. ХҚЕС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.

4. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006

9 тақырып. Табысқа салық (ҚЕХС 12)

Негізгі түсініктемелер: Салық базасы. Ағымдағы салық міндеттемелері және ағымдағы салық активтерін тану. Салық салынатын уақытша айырмашылықтар. Кәсіпорындарды біріктіру. Әділетті құн бойынша есептелетін активтер. Іскерлік бедел. Шегерілетін уақытша айырмашылықтар. Кері іскерлік бедел. Активті немесе міндеттемені астапқы тану.

9.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Кәсіпорын қаржы есептемесінің 12 «Пайдаға салынатын салық» атты халықаралық стандарттың негізгі ережесіне сәйкес аяқталған операциялардың салыққа қатысты салдарын осы оқиғаның өзін қалай ескеретін болса, тура солай ескеруі керек.

12 «Пайдаға салынатын салық» атты халықаралық стандарттық мақсаты - есептік кезеңде аяқталған барлық операциялардың ағымдағы және келешектегі салық тиімділігін тану болып

табылады.

Есептік кезең бойынша шаруашылық жүргізуші субъектілердің қызмет нәтижелері мен есептік кезең бойынша аяқталған операциялардың салыққа қатысты салдары туралы мәліметтердің қажеттілігі мерзімі ұзартылған салық төлемдерінің әдістемесін қолдануды талап етеді.

12 «Пайдаға салынатын салық» ҚЕХС-ның ескі нұсқасы бойынша салықтық тиімділігі есептік кезеңдегі жұмсалған шығыстар мен еңбекпен келген табыстың құрамында танылған операциялар бойынша ғана анықталатын.

Жұмсалған шығыстар мен еңбекпен келген табысты танудың ережесі қаржы есептемесінде және салық салуда әр түрлі болғандықтан кірістер мен шығыстар туралы есеп беруде көрініс табатын салық салынғанға дейінгі есептік табыс пен декларация бойынша салық салынатын табыс арасындағы тұрақты және уақытша айырмашылықтар анықталады.

Әрі осыған орай уақытша айырмашылыққа тән салық әсерінің есеп айырысуы жүргізіледі. Бұл жағдайда уақытша айырмашылық қаржы есептемесі мен салық салу мақсаты үшін бір мезгілде жұмсалған шығыстар мен еңбекпен келген табыстардың танылмайтыны секілді факторлардан туындайды.

Әрі мерзімі ұзартылған табыс салығы салық заңының талаптарына сәйкес қалыптасатын салық салынатын табыстың шамасы мен стандарты бойынша анықталатын салық салынғанға дейінгі таза табыстың арасындағы уақытша айырмашылықтың салық әсерінің шамасын бейнелейді.

Уақытша айырмашылық қаржы есептемесінің мақсаты үшін кірістер мен шығыстардың жекелеген баптары танылатын есептік кезеңнің осы баптардың салық салудың мақсаты үшін танылатын есептік кезеңмен сәйкеспеуі нәтижесінде пайда болады.

Мәселен, жұмсалған шығыстардың бір бөлігі ағымдағы есептік кезеңдегі салық салынатын табысты анықтау барысында бухгалтерлік есепте толық шегеруге жатқызылмайды.

Алайда, келешекте бухгалтерлік есептегі жұмсалған шығыстар салықтық есепте шегеріледі, бұл арадағы айырмашылық тек тану уақытында ғана болып тұр. Сондықтан да бюджетке тиісті ағымдағы салық міндеттемесінің шамасы салық салынатын табыстың сомасына қарай анықталатын фактіге қарамастан табыс салығы бойынша шығыстарды анықтауда есептік кезеңдегі жұмсалған шығыстар мен еңбекпен келген табыстардың барлық сомасының салықтық әсерін анықтап алу қажет.

Әрі-беріден соң ағымдағы есептік кезеңде аяқталған операциялардың бәрі бірдей кірістер мен шығыстар есебінің транзиттік баптарын өзгерте бермейді. Аванспен алынған табыс немесе аванспен төленген шығыс секілді операцияларда және ағымдағы есептік кезеңде баланс шоттарында өзгеріске әкелетін, ал келешекте кірістер мен шығыстар құрамында танылатын басқа да операциялар бар. 12 ҚЕХС-тың жаңа нұсқасының талаптарына сәйкес табыс салығы бойынша ағымдағы шығыстарды, сондай-ақ мерзімі ұзартылған шығыстарды да анықтау қажет.

Табыс салығы бойынша ағымдағы шығыстар салық заңының ережесіне сәйкес салық есебінің ережесі бойынша анықталатын салық салынатын табыстың сомасына қарай есептеледі.

Ал, табыс салығы бойынша мерзімі ұзартылған шығыстар құндарының өтелуі немесе орны толтырылуы келешекте салықтың салдарға әкеп соқтыратын активтер мен міндеттемелердің баланстық баптарының шамасына қарай анықталады. Алайда, сыртқы пайдаланушыға ағымдағы есептік кезеңде аяқталған барлық операциялардың келешектегі салықтың салдары туралы ақпарат маңызды, өйткені келешекте актив құндарының орнын толтыру немесе міндеттемелерді өтеу шаруашылық жүргізуші субъектілердің қаржы нәтижелеріне өз әсерін тигізеді және осыған орай табыс салығы бойынша шығыстарға да әсер етпек.

Кірістер мен шығыстар (пайда мен залал) туралы есеп беруде танылған операциялардың салықтың салдары табыс салығының ағымдағы шығыстар бабы бойынша кірістер мен шығыстар (пайда мен залал) туралы есеп беруде көрініс табуы керек. Бухгалтерлік баланста тікелей танылған операцияларды салықтық салдары мерзімі ұзартылған салық талабының немесе мерзімі ұзартылған салық міндеттемесінің бабы бойынша бухгалтерлік баланста тікелей көрініс табуы қажет.

Осыған орай, стандарт қаржы есептемесінде операциялар мен оқиғалардың танылуы мен

көрініс табуы бойынша талаптарды ғана анықтап қоймай, сонымен бірге осы операциялар мен оқиғалардың салықтық салдарын да анықтап береді. Есеп беруде операциялар мен оқиғалардың салықтық салдары қандай жолмен және қандай формада танылып, көрініс табуы қажет дейтін сұрақ туады.

Егер операциялар мен оқиғалар кірістер мен шығыстар (пайда мен запал) туралы есеп беруде танылып, бейнеленетін болса, онда осы операциялардың салықтық салдары да табыс салығы бойынша шығыстар формасында кірістер мен шығыстар туралы есеп беруде танылуы қажет.

Егер операциялар мен оқиғалар бухгалтерлік баланста танылып, көрініс табатын болса, онда олардың салықтық салдары да бухгалтерлік баланста танылып, көрініс табуы қажет. Бірақ қандай формада?

Мерзімі ұзартылған салық активтері мен мерзімі ұзартылған салық міндеттемелерінің формасында болуы тиіс. Стандартқа салық активтері мен салық міндеттемелері, активтердің салық базасы және міндеттемелердің салық базасы деген ұғымдар енгізілген.

Қандай мақсатпен енгізілді? Кірістер мен шығыстар туралы есеп беруде алынған табыстар мен жұмсалған шығыстарды танумен қатар бір мезгілде осы операциялардың салықтық салдары табыс салығы бойынша есептелген шығыстар түрінде танылуы керек.

Әрі осыған орай, егер операциялар мен оқиғалар бухгалтерлік баланстағы активтердің немесе міндеттемелердің құрамында көрініс табатын болса, осы операциялар мен мәмілелердің салықтық салдары да мерзімі ұзартылған салық активтері мен мерзімі ұзартылған салық міндеттемелері түрінде бухгалтерлік баланста көрініс табуы тиіс. Стандарттық мақсаты – пайдаға (корпорациялық табыс салығына) салынатын салықтың есеп ретінде анықтау болып табылады.

Стандарт қаржы есептемесінде ағымдағы тану және бейнелеу бойынша талаптарды ғана анықтап қоймай, сонымен бірге келешекте активтердің (міндеттемелердің) баланстық құнын өтеудің нәтижесінде пайда болатын болашақтағы салықтық салдарын да анықтап береді.

Келешекте салықтық салдары болатын активтер мен міндеттемелер - бұл келешекте кәсіпорын алуы тиіс әрі *салық салынатын табысты анықтауда қосылуы* тиіс, болжалды арттырылуы немесе кемітілуі уақыттан тыс (уақытпен санаспай) мерзімі ұзартылған экономикалық пайда. Келешекте салықтық салдары болмайтын активтер мен міндеттемелер - бұл болашақта кәсіпорын алуы тиіс, алайда *салық салынатын табысты анықтауда қосылмайтын*, болжалды арттырылуы немесе кемітілуі уақыттан тыс (уақытпен санаспай) мерзімі ұзартылған экономикалық пайда.

Әрі осыған орай, бухгалтерлік және салық есептерінде операцияның салықтық салдарын уақыттан тыс танудың рет-тәртібі айрықшалап көрсетіледі. Нәтижесінде активтер мен міндеттемелерге бекітілген экономикалық пайда жүзеге асады.

Қаржы есептемесінде (бухгалтерлік баланста) ескерілген активтер мен міндеттемелер келешектегі қаржы есептемесінде (пайда мен залал туралы есеп беруде) танылуы тиіс мерзімі ұзартылған экономикалық пайданы білдіреді.

Осыған орай, бухгалтерлік баланстың (активтер мен міндеттемелер) осы баптарының кірістер мен шығыстар (табыс пен залал) туралы есеп берудің құрамында танылу ретіне қарай бухгалтерлік есепте және салықтық есепте уақытша айырмашылық пайда болады.

Нақты стандарттың мақсаты мынада: қаржы есептемесін (бухгалтерлік балансты) жасау барысында бухгалтерлік есепте танудың рет-тәртібін анықтау әрі активтердің баланстық құнының орнын толтыру немесе міндеттемелердің баланстық құнын өтеу нәтижесінде келешектегі болжалды салық әсерін бейнелейтін мерзімі ұзартылған салық активтерін және мерзімі ұзартылған салық міндеттемелерін жеке баланс баптары ретінде көрсету.

Әрбір есептік кезеңде қаржы есептемесінде мерзімі ұзартылға активтерді және мерзімі ұзартылған міндеттемелерді бухгалтерлік баланстың құрамында көрсету қажет.

Бұл сыртқы пайдаланушының келешекте активтердің (міндеттемелердің) баланстық құнын орны толтырылуы (өтелуі) нәтижесінде пайда болатын болашақтағы салық әсерінің сомасы қандай болатынын анықтай алуы үшін қажет.

Яғни, активтердің (міндеттемелердің) баланстық құндарының орнын толтыру (өтеу) нәтижесінде болжанатын корпорациялық табыс салығы бойынша бюджетпен есеп айырысуға келешектегі жиынтық әсері қандай?

Әрі-беріден соң активтер - бұл келешекте экономикалық пайда беретін ресурстарды, ал бүгінгі таңда бухгалтерлік баланста капиталдандырылған шығындарды білдіретіндіктен,

осыған орай пайдаланушының мынаны білгені дұрыс: бухгалтерлік баланстық активтер құрамында капиталдандырылған шығыстардың қандай бөлігінің орны толтырылды, яғни қандай бөлігі есептік (бухгалтерлік) және салық салынатын табысты анықтауда танылды?

Ал, капиталдандырылған шығынның қай бөлігінің келешекте бухгалтерлік баланстық активтер құрамында салық салынатын табысты анықтау барысында орны толтырылады?

Міндеттемелер - бұл өтелуі келешектегі экономикалық пайданы қамтитын ресурстарды кемітуге әкеп соқтыратын берешек болғандықтан, сыртқы пайдаланушы капиталдандырылғанның қай бөлігі кірістердің міндеттемелер бөлігінде өтелетін, яғни салық салынатын табысты анықтау барысында танылатынын білгені дұрыс?

Кірістер мен шығыстар туралы есеп беруде көрініс таппаған, алайда бухгалтерлік баланстық жеке баптары ретінде танылған операциялардың салықтық салдарын анықтау мақсатында активтердің салық базасы және міндеттемелердің салық базасы секілді категориялар енгізілген.

Алдында айтылып кеткендей, 12 «Пайдаға салынатын салық» атты халықаралық стандартқа «Актив пен міндеттеменің салық базасы» ұғымы енген.

Активтің немесе міндеттеменің салық базасы - бұл салық салудың мақсаты үшін активті немесе міндеттемені ескеретін сома.

Бұрын салық салудың мақсаты тұрғысынан актив немесе міндеттеме ескерілмеген болатын әрі талданбай келді.

Осыған орай, бухгалтерлік баланста көрініс тапқан актив сомасы келешектегі салықтың салдарды есептеу барысында осы активтің салықтың базасы тұрғысынан талдануы керек.

Ескерілген активтің бұл шамасы одан ары салық салудың базасына қызмет етеді, дәлірек айтқанда, салық салынатын табыстың сомасына әсерін тигізеді.

Активтің салық базасы - бұл кәсіпорын активтің баланстың құнының орнын толтырғаннан кейін ғана алатын, кез келген салық салынатын экономикалық пайдадан салық салу мақсатында шегерілетін шама.

Егер бұл экономикалық пайдаларға салық салынбайтын болса, онда активтің салық базасы оның баланстық құнына теңеседі. Яғни, бұл болашақта салық салынатын табыс сомасын кемітуі ықтимал активтердің бухгалтерлік балансында ескерілетін шама. Бұл салық салынатын табысты анықтау барысында шегеруге жататын активтің құны.

Жекелеген активтердің құнын есептен шығарудың реттәртібі мен бухгалтерлік есепте шығын ретінде және салық салу мақсаты үшін шегерілетін шегерім ретінде тиісті танудың тізбектілігі бірдей емес, салықтың әсерді уақытша айырмашылықтан анықтауға болады.

Міндеттеменің салық базасының баланстық құны алдағы кезеңде осы міндеттемеге қатысты салық салудың мақсаты үшін шегерілетін кез келген соманың шегеріміне теңеседі.

Аванспен алынған түсім жағдайында пайда болған міндеттеменің салық базасының баланстық құны алдағы кезеңде салық салынбайтын кез келген түсім сомасының шегеріміне теңеседі.

Яғни, бұл міндеттеменің бухгалтерлік балансында ескерілген, осы міндеттемеге қатысты салық салудың мақсаты үшін шегерілетін шама.

12 «Пайдаға салынатын салық» атты қаржы есептемесінің халықаралық стандартында мынадай анықтамалар келтірілген:

Бухгалтерлік пайда - бұл салық төлеу бойынша шығыстарды шегергенге дейінгі кезең аралығындағы таза пайда немесе залал.

Салық салынатын пайда (салықтық залал) - бұл пайдаға салық төлеуге (орнын толтыруға) қатысты салық органдары белгілеген ережеге сәйкес анықталатын, кезең ішіндегі пайда (залал) сомасы.

Салық төлеу бойынша шығыстар - бұл ағымдағы және кейінге қалдырылған салыққа қатысты кезең ішіндегі таза пайданың немесе залалдың есебіне (есеп айырысуына) қосылған жиынтық шама.

Ағымдағы салықтар - бұл кезең ішіндегі салық салынатын пайдаға (салық салу барысында ескерілетін залалға) қатысты төлемге (орнын толтыруға) арналған пайдаға салынатын салықтың сомасы.

Кейінге қалдырылған салық міндеттемелері - бұл салық салынатын уақытша айырмашылықпен байланысты алдағы кезеңде төлеуге жататын пайдаға салынатын салық сомасы.

Кейінге қалдырылған салық талабы - бұл алдағы кезеңде мыналарға:

- а) шегерілген уақытша айырмашылыққа;
- ә) салықтық залалға қабылданбай, алдағы кезеңге ауыстырылғандарға;
- б) салық кредитіне пайдаланылмай, алдағы кезеңге ауыстырылғандарға байланысты алдағы кезеңде орны толтырылатын пайдаға салынатын салық сомасы.

Уақытша айырмашылықтар - бұл активтің немесе міндеттеменің баланстық құны мен олардың салық базасы арасындағы айырмашылық.

Уақытша айырмашылық мыналар болуы мүмкін:

- а) активтің немесе міндеттеменің баланстық құныны орны толтырылатын немесе өтелетін алдағы кезеңдердің салық салынатын пайдасын (салықтық залалын) анықтау барысында салық салынатын соманың пайда болуына (желетін, уақытша айырма жататын *салық салынатындар*; немесе
- (ә) тиісті активтің немесе міндеттеменің баланстық құнының орны толтырылатын немесе өтелетін алдағы кезеңдердің салық салынатын пайдасын (салық салуда ескерілетін залалын) анықтау барысындағы шегерімге жатқызылатын уақытша айырмашылық - *шегерілетіндер*.

Активтің немесе міндеттеменің салық базасы - бұл салық салу мақсаты үшін активке немесе міндеттемеге берілетін шама.

Активтің салық базасы - бұл компания активтің баланстық құнының орнын толтырғаннан кейін ғана алатын кез келген салық салынатын пайдаға салық салу мақсатында шегерілетін сома. Шаруашылық жүргізуші субъектілер аяқтаған барлық операциялар кірістер мен шығыстар туралы есеп берудің не баланстың шоттарында, не транзиттік шоттарында бухгалтерлік есепте көрініс табуы тиіс.

Аяқталған операциялардың бір бөлігі есептік кезеңнің еңбекпен келген табыстарының немесе жұмсалған шығыстарының құрамында танылмай, баланстың баптардың құрамында капиталдандырылған болса, онда келешекте баланстық баптар құнының орнын толтыру алдағы кезеңдердің қаржы нәтижелеріне әсер етеді.

Әрі 12 «Пайдаға салынатын салық» халықаралық стандартына сәйкес салық әсері транзиттік шотта көрініс табатын және баланстық шотта да өзгеріс тудыратын операция бойынша танылуы керек.

Халықаралық стандарттарды, оның ішінде 12 «Пайдаға салынатын салық» халықаралық стандартын нақты іс жүзіне асыру мақсатында активтер мен міндеттемені, біздің ойымызша, екі категорияда шектеу қажет:

- Келешекте салықтық салдары болатын активтер мен міндеттемелер;
- Келешекте салықтық салдары болмайтын активтер мен міндеттемелер.
- Келешекте салықтық салдары болатын активтер мен міндеттемелер - бұл танылу мерзімі уақыттан тыс (уақытпен санаспай) ұзартылған, ағымдағы есептік кезеңнің баланстық баптарында капиталдандыруға жататын кірістер мен шығыстар. Аяқталған операциялардың келешектегі салық әсерін тану мақсаты үшін активтерді, біздің ойымызша, мына категориялар бойынша топтастыру керек:
- Капиталдандырылған шығындар (Мерзімі ұзартылған шығыстар);
- Есептелген табыстар (Алу шоты бойынша сауда-саттық дебиторлық, берешегі);
- Басқадай дебиторлық берешек;
- Қаржы активтері.

Активтер - бұл құнының орнын толтыру келешекте табыс әкелетін және кірістер мен шығыстардың арақатынасына принципінә сәйкес еңбекпен келген табысты танытын есептік кезеңдегі есептелген (алынған) табыстарға қарсы шығыстар құрамында танылуға жататын, ағымдағы немесе өткендегі есептік кезеңде жұмсалған, капиталдандырылған шығындар.

Сондай-ақ – бұл келешекте алынуы көзделген, алайда жұмсалған шығыстарға қарсы ағымдағы есептік кезеңде танытуға жататын есептелген табыстар.

Алдыңғы екі категориядағы активтер келешекте салықтық салдары болатын активтерге, ал үшінші және төртіншісі - келешекте салықтық салдары болмайтын активтерге жатады.

Келешекте салықтық салдары болатын активтер мен міндеттемелер - бұл танылу мерзімі уақыттан тыс (уақытпен санаспай) ұзартылған, сол себепті де баланстық баптардың пайда болуына әкеп соқтырған кірістер мен шығыстар.

Міндеттемелерді: біздің ойымызша мынадай категорияларда шектеу керек:

- Капиталдандырылған табыс (Мерзімі ұзартылған табыс);

- Есептелген табыс (Есептелген шығыстар бойынша міндеттемелер);
- Басқадай кредиторлық берешек;
- Қаржы міндеттемелері.

Міндеттемелер - бұл құнының өтелуі келешекте активтерді істен шығаратын және кірістер мен шығыстардың арақатынас принципіне сәйкес есептелген (алынған) табыстарға қарсы ағымдағы есептік кезеңде танылуға жататын есептелген шығыстар.

Сондай-ақ – бұл операция мен мәміле бойынша жұмсалған шығыстарды танитын есептік кезеңнің табыс құрамында болашақта да танылуға жататын ағымдағы немесе өткендегі есептік кезеңде алынған, капиталдандырылған табыстар.

Міндеттеменің алғашқы екі категориясы келешекте салықтық салдары болатын міндеттемеге, ал үшіншісі және төртіншісі - келешекте салықтық салдары болмайтын міндеттемеге жатады.

Капиталдандырылған шығын бөлігіндегі активтер және мерзімі ұзартылған табыстар салық салу мен қаржы есептемесінің мақсаттары үшін жұмсалған шығыстар мен еңбекпен келген табысты тану уақытындағы айырмашылықтың нәтижесінде пайда болатын уақытша айырмашылықтың салық әсерімен бірге бір мезгілде бухгалтерлік баланста көрсетілуі тиіс.

Бухгалтерлік баланстың активтер құрамындағы капиталдандырылған шығын мен мерзімі ұзартылған табыс бойынша салық әсері «мерзімі ұзартылған табыс салығы» бабы бойынша бухгалтерлік баланста да көрініс табуы қажет.

Шаруашылық жүргізуші субъектілер аяқталған барлық операциялар мен мәмілелер кірістер мен шығыстар (пайда мен залал) туралы есеп беруді және бухгалтерлік балансты өзгертудің мына тұрпаттарының көмегімен олардың есеп объектілеріне әсер ететін сипаты бойынша бухгалтерлік баланста сипатталуы және тіркелуі керек:

- Плюс активтер, минус активтер (+ А - А);
- Плюс пассивтер, минус пассивтер (+ П - П);
- Плюс активтер, плюс пассивтер (+ А + П);
- Минус активтер, минус пассивтер (- А, - П);
- Плюс активтер, плюс табыс (+ А + Т);
- Плюс шығыстар, активтер минус (+ Ш - А);
- Плюс шығыстар, плюс міндеттеме (+ Ш + М);
- Плюс табыс, минус міндеттеме (+ Т - М).

Бұл арада мынаны ескерген жөн: салық (жедел) есебінде жиынтық жылдық табыстан (негізгі құрал - жабдықтарды амортизациялау, негізгі құрал - жабдықтарды жөндеу, проценттер және тағы басқалары бойынша) ұстап қалулар (жеңілдіктер) туралы, сондай-ақ табыстар туралы (үйлерді, ғимараттарды) сату кезіндегі құнның, сондай-ақ ақша құнсыздануына түзетулерді есепке ала отырып амортизациялауға жатпайтын алашақтардың өсуі; кәсіпкерлік қызметті шектеуге келіскені және кәсіпорынды жапқаны үшін тағы басқалары жөнінде хабарлама қалыптасады; бұл хабарламада салық салынатын табыс сомалары және бюджетке төленуге тиісті заңды тұлғалардан алынатын табыс салығының сомалары туралы бухгалтерлік әрі салық есебі деректері арасындағы алшақтыққа әкеп соғады.

Бухгалтерлік және салық есебі арасындағы мәліметтердің теңдігін сақтау оңай шара емес, өйткені олардың арасында тұрақты және уақытша сипаттағы айырмашылықтары болады.

Осының нәтижесінде уақытша және тұрақты айырмашылықтар, сондай-ақ уақытша айырмашылықтардан салықтық тиімділік туындайды.

Тұрақты айырмашылықтар - бұл ағымдағы есепті кезеңде туындайтын және бұдан кейінгі есепті кезеңдерде жойылмайтын (бухгалтерлік есеп деректері мен заңды тұлғалардан алынатын табыс салығы жөніндегі мағлұмдамада көрініс табатын деректер арасындағы айырмашылықтар) салық салынатын және бухгалтерлік табыстар арасындағы айырмашылықтар.

Тұрақты айырма ретінде келесі мысалды келтіруге болады:

— жылдық жиынтық табыспен де, шаруашылық жүргізуші субъектінің кәсіпкерлік қызметімен де байланысты емес шығыстар (демалыс үйлеріне жолдама алу, бассейнге абонементтерді алу, спорт құрал-жабдықтарын алу және т.б.), бұл аталған шығыстар бухгалтерлік есепте шығысқа жатқызылады, ал салық есебінде олар шегерім ретінде

танымайды;

_ бюджетке төленетін айыппұл санкциялары бухгалтерлік есепте жылдық табыстан шегеріледі, ал салық есебінде ол шегерілмейді;

_ нормадан жоғары белгіленген іс-сапар мен өкілділік шығындары бухгалтерлік есепте кезең шығыстарына жатқызылады, ал салық есебінде ол шегерім құрамына енгізілмейді.

_ қоршаған ортаны ластаудан тазартуға кеткен шығындар бухгалтерлік есепте кезең шығыстарына жатқызылады, ал салық есебінде ол жылдық жиынтық табыстан шегеруге жатпайды;

_ марапаттау бойынша шығыстар толық көлемде бухгалтерлік есепте шығысқа жатқызылады, ал салық есебінде - белгіленген шектеулер шегінде ғана ескеріледі;

_ несие бойынша, соның ішінде қаржылық лизингі бойынша да, депозит бойынша да, сондай-ақ сенімді басқаруға алынған мүліктер бойынша да Қазақстан Республикасының Ұлттық банкісінің белгілеген қайта қаржыландыру коэффициентінің 1,5 есе еселенген ресми мөлшерлемесінің шегіндегі сомасымен есептейді, ал егер де ол шетелдік валютада орналастырылса, онда Лондондық банкаралық нарықтық 2 есе еселенген мөлшерлемесінің негізінде есептелінеді.

9.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақ мақсаты- жалпы салықтар түрлеріне сипаттама беру мен табысқа салынатын салықтар ерекшеліктерін зерттеу

1. Салықтар бойынша шығыстар. Кейінге қалдырылған салықтық міндеттемелер мен талаптар бойынша бағамдық айырмашылықтар. Ақпараттарды ашу

Әдістемелік ұсыныстар: салықтар бойынша шығыстар мен кейінге қалдырылған салықтық міндеттемелер мен талаптар бойынша бағамдық айырмашылықтарға арналған есептер шығару

9.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Капиталдандырылған шығынның қай бөлігінің келешекте бухгалтерлік баланстық активтер құрамында салық салынатын табысты анықтау барысында орны толтырылады?
2. Активтің немесе міндеттеменің салық базасы

Ұсынылған әдебиеттер

1. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.
2. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
3. ХҚЕС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
4. Нурсеитов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006

10 тақырып. Акцияға табыс (ҚЕХС 33)

Негізгі түсініктемелер: Акциядан базалық пайда. Опциондар, варранттар және олардың баламалары. Конвертацияланатын құралдар. Орналастырылуы кейінге қалдырылған акциялар. Сатып алынған опциондар.

10.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Дивидендтер субъектінің табысының акционерлер арасында бөлуін көрсетеді. Дивидендтер қолма-қол ақшамен немесе толықтырылып шығарылған акциялармен төленеді. Дивидендтерді төлеудің басқа да формалары бар, мысалы, жылдық өніммен, тауармен, басқа кәсіпорынның акцияларымен төленуі мүмкін (ондай дивидендтер бөлінген активтердің нарықтық құнымен бағаланады).

а) Ақшалай дивидендтер

Ақшалай дивидендтер компанияның таза табысын акционерлер арасында ақшалай түрде бөлуін қарастырады. Мысалы, 2004 жылдың 21 қаңтарында Директорлар кеңесі кварталдық 2%-дық дивиденд жариялады, \$100000-ға (жылдық дивидендтің ¼ бөлігі 8%-дық номиналдық құны \$100 артықшылығы бар акцияларға). Дивидендтер 2004 жылдың 1 наурызында төленеді.

2004ж. 21 қаңтары.

Дт Бөлінбеген табыс	\$2000
Кт Төленуге тиісті дивидендтер	\$2000

2004ж. 1 наурыз

Дт Төленуге тиісті дивидендтер	\$2000
Кт Ақша қаражаттары	\$2000

б) Акциялармен төленетін дивидендтер

Дивидендтер акциялармен төленетін кезде ешбір өзгерістер әкелмейді, өйткені дивидендтер ақша қаражаттарымен төленбейді. Ол тек капитал құрылымын өзгертеді.

Акциялармен төленетін дивидендтерді директорлар кеңесі келесі мақсаттарда жариялауы мүмкін:

- 1) компанияның ағымды активтерін сақтау;
- 2) акциялардың санын көбейту арқылы олардың нарықтық бағасын төмендету;
- 3) екі рет салық салынудан бас тарту;
- 4) бөлінбеген табыс есебінен төленген капитал көлемін ұлғайту.

Акциялармен төленетін дивидендтер меншікті капиталдың көлеміне әсер етпейді. Оның нәтижесі – “ Бөлінбеген табыс” бабынан “ Жай акциялар” немесе “Артықшылығы бар акциялар” бабына дивидендтер сомаларын ауыстыру. Бұл сома ағымдық нарықтық бағалармен толықтырылып шығарылған акциялар құны ретінде көрсетіледі.

Мысалы, компания меншікті капиталының келесі құрылымы бар, \$:

Меншікті капитал:

Жай акциялар ном.5	150000
Қосымша төленген капитал	30000
Жиынтық төленген капитал	180000
Бөлінбеген табыс	900000
Меншікті капитал барлығы	1080000

25 ақпанда директорлар кеңесі акционерлер арасында 31 наурызда бөлінетін айналымдағы көлемі 10 % акциялармен төленетін дивидендтерді жариялады. 25 ақпанда акциялардың нарықтық құны \$ 20

Дт Бөлінбеген табыс (5900)	60000
Кт Бөлінуге тиісті жай акциялар	15000
Қосымша төленген капитал	45000

30000 акциялар * 10% - 3000 акц.; 3000 акция * \$20 акция үшін = \$ 60000; 3000 акция * \$5 акция үшін= \$15000

31 наурыз:

Дт Бөлінуге тиісті жай акциялар	15000
Кт Жай акциялар	15000

Бұл мысалдың нәтижесі – меншікті капиталдың нарықтық құнын \$ 60000 бөлінбеген табыстан төленген капиталға және айналымдағы акцияларға ауыстыру.Егер компания бірнеше жылдар ішінде табысты бөлмесе және бөлінбеген табыс шотында үлкен сома жиналса, онда акциялардың нарықтық құны көбеюі мүмкін. 20\$ бағасындағы акциялар бір акция үшін 200\$ нарықтық құнына дейін баруы мүмкін, онда акцияларды сатып алушылар азаяды. Ал компаниялардың басқармалары акциялардың құнының үлкен емес болуын және потенциалды инвесторлардың көп болуын қалайды. Акциялардың нарықтық құнын төмендету үшін акцияларды бөлшектеу механизмі қолданылады.

Бухгалтерлік есепте компанияның шоттарындағы позициялар өзгермегендіктен арнайы проводкалар көрсету қажет емес. Бірақ та акцияларды бөлшектеуді сипаттайтын жазу-меморандум көрсетілуі тиіс.

Мысалы, "Юкос компаниясы акцияларды 1:2 1000 пропорциясында бөлшектеді, олардың номиналдық құны 100\$.

Бөлшектеу бойынша меншікті капиталдың құрылымы келесі:

Жай акциялар, 1000 акция	
Номиналы 100	100000
Бөлінбеген табыс	50000
	150000

Бөлшектегеннен кейін меншікті капиталдың түрі келесідей болады:

Жай акциялар, 2000 акция	
Номиналы 50	100000
Бөлінбеген табыс	50000
	150000

Акцияларды бөлшектеу дивидендтер түріндегі акциялардан бөлшектеу кезінде акциялар көбейіп, ал номиналдық құнының азаюымен ерекшеленеді.

Бөлінбеген табысты ассигнациялау.

Бөлінбеген табыс анықталған мақсаттарға немесе субъектінің қызметі нәтижесінде резервтенуге ассигнациялануы мүмкін.

Ассигнацияланған бөлінбеген табыс басқарманың резервтерін және де басқа мақсаттарын, сонымен қатар сақтандыруды қарастырады.

Ассигнацияланған табыстың мақсаты- акция ұстаушыларға дивидендтерді бөлуді шектеу. Дивидендтер ретінде бөлінген қолма-қол ақшаның сомасы белгілі мақсаттарға: қорларды қамсыздандыруға, қарыздарды төлеуге жұмсалады.

Бөлінбеген табыстан ассигнациялау "Бөлінбеген табыс" шотынан "Резервтік капитал" шотына соманың аударылуымен жүзеге асады.

Дт Есепті жылдың бөлінбеген табысы	25000
Кт Басқа да резервтік капитал	25000

Ассигнациялау белгілі мақсаттарға қолданатындықтан, жылына бір рет ассигнацияланған сомалаодың талдауы жүргізілуі тиіс.

Ассигнацияланған бөлінбеген табыстың есебі.

Бөлінбеген табыстың есебі екі негізгі бөлімге бөлінеді:

1) Ассигнацияланды;

Ассигнацияланған жоқ.

Бірінші бөлімдегі ассигнацияланған сома есебі үшін есептегі соңғы қалдық, кезең ішіндегі соманың азаюы мен ұлғаюының есебі бойынша бастапқы қалдық көрсетілген. Ал, екінші бөлімде ассигнацияланбаған бөлінбеген табыс есебі үшін, есептегі соңғы қалдық, кезең ішіндегі таза табыс пен шығын, дивиденттер, есепке аударым және ассигнация есебі көрсетілген. Есептегі соңғы сан – кезең соңындағы бөлінбеген соңғы табыстың жиынтығы.

Мысалы, құрамында ассигнация бар бөлінбеген табыстар есебі.

"Лестер" корпорациясы.

2005 жылдың 31 желтоқсанында аяқталатын кезең ішіндегі бөлінбеген табыс есебі.

Ассигнацияланған сомалар:

2005 жылдың 1 қаңтарына өндірісті кеңейту үшін ассигнация жасау 180,000\$

Қосымша ассигнация 100,000

2005 ж. 31 желтоқсанындағы Лестердегі бөлінбеген табыс 280,000\$

Ассигнацияланбаған сомалар:

2005 ж. 1 қаңтарындағы қалдық 1,414,500\$

Жыл ішіндегі таза табыс 1,994,500\$

Жарияланған ақша дивиденттері 125,000\$

Өндірісті кеңейту үшін ассигнацияға аударым 100,000

.....	225,000
2005 ж. 1 желтоқсанына бөлінбеген еркін табыс	1.769.500\$
2005 ж. 31 желтоқсанына бөлінбеген табыстың жиынтығы	2.049.500\$

Бөлінбеген табыстар корректировкасы

Бөлінбеген табысқа тікелей әсер ететін операциялар бөлінбеген табыстар есебінде көрсетіледі.

Есеп принципіндегі өзгерістер

Есеп принциптерінің өзгеруіне байланысты таза табыс және қаржылық жағдай өзгеріп отырады. Мысалы, тауарлы-материалдық қорларды бағалау әдістерінің өзгерістерінде немесе амортизацияны есептеу кезінде. Дегенмен БЕС 1 “Есеп саясаты және оның ашылуында” субъектілер тек бір ғана тәсілді қолдануға міндетті. Егер жаңа тәсіл ескіге қарағанда тиімдірек және берілген өзгерістер қаржылық есептілікте көрсетілетін болса, онда өзгерістер енгізуге болады.

Мысалы, компания 2003 жылдың 2 қаңтарында 5 жылдық мерзімге 30,000\$ сомалы қалдықты иеленді. Компания сандар сомалар әдісі бойынша амортизацияны есептеп отырды. Ал 2005 жылдың басында бұл шешім өзгеріп, құнды бір қалыпты есептен шығару әдісіне ауысты. Есеп принципіндағы өзгерістерге әсер ету келесі әдістермен есептелінеді:

Сандар сомалар әдісі:

2003ж. амортизациясы – 30,000\$*5/15.....	10,000
2004 ж. амортизациясы – 30,000\$*4/15.....	8,000
2005 ж.басындағы жинақталған амортизация сальдосы.....	18,000
Бір қалыпты амортизация әдісімен (егер қолданылатын болса):	
2003 ж.амортизациясы – 30,000/5.....	6,000
Жинақталған амортизация сомасы:	
2005 жылдың басында болар еді.....	12,000
Айырмашылық.....	6,000\$

Бірқалыпты амортизация әдісін қолдану барысында жинақталған амортизация есебі бойынша сальдо 6,000\$-дан кем болар еді. Және сонымен қатар бұл сомаға амортизация бойынша шығындар екі жыл ішінде аз болар еді. Өзгерістер нәтижесінде табысқа салынатын салық 1,800\$ ұлғаяр еді (6,000\$*30%). Өзгеріс нәтижесіндегі таза эффект 4,200\$-ға тең (6.000\$-1,800\$)

Есеп принципіндағы өзгерістерге корректировка:

Дт Жинақталған амортизация-станоктар.....	6.000\$
Кт Алдыңғы кезеңдердегі бөлінбеген табыс	4,200\$
Кт Төленетін ағымды табыс салығы	1,800\$

Алдыңғы кезеңдегі корректировкалар

Алдыңғы кезеңдегі корректировкалар өткен есепті кезеңдегі болған операцияларды көрсетеді. Ал, бұнда көрсетілмеген көптеген жағдайлар қаржылық есеп беру басылымдарында қателері түзетілгендер.

Бөлінбеген табыс аяқ асты болған қателерді түзету көлеміне байланысты түзетіледі. Бұл қателер есеп принциптерін дұрыс қолданбағандықтан және математикалық қателерден жіберілуі мүмкін. Есеп қызметі кезінде пайда болатын ағымдағы түзетулер, есеп кезеңі ішінде түзетілген қателер алдыңғы кезең корректировкаларына жатқызылмайды. БЕС №2-ге байланысты алдыңғы кезеңге әсер ететін қателерді ағымдағы есепті кезеңді түзетуде немесе бөлінбеген табыстарға корректировка жасауда түзетуге болады.

Мысалы, компания арқылы 20,000\$ сатылынып алынған жабдықтар жабдықтар есебімен бірге шығындар есебінде көрсетіледі. 2004 ж. қаржылық есептіліктің басылымынан кейін 2005 ж. 1 мамырында табылған қате “Бөлінбеген табыс” есебінің корректировкасын қажет етеді. Осы қатеге байланысты 8,000\$ сомалы салық төленбей қалды делік, онда түзету проводкасы былай болады:

2005 ж. 1 мамырында:

Дт Жабдықтар.....	20,000\$
Кт Алдыңғы кезеңдегі бөлінбеген табыс	12,000\$

Кт Ағымдағы төленуге тиісті табыс салығы 8,000\$

Берілген корректировкалар қаржы-шаруашылық қызмет нәтижесіндегі есепте көрсетілмейді. Бірақ ол бөлінбеген табыс есебіндегі бастапқы бөлінбеген табыс ретінде қаржылық есептілікте көрсетіледі:

“Лестер” компаниясы

2005ж. бөлінбеген табыстар есебі	
2005 ж.1 қаңтарындағы бөлінбеген табыс	500.000\$
Алдыңғы кезең корректировкасы :	
Құнға қатысты қателерді түзеу (8,000\$ сомалы салықты алып тастағанда)	12,000
Түзетілген бөлінбеген табыс	512,000
Қосылған: Таза табыс	557,760
Алынған: Дивиденттер	50,000
	507,760
2005 ж.31 желтоқсанындағы бөлінбеген табыс	1.019.760

Бөлінбеген табыстар бойынша мәліметтерді ашу.

Қаржылық есептілікте немесе оларға қажетті түсіндірме хатта міндетті түрде ашылым қажет:

А) бөлінбеген табыстар құрылымы-өткен кезеңдегі бөлінбеген пайда.

Б) резервтік капитал құрылымындағы бөлінбеген пайданың ассигнациясы.

В) қызмет ету мерзімінің шектеулілігі, бөлінбеген пайдаға салынатын шектеу.

Г) кумулятивті акцияның артықшылықты жағдайында дивидент сомасын төлеу шарты-аккумуляцияланған дивидент сомасы.

Д) Меншік капиталы және оның құрылымы жөніндегі қосымша ақпараттарды және бөлінбеген пайда ақпараттарын ашу.

10.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабак мақсаты - акциядан пайда бойынша стандарттың ерекшеліктерін студенттерге түсіндіру

1. Сатуға жіберілген опциондар. Кері түзетулер.

Әдістемелік ұсыныстар: Сатуға жіберілген опциондар. Кері түзетулерге есептер шығару

10.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Бөлінбеген табысты ассигнациялау
2. Ассигнацияланған бөлінбеген табыстың есебі қалай жүргізіледі?
3. Есеп принципіндегі өзгерістер қалай жүргізіледі?
4. Алдыңғы кезеңдегі корректировкалар қалай жүргізіледі?

Ұсынылған әдебиеттер

1. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.
2. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
3. ХҚЕС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
4. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006 г.

11 тақырып. Таза табыс немес зиян, есеп саясатының түпкілікті қателері мен өзгерістері (ҚЕХС 8)

Негізгі түсініктер: Есеп саясаты. Есеп саясатын тандау және қолдану. Есеп саясатының бір ізділігі. Есеп саясатындағы өзгерістерді қолдану.

11.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Қателерді түзету. Түгендеумен қатар қаржылық есеп беруді жасау үшін шынайы

жанасымды ақпаратты алу мақсатында таңдап алынған есептік саясатқа сәйкес барлық мүлік түрлері мен міндеттемелерге баға беруде субъект қолданатын бағалау тәртібінің анықтау бойынша жұмыстар жүргізіледі.

Есептік кезең үшін қаржылық есеп беруді жасау өткен кезеңдегі қаржылық есеп беруде кеткен қателерді ескеру қажет.

Қаржылық есеп беруді жасау кезіндегі барлық қателерді елеулі және елеусіз қателер деп бөлуге болады.

Егер қате пайдаланушының шешіміне әсерін тигізсе, онда ол елеулі қате деп саналады.

31 «Таза табыс немесе кезеңдегі залал, елеулі қателер және есептік саясаттағы өзгерістер» бухгалтерлік есеп стандартына сәйкес **елеулі қателер** - өткен кезеңде кеткен қатенің есептік кезеңде табылуы, бұл қатенің елеулігі сондай, оны түзету күніне қарамастан өткен кезеңдегі қаржылық есеп беру шындыққа жанасымды деп есептелмейді.

8 «Таза табыс немесе кезеңдегі залал, негізгі қателер және есептік саясаттағы өзгеріс» МСФО негізінде негізгі қателерге анықтау жүргізіледі. «Негізгі қателер - бұл- ағымдағы кезеңде анықталған аса елеулі қате. Оның елеулігі соншалықты, бір немесе алдағы кезеңдегі қаржылық есеп берулер оларды шығару сәтінде сенімсіз деп саналады. Бір немесе бірнеше алдағы кезеңдерге қаржылық есеп беруді дайындауда кеткен қате ағымдағы кезеңде табылуы мүмкін». Қателер мыналардың нәтижесінде пайда болуы мүмкін:

- математикалық есептеулерде;
- есептік саясатты дұрыс қолданбаудан;
- ақпараттарды, алдауды немесе ынта қоймауды бұрмалап көрсету.

Бұл қателерді түзету таза табысты немесе есептік кезеңдегі залалды есептеуде ескеріледі. Мысалы, өткен кезеңдегі қаржылық есеп беруге аяқталмаған өндірістің айтарлықтай сомасын енгізу немесе жалған келісім-шарт бойынша дебиторлық берешектердің кіруі елеулі қателеге жатады.

3 «қаржылық- шаруашылық қызметінің нәтижесі туралы есеп беру» бухгалтерлік есеп Стандартына сәйкес және 8 «Таза табыс немесе кезеңдегі залал, негізгі қателер және есептік саясаттағы өзгеріс» ҚЕХС алдағы кезеңдерге қатысты қателерді түзетудің 2 әдісі қарастырылған:

- бөлінбеген табыстың, алғашқы сальдосын өзгерту жолымен есеп беруде көрініс табу;
- таза табысты немесе есептік кезеңдегі залалды анықтауда қосу.

«Өнімдерді (жұмыс, қызмет) өткізуден түсетін табыс» бабы бойынша бухгалтерлік есеп 5 «Табыс» Стандартына сәйкес танылған шот кредиті «Дайын өнімдерді (тауарлар, жұмыс, қызмет) өткізуден түскен табыс» бойынша айналым қорытындысы сияқты тауарды, жұмыс, қызметті сатудан түскен түсім көрініс табады. Мұндағы есеп беруде тауарлы-материалдық қорын өткізуден, орындалған жұмыстан, көрсетілген қызметтен түскен таза түсім, сыйақы, процент, дивидент, гонорар түрлерінде алынған табыстар, негізгі қызметке байланысты рентадан, қосымша құнға салықты азайтудан, салықтар акцизінен және міндеттемелерден, сондай-ақ қайтарылған тауар құнынан, бағаны арзандатудан, сатушының сатып алушыға ұсынатын сату жеңілдіктерінен түсетін табыс көрсетіледі.

Таза түсім көрсеткіші мыналарға тең болуы мүмкін:

- мәміле келісімшартымен анықталған сомаға;
- шоттарды ұсыну күнінен әрекет ететін және жөнелтілген өнім, орындалған жұмыс, көрсетілген қызмет үшін төлемнің не болмаса қаражатты валюталық шотқа немесе субъектінің валюталық кассасына есептеулер басқа есеп айырысу құжаттарымен Қазақстан Республикасы Ұлттық банк бағамы бойынша шетелдік валютаны теңгемен қайта есептеу жолымен анықталатын сомаға.

Жазуларды тексеру және ақпаратты алу процесінде түзетуге жататын мына қате жазулар анықталуы мүмкін.

1. Субъект тауарды үстеме бағамен сатудан алған, түсім ретінде көрініс тапқан коммерциялық сыйақы түріндегі ақшалай қаражат.

Түзетілетін жазулар:

- есептік кезең операциясы бойынша тауарларды сатудан түсетін түсім ретінде алынған процент сомасы «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Дайын өнімдерді (тауарларды, жұмыс, қызмет) сатудан алынатын табыс» шот кредиті;
 - қосымша құнына салынатын салық сомасы «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Қосымша құнына салық» шот кредиті;
 - алынған процент сомасы көрініс табады:
 - «Есептелген сыйақы» шот дебеті
 - «Сыйақы түріндегі табыс» шот кредиті.
2. Есептік кезең операциясы бойынша түсімнің шттық қатесінің нәтижесіндегі кемітпе (заниженная) түзетіледі:
- кемітілген түсім сомасы көрініс табады:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Дайын өнімдерді (тауарларды, жұмыс, қызмет) сатудан алынатын табыс» шот кредиті;
 - түсімдегі ҚҚС сомасына:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Қосымша құнына салық» шот кредиті;
 - өткен жыл операциясы бойынша кемітілген түсімнен алынған сома көрініс табады:
 - «Ағымды шоттағы ақша» шот дебеті
 - «Негізгі емес қызметтен алынатын басқадай табыс» шот кредиті.
3. Мәміле аяқталған күні шартты ақша бірліктерімен бағаланатын міндеттемелерден түсетін түсім көрсетіледі:
- мәміле аяқталған күні келісімшартқа сәйкес бағадағы түсім сомасы көрсетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Дайын өнімдерді (тауарларды, жұмыс, қызмет) сатудан алынатын табыс» шот кредиті;
 - шетелдік валютаға қатысты теңге бағамын төмендетпеуден ақшалай қаражатты алу (мәміленің аяқталған) күні мәміле бағаларының арасындағы айырмашалық «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Дайын өнімдерді (тауарларды, жұмыс, қызмет) сатудан алынатын табыс» шот кредиті;
 - айырмашылық сомасындағы ҚҚС «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Қосымша құнына салық» шот кредиті;
 - жағымды бағамдық айырмашылық сомасы «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Бағам айырмашылығынан түсетін табыс» шот кредиті.
4. Сауда субъектісінде тауарларды комиссия шартымен сатудан түскен түсім сату бойынша шығындарды ескерумен көрініс тапқан:
- сату шығындарының сомасы «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «Дайын өнімдерді (тауарларды, жұмыс, қызмет) сатудан алынатын табыс» шот кредиті;
 - сату шығындары сомасы «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Тауарларды (жұмыс, қызмет) өткізу шығындары» шот дебеті
 - «Ағымдық шоттағы ақша», «Алу шоты» шоттар кредиті;
 - сату шығындарының сомасы «қызыл түзетпе» әдісімен түзетіледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «ҚҚС» шот кредиті.
5. Сатушы-субъектілерге сатып алушыларға қойылатын шарттарды сақтамау туралы мәміле бойынша жеңілдіктер беріледі:
- жеңілдіктер сомасымен түсім қайта есептеледі:
 - «Алу шоты» шот дебеті

- «Дайын өнімдерді (тауарларды, жұмыс, қызмет) сатудан алынатын табыс» шот кредиті;
 - осы сомадағы ҚҚС сомасына:
 - «Алу шоты» шот дебеті
 - «ҚҚС» шот кредиті;
 - көрсетілген сома талапхат (претензия) бойынша есеп айырысу көрсетіледі:
 - «Талапхат бойынша есеп айырысу» шот дебеті
 - «Алу шоты» шот кредиті.
- «Сатылған өнімдердің (жұмыс, қызмет) өзіндік құны» бабы бойынша БЕС 7 «Тауарлы-материалдық қор есебі», оның ішінде шығын құрамы мен жіктелуін (классификация) қалыптастыруға сәйкес субъект қызметінің өзіндік ерекшелігін ескерумен қалыптасқан, сатылған өнімдердің тауарлардың, жұмыс, қызметтің өзіндік құны көрініс табады.

Бұл көрсеткіш мына көлемдерде өнімдердің өзіндік құнын бағалау әдісіне байланысты бағалануы мүмкін:

- тікелей шығын;
- толық нақты өзіндік құндар;
- мөлшерлі (жоспарлы) өндірістік өзіндік құндар;
- шикізат, материалдар және жартылай өңделген өнім құндары.

Коммерциялық қызметтен (сауда, делдалдық және т.б.) айналысатын субъект осы жолдар бойынша осы есептік кезеңде сатылған тауарларды сатып алудың өзіндік құнын көрсетеді. Мұнда бұл құн таңдап алынған есептік саясатқа және ФИФО, ЛИФО, орташа өлшенген өлшенімді және өзіндік ерекшелікті сәйкестендірудің (идентификация) бағалау әдістерімен БЕС 7 «Тауарлы-материалдық қор есебіне» сәйкес қолданылуын ескерумен анықталады.

Материалдық өндіріспен шұғылданатын субъектінің есептік кезеңнің соңында өнімді өткізу бойынша шығындары мына баптарға жатқызылады:

«Негізгі өндіріс» шот дебеті

«Тауарларды (жұмыс, қызмет) сату шығындары» шот кредиті.

Бабы «Жалпы табыс» («жалпы маржа») .

Бухгалтерлік бағалаудағы өзгерістер.

Бухгалтерлік бағалаудағы өзгерістер нәтижесі екі баламаның бірі бойынша таза пайданы немесе залалды анықтаған кезде қосылуы қажет:

1. Тек осы өзгеріс енген есептік кезеңде қаржы нәтижесіне ықпал етсе;
2. Өзгеріс енген сол есептік кезеңде және болашақ кезеңде де, егер ол ағымдағы есептік кезеңнің қаржы нәтижесіне қалай ықпал етсе, солай болашақ есептік кезеңнің қаржы нәтижесіне ықпал етеді.

Ағымдағы есептік кезең үшін қаржы есептемесін дайындау барысында өткен кезеңдердің қаржы есептемелерінде негізгі қателер табылуы мүмкін. Қателер математикалық жансақтық нәтижесінде, есеп саясатын қолдану барысында қате, сондай-ақ, ақпараттық бұрмалануы нәтижесінде болуы мүмкін. Жіберілген қателер қандай жолмен түзетілуі тиіс? Жіберілген қателер қаржы есептемесінде көрсетілген қаржы нәтижесінің көлеміне және соған сәйкес бөлінбеген табыстың (орны жабылмаған залал) жиынтық сомасына әсер етуі фактісін назарға алсақ, онда табылған негізгі қателерді түзету есебімен осы есептік кезеңнің таза пайдасы мен залал есебіне түзету енгізуде проблема туындайды.

Бітпеген өндірістің құнын дұрыс анықтамау және дайын өнімнің бағасын көтеру немесе түсіру оқиғалары негізгі қателердің мысалы болады. Жіберілген қателер есептік кезеңнің қаржы нәтижелерін дұрыс анықтамауға жол береді. Аяқталмаған өндірістің және дайын өнімді бағалаудан есептік кезеңнің қаржы нәтижелерін шығынға жазуға жататын өткізілген өнімнің өзіндік құнын дұрыс анықтамайды.

Негізгі қателерді мына жағдайда түзетуге болады: қаржы есептемесінің дұрыстығына жіберілген қатенің ықпалы зор болғанда, ұсынылған күннің қаржылық ахуалын жан-жақты және нақтылы түрде қамтылмағаны үшін есеп беру сенімді деп салмайды.

Негізгі қателерді түзету нәтижесі қаржы есептемесін дайындау барысында таңдаудың

басымдылығы бойынша маңызы әр түрлі (бірдей емес) екі баламалы тәсілдің бірі бойынша ескерілуі тиіс.

- *Негізгі тәсіл* бойынша өткен есептік кезеңдерге жататын негізгі қателерді түзету сомасы бөлінбеген табыстың (жабылмаған залал) бастапқы сальдосын өзгерту жолымен түзетілуі керек.
- *Ұйғарынды баламалы тәсіл* бойынша негізгі қателерді түзету сомасы ағымдағы есептік кезеңнің таза табысы мен залалын есептеуде ескерілуі тиіс.

Есеп саясатындағы өзгеріс.

Дәйектілік принципінің талаптарына сәйкес қаржылық ақпараттардың салыстырымдық мақсатында есеп саясаты кәсіпорының бүкіл қызмет кезеңі үшін бұдан кейінгі өзгерістерсіз қабылдауы керек. Қаржы есептемесінің сыртқы пайдаланушылары кәсіпорынның қаржылық жағдайында, оның қызмет нәтижесі мен ақшалай қаражат ағынында үрдістерді (тенденцияларды) анықтау мақсатында қаржы есептемесінің бірнеше жылдық көрсеткіштерін салыстыру мүмкіндігіне ие болуы керек.

Есеп саясатындағы өзгерістер, қаржы есептемесінің көрсеткіштерінде лайықты өзгеріс алып келері сөзсіз.

Жаңа есеп саясатына көшкен күннен бастап орын алған мәмілелерге және оқиғаларға қолданылады, - деп перспективті тәсілдеме тұжырымдайды.

Бірақ, солай болғандықтан ҚЕХС 8 «Таза табыс немесе залал, Есеп саясатындағы өзгерістер мен негізгі қателер» халықаралық стандартқа көшудің түгелдей әдістемесі болмады, яғни 8 халықаралық стандартқа ИТК-8 «ҚЕХС-тың алғаш есепке алудың негізі ретінде қолданылуын» интерпретациялар бойынша тұрақты комитет әзірлеп, енгізген.

11.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақ мақсаты- Есеп саясаты, есептеме бағаларындағы өзгерістер мен қателіктерді (ҚЕХС 8) зерттеу мен үйрету

1. Есеп саясатындағы өзгерістерді қолдану.

Әдістемелік ұсыныстар: Есеп саясатындағы өзгерістерді қолдану бойынша есептер шығару

11.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. ҚЕХС алдағы кезеңдерге қатысты қателерді түзетудің қандай әдісі қарастырылған
2. Жазуларды тексеру және ақпаратты алу процесінде түзетуге жататын қандай қате жазулар анықталуы мүмкін.
3. Бухгалтерлік бағалаудағы өзгерістер нәтижесі неше баламаның бірі бойынша таза пайданы немесе залалды анықтаған кезде қосылуы қажет

Ұсынылған әдебиеттер

1. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.
2. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
3. ХҚЕС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
4. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006 г.
5. Тулешова Г.К. «Финансовый учет и отчетность по международным стандартам», Часть 1 и Часть 2, г. Алматы, 2005 г.

12 тақырып. Байланыс жақтары (ҚЕХС 24)

Негізгі түсініктемелер: Байланысты тараптар туралы ақпараттарды ашып көрсету. Анықтамалары. Байланысты тараптармен қарым-қатынастар және операциялар. Ұйымдар мен байланысты тараптар арасындағы өзара есеп айырысулардың өтелмеген қалдығын идентификациялау.

12.1 Дәріс сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Байланысқан тараптар туралы ақпараттарды ашу. Есептік кезеңде кез келген заңды тұлғаның қызмет нәтижесін ашу керек, өйткені қаржылық есеп беруде келтірілген сандар (цифрлар) болған оқиғаның себебін толық аша бермейді.

Ішкі факторларға осы заңды тұлғаның қызметіне қатысты шешімдерді қабылдауға және басқаруға, жоспарлауға тікелей араласатын басшылардың іскерлік атағын (репутациясын) және жіктемесін жатқызуға болады. Кей кезде басшылардың қабылдаған шешімдеріне жақын туысқандары едәуір әсер етуі мүмкін. Сыртқы факторларға инвестициялық және контракттылық жағдайды жатқызуға болады.

Көптеген заңды тұлғаларға инвестиция көбінесе қосымша қаржылық ресурстарының көзі ғана болып табылады. Заңды тұлғаның бағалы қағазын ала отырып, инвестор оның басқару қызметімен байланысты құқын және оның мүлкін бірлесіп қожалық етуші болып табылады.

Контракттылық факторларға заңды тұлғаның басқа субъектілермен жасасқан контрактісін, басқару аясына берілетін қызметің есеп жүргізу тәсілін, ақпараттық қызмет көрсетуін жатқызуға болады. Бұл қызмет түрлерін басқарушы қызметкер шешім қабылдау үшін пайдалануы мүмкін және онымен айлалы (немесе епті) әрекет жасап және оны біршама өңдеп содан соң жүзеге асыруы мүмкін.

Жоғарыда айтылғандар (жазылғандар) шын мәнінде заңды тұлғаның қызметіне едәуір әсер етуі мүмкін, сондықтан бір-бірімен байланысты тараптар болып келесі жағдайларды сақтағанда ғана танылады:

- заңды тұлғаның тікелей немесе жанама бір немесе бірнеше бақылаушы делдалдар арқылы бақыланытын кәсіпорынның қызметін бақылайды;
- жеке тұлға өзі есеп беретін заңды тұлғаның үлестік акциясын иелену арқылы жанама немесе тікелей бақылай алады;
- басшы қызметкерлер (жоспарлауға, басқаруға, бақылауға жауап беретін және соған құқы бар тұлға), сондай-ақ жақын туыстық байланыстары бар жеке тұлғалар да.

Егер де екі заңды тұлғаның жалпы басшысы бір ғана тұлға болса шаруашылық жүргізуші субъектер №10 БЕС сәйкес байланысты тараптар болып танылмайды, өйткені ол бұл екі заңды тұлғаның өзара іскерлік қатынасына саяси әсер етпейді; заңды тұлға несиелік-қаржылық кәсіподакдық, қайырымдылық қызметте құрылса; егер де жабдықтаушылармен, сатып алушылармен, сауда агенттерімен басқа да ұйымдармен экономикалық тұрғыдағы тәуелділіктерін аса үлкен емес үлестік қатынаста жасаған операциялары болады.

Заңды тұлғаның қызметі белгілі бір дәрежеде нарықтық басқа субъектілеріне (жабдықтаушы, сатып алушы) тәуелді болып келеді, бірақ олар бұл кезде оның саясатына әсер ете алмайды, өйткені олардың ара қатынасы келісімшарттық негізде жүреді, тек егер субъект басқа субъектпен басқару немесе ақпараттармен қамтамасыз ету келісім-шарттарын қоспағанда, бұл соңғы жағдай бір тараптың екінші тарапқа әсер етуіне әкеледі, демек олар байланысқан тараптар ретінде танылуы мүмкін. Байланысқан тараптар арасындағы жасалатын операциялар шаруашылық қызметтің жай түрі болып табылады.

Кәсіпорын-инвестор өз қызметін тәуелді немесе еншілес заңды тұлғалар арқылы жүзеге асырып, олар арқылы басқа заңды тұлғаның үлесін алады да, инвестицияланған заңды тұлғаның саясатына біршама әсер етеді немесе оларды бақылауына алады.

Байланысқан тараптардың арасындағы операцияларды жасаған кезде анықталатын баға біршама дәрежеде түрлендірілуі мүмкін, ал байланыспаған тараптардың арасындағы операцияларды жасаған кезде мұндай мүмкіндік туындамайды.

Байланысқан тараптардың арасында өзара жасалатын операцияларға бағаны белгілеу үшін әртүрлі әдістер қолданылуы мүмкін:

- **бақыланыбайтын бағаларды салыстыру әдісі** - экономиканың салыстырмалы нарығында сатып алушыларға сатылатын сатушымен ешқандай байланыста емес, ондағы салыстырылатын тауарларға сүйене отырып баға белгіленеді;
- **қайта сатылатын бағасы бойынша** - бұл әдіс тауарларды басқа тәуелсіз жаққа сатқанға дейін байланысты тараптардың бірінен екіншісіне аударған жағдайда пайдаланылады. Бұл кезде сатушы тараптардан өз пайдасын және өз шығындарын өтеп алу үшін қайта

сатылатын бағалар төмендетіледі;

- қосымша шығындар әдісі - жабдықтаушылардың жасаған шығындарына қолайлы үстемелер қосылады.

Қайта сату бағасын анықтау үшін орташа рентабельділік деңгейін пайдаланады, ал ол ұқсас өнеркәсіп саласының айналысын немесе капиталды пайдалануын салыстыруға мүмкіндік береді.

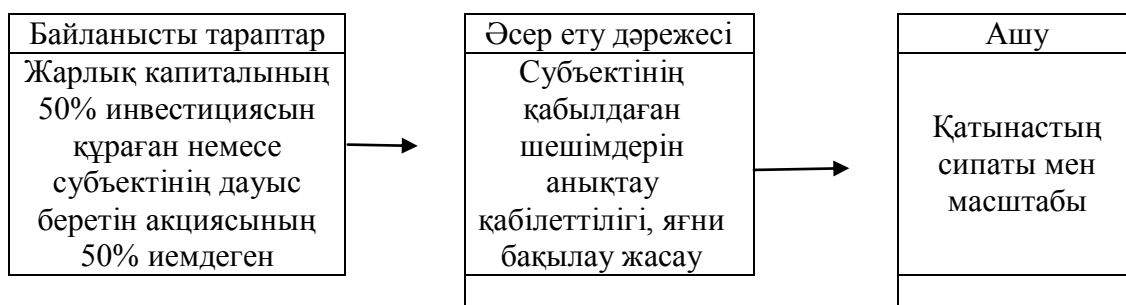
Кей жағдайларда байланысты тараптардың пайдаланатын мәмілелерінде тек жасалған шығындар деңгейінде (өнімнің өзіндік құны бойынша) баға белгілеу басшылыққа алынуы мүмкін немесе жалпы баға белгілеуден бас тартады (демек, тегін қызмет көрсетеді).

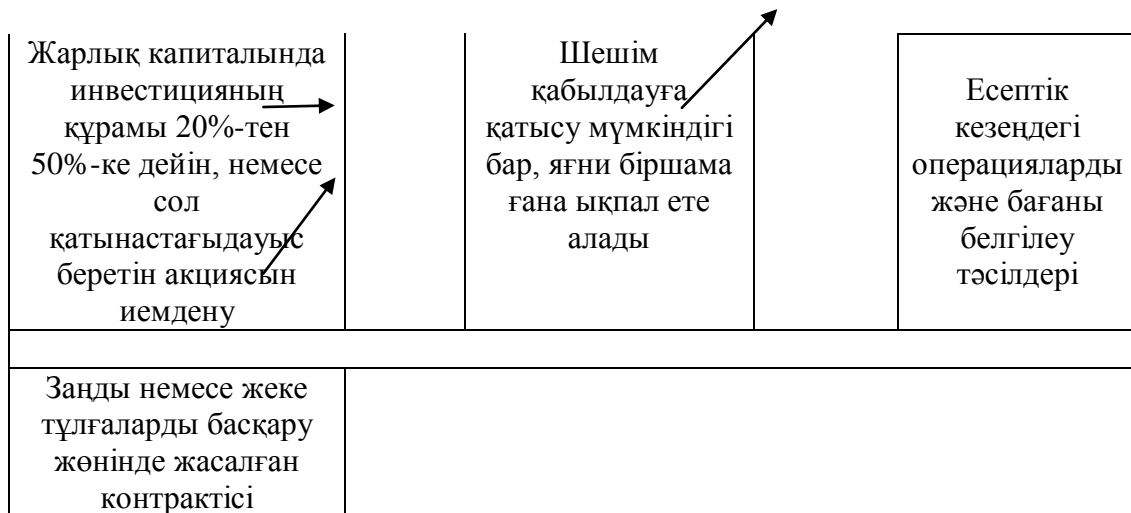
Байланысты тараптар сатып алынған акциялары бойынша, сондай-ақ құрылтайшылық құжаттары, жарғылығы, акцияны шығару туралы ақпараттары бойынша анықталады. Байланысты тараптарды анықтау үшін келесі сызба (схемасы) пайдалануы мүмкін:

Есеп беретін субъекті		Байланысты тараптар
Жарлық капиталында әртүрлі субъектілердің 20% астам инвестициясы бар ма, немесе акционерлер осы субъектінің дауыс беретін акциясының 20% иелік ете ме?	Ия →	Басым бөлігі заңды және жеке тұлғалар құрайды, сондай-ақ туыстық қатынасы да бар
Жарлық капиталға салынған салымдардың 20% басқа объектілердікі ме, немесе 20% – тен астам дауыс беретін акциясы басқа субъектінікі ме?	Ия →	Еншілес немесе тәуелді заңды тұлғалар
Құрылтай немесе жалпы жиналысына жалпы басшы қызметкерді тағайындау туралы шешімі бар ма?	Ия →	Басқарушы қызметкерлер және олардың жақын туыстары
Басқа субъектілермен субъектіні басқару жөнінде контрактысы жасалған ба?	Ия →	Оперативті басқару құқығы бар заңды тұлға

1.-сызба. Байланысты тараптарды анықтау.

Заңды тұлғалардың байланысты тараптар екендігін анықтаған соң, олардың арасындағы инвестициялық қатынастың сипатын ашу керек, ал ол инвестицияның пайызбен көрсетілетін деңгейімен анықталады:





3.-сызба. Байланысты тараптар арасындағы инвестициялық қатынас.

Есептік кезең өтеу мен қаржылық есеп беруді жасау кезінде түсіндірме жазбада байланысты тараптар туралы ақпараттар ашып көрсетіледі. Байланысты тараптардың арасында операциялар болмаса да, қатынастық жағдайы ашылып көрсетіледі. Есеп беруші заңды тұлға тек байланысты тараптар болып қана қоймай, сонымен қатар тараптардың қатынастық (инвестициялық немесе контракттылық) сипатына қарап ашылады. Әрбір қатынастың сипатына қарамастан, олар міндетті түрде ашылуы тиіс.

Есеп беретін тараптар келесі операциялардың түрлері мен элементтерін ашады: құндық немесе пайыздық түрінде көрсетілген операциялардың көлемі; белгіленген баға саясаты; тауарларды сатып алу немесе сату; жылжымайтын және басқа да активтерді сатып алу немесе сату; қызметті көрсету немесе алу; жал бойынша келісім; зерттеу және тәжірибелік-конструкторлық жұмыстың нәтижесін беру; лицензиондық келісім; қаржылық операциялар (қарызды және қолма-қол нысанында салынған үлестерді қоса алғанда); кепілдік; басқару бойынша контракті; марапаттау және басқарушы қызметкерлердің алатын қарызы; басқа да өзара жасалатын операциялар.

Есеп беретін тараптар бір-бірімен байланысты тараптар болса, онда жасалатын операциялардың бағасын белгілеудің әдісі мен тәсілдері ашылады.

Кей жағдайда байланысты тараптар арасындағы операциялардың мазмұны ашылмауы мүмкін: екі субъектінің арасында өндірілетін болса және олар бір консолидацияланған қаржылық есеп беруге енетін болса; негізгі шаруашылық серіктестіктерінің қаржылық есеп беруі, консолидацияланған жарғылық есеп беруінде ашық түрде баспада жарияланады және т.б. осы тәріздес консолидацияланған қаржылық есеп берілген жағдайда.

12.2 Тәжірибе сабағына арналған әдістемелік нұсқаулық

Сабақ мақсаты - Байланысты тараптарға сипаттама беру (ҚЕХС 24)

1. Байланысты тараптармен қарым-қатынастар және операциялар

Әдістемелік ұсыныстар: Байланысты тараптармен қарым-қатынастар және операцияларға есептер шығару

12.3 Өз білімін тексеру сұрақтары

1. Ұйымдар мен байланысты тараптар арасындағы өзара есеп айырысулардың өтелмеген қалдығын идентификациялау.

Ұсынылған әдебиеттер

1. Радостовец В.К. и др. Бухгалтерский учет на предприятиях. Алматы, 2002.
2. Нидлз Б., Андерсон Х. и др. Принципы бухгалтерского учета. М., 1996.
3. Энтони Р., Рис Д.Ж. Учет: ситуации и примеры. М., 1996.
4. Тулешова Г.К. «Финансовый учет и отчетность по международным стандартам», Часть 1 и Часть 2, г. Алматы, 2005 г.

3. Аралық және қорытынды бақылау дың тапсырмалары

1. Бухгалтерлік есептің жалпы қабылданған принциптері.
2. Халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарының ролі мен мәні.
3. Қаржылық есеп берулерді дайындау және ұсыну концепциялары.
4. Қаржылық есеп берулерді дайындау және құрастыру принциптері.
5. Қаржылық есеп ақпараттарының негізгі сапалы сипаттамаларын атап өтіңіз.
6. ХБЕС сәйкес қаржылық есеп берулерді құрастыру кезінде қолданылатын маңызды принциптері және есеп саясатының жағдайы.
7. ХБЕС сәйкес есеп беру нысандары.
8. Аралық есеп беру.
9. Жал және оның жіктелімі.
10. Қаржылық есеп берулерде қаржыландырылатын жалдың көрініс табуы.
11. Қаржылық есеп берулерде операциянды жалдың көрініс табуы.
12. Корпоративтік салықтың арнайы көрінісінің қажеттілігі.
13. Бухгалтерлік және салық салу табысының арасындағы айырмашылықтар.
14. Корпоратив салық есебінің тәртібі.
15. Кейінге қалдырылған салық міндеттемесі.
16. Кейінге қалдырылған салық міндеттемесін және салық талаптарын тану және көрсету.
17. Қаржы құралдары және олардың түрлері.
18. Туынды бағалы қағаздар: түрлері мен есебі.
19. Қаржы құралдарын бағалау және есепке алу тәртібі.
20. Ұзақ мерзімді қаржылық инвестициялар және олардың түрлері.
21. Ұзақ мерзімді қаржылық инвестицияларды бағалау және есепке алу тәртібі.
22. Байланысқан жақтар туралы ақпараттарды ашу.
23. Біріккен қаржылық есеп берулер: бірігу процедуралары және әдістері.
24. Гудвиллдың (іскерлік репутация): амортизациясын есептеу және есепке алу.
25. Үлестік қатысу және құн әдісі.
26. Бірігу әдісі.
27. Сатып алу әдісі.
28. Пропорционалды мәліметтер әдісі.
29. Топ ішінде жүргізілетін операциялар бойынша табыстар және шығындар.
30. Топ ішінде ТМҚ өткізуден түсетін жүзеге асқан және аспаған пайда.
31. Біріккен қызметке қатысушысының біріккен қаржылық есеп беруі.
32. Еншілес кәсіпорындағы инвестицияларының есебі және біріккен есеп беруі.
33. Сыртқы экономикалық қызметінің субъектілері және түрлері.
34. Жеткізудің негізгі түрлері және сыртқы экономика операциялары бойынша есептесу нысандары.
35. Сыртқы сауда мәмілелері кезінде қолданылатын негізгі құжаттар.
36. Экспорт және импорт операцияларының бухгалтерлік есеп ерекшелігі.
37. Хеджерлеу және оның типтері.
38. Шетел валютасымен жүргізілетін жеке операцияларын жүргізу мерзімдерін анықтаңыз.
39. Шетел валютасындағы кассалық операциялар.
40. Шетел валютасындағы шоттар қалдығын бағалау (курстық айырма есебі).

4. Ұсынылған әдебиеттер тізімі:

Негізгі әдебиеттер:

1. 2002 жылғы 24 маусымдағы № 329 Қазақстан Республикасы Президентінің «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есеп беру туралы» заң күшіндегі жарлығы.
2. Әбдіманапов Ә., Раимов С. Бухгалтерлік есеп принциптері және қаржылық есеп беру. Алматы 2005.
3. «Бухгалтерлік есеп стандарттары» Алматы, 2000.
4. Қаржылық есеп берудің халықаралық стандарты. М.Аскери 1999.

5. Бухгалтерлік есептің типтік шоттар жоспары. 18 қыркүйек, 2002 ж. № 438
6. Бетке И. Балансоведение пер. с англ. М: Бухгалтерский учет 2000.
7. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М., Аскери, 1999.
8. Ержанов М.С., Ержанова С. «Есеп саясаты» Алматы 1997.
9. Кондратьев Н.П. «Бухгалтерлік есеп теориясы» Москва 1996.
10. Кеулімжаев Қ.К. "Қаржылық есеп" Алматы, 2001.
11. Кеулімжаев Қ.К. «Корреспонденция счетов». Алматы, БИКО 2000
12. Радостовец В.К. Радостовец В.В., Шмидт О.Ю. «Бухгалтерский учет на предприятии» Алматы, 2002.
13. Радостовец В.К., Тасмағамбетов Т. және басқалар «Қаржылық есеп» Алматы, 1998.
14. Рахман Э., Шеремет А. «Нарықтық экономикадағы бухгалтерлік есеп» Москва 1996.

Қосымша ақпараттық ресурстар:

1. www.rk-audit.ru
2. www.asiko.kz/pages/article/r18ru.shtml
3. www.minfin.kz/index
4. www.buhi.ru/text

Қосымша әдебиеттер:

1. ҚР «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» заңы, 24 маусым 2008 ж. №329-11 өзгерістер мен қосымшалармен бірге.
2. Халықаралық қаржылық есеп стандарттары. ХҚЕС ресми толық аудармасы, 2005 ж. 1 қаңтарындағы жағдай бойынша. М: Аскери 2006 ж.
3. Қаржылық есептілікті ХҚЕС сәйкес құрастырушы ұйымдарға арналған бухгалтерлік есептің жұмыс жоспарын дайындау бойынша нұсқау. «БИКО» баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
4. ХҚЕС қолдану бойынша әдістемелік нұсқаулар жиынтығы. Бухгалтер анықтамасы №1, «БИКО», баспа үйі Алматы қаласы 2006 ж.
5. Нурсейтов Э.О. Бухгалтерский учет в организациях. Издательство «ЛЕМ». г. Алматы 2006 г.
6. Радостовец В.К. и др Бухгалтерский учет на предприятиях. Алматы, 2002.
7. Нидлз Б., Андерсон Х. и др. Принципы бухгалтерского учета. М., 1996.
8. Энтони Р., Рис Д.Ж. Учет: ситуации и примеры. М., 1996.
9. Тулешова Г.К. «Финансовый учет и отчетность по международным стандартам», Часть 1 и Часть 2, г. Алматы, 2005 г.