
УДК 657.18

A.T.КӨКЕНОВА, A.P.ҚАЛЫМБЕТОВА

Қ.А.Ясави атындағы ХҚГТУ

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІКТІҢ ХАЛЫҚАРАЛЫҚ СТАНДАРТТАРЫ БОЙЫНША ҚОРЛАР ЕСЕБІН ҰЙЫМДАСТАҮРУДЫҢ НЕГІЗГІ БАҒЫТТАРЫ

Аннотация

Бұл мақалада қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына сәйкес қорлар есебін ұйымдастыру мәселелері қарастырылған.

Тірек сөздер: халықаралық қаржылық есептілік стандарттары, материалдық қорлар, бухгалтерлік баланс, қорларды бағалау.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, материальные запасы, бухгалтерский баланс, оценка запасов.

Keywords: International Financial Reporting Standards, material stocks, balance sheet, assessment of stocks.

Әлемдік жаһандану жағдайында Қазақстан Республикасы экономикасының бәсекеге қабілеттілігін қамтамасыз ету қажеттілігі үлкен маңызға ие. Экономиканың бәсекеге қабілеттілігінің негізгі құралының бірі – бухгалтерлік есеп жүйесі мен халықаралық қаржылық есеп стандарттарының (ХКЕС) сәйкестігі. ХКЕС – бұл экономиканың жылдам дамуының, капитал интеграциясының негізі болып табылатын қаржылық есептіліктің жалпылай және жекелеген түсінігі [1]. ХКЕС қазақстандық ұйымдардың инвестициялық тартымдылығы мен бәсекеге қабілеттілігі ретінде ерекше орын алып отыр. Қазақстандық компаниялардың ХКЕС-н қолдануының басты мақсаты халықаралық биржаға шығу немесе батыс нарықында капиталды тарту т.б. Алайда, егер теренірек үнілсек, онда ХКЕС-ын қолдану Қазақстан экономикасының дамудың жана сапалы баспалдағына ету көрінеді. Оның маңызды қорларына жағымды инвестициялық әсер, компания қызметінің ашықтығы, менеджменттің акционерлерге есеп айырысуы, корпоративті жүргізуіндегі жоғарғы стандарттары жатады.

ХКЕС инвестиция таррудың басты құралы деп саналады, ал шын мәнінде ХКЕС нарыққа шығуды женілдетеді, капитал тартуға кететін шығындарды азайтуға әсерін тигізеді. Яғни, ХКЕС бойынша есептілік инвестицияның келіп құюлуына кепілдік бере алмайды.

ХКЕС – бұл бухгалтерлік есептің стандарты. ХКЕС-да Қазақстан бухгалтериясы үшін дәстүрлі шот жоспарын, бухгалтерлік шоттар кореспонденциясын, есепті регистрлер мен алғашқы құжаттар формасын іздеу, мәнсіз іс-әрекет. ХКЕС – бұл тек есептіліктің стандарты, яғни бухгалтерлік жұмыстың қорытынды кезеңі. Олар шот жүргізуға ешқандай арнайы талаптар қоймайды. Сонымен қатар ХКЕС бойынша есептілік Қазақстандық есептілікті қайта қалыптастыру жолымен дайындалуы мүмкін, ал бұл өз кезегінде оның сапасы мен пайдасына ешқандай әсер бермейді.

ХКЕС компанияның нарыққа ұсынатын қаржылыққа акпаратының бұрмалауына төтеп береді. Ал шын мәнінде, стандарттарды қолдану мақсаты - қаржылық есептіліктің, компанияның қаржылық жағдайы мен қызмет нәтижесі бейнесінің ашықтығын қамтамасыз ету.

Әлемде кіші бизнеске халықаралық стандартты қолдану мәселесіне үлкен көніл белуде. ХКЕС-н негізгі қағидасы – компания қызметі туралы обьективті мәліметтерін ұсыну кез-келген жағдайда өзгеріссіз қалуы тиіс. Қазақстанға халықаралық стандартты ендірудің түпкі мәселесі – ХКЕС-ын қолдана алатын және түсіне біletін жоғарғы дәрежелі мамандар саны. Яғни әңгіме есептілікті дайындау төннегіндегі ғана емес, сонымен қатар оның қолданылуы мен оны түсінү де болып отыр.

Бухгалтерлік есеп бойынша әдеби акпараттарды талдау нәтижесі көрсеткендей, бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттары деп бірнеше актілер түрін түсінуге болады :

- 1) Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары комитетінің жасаған стандарттары,
- 2) АҚШ –ғы есептің жалпы қабылданған қағидалары (GAAP).

Қазіргі таңда нарықта есептің екі негізгі жүйесі объективті басымдылық танытуда : американдық (GAAP) және қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттар комитетімен (ХКЕСК) шығарылатын қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары (ХКЕС).

Америкалық жүйе, ең алдымен әлемдегі ең ірі және мықты дамыған американлық нарықтың арқасында, күрделі және көп талдамалы болып табылады. Сондықтан, өз құнды қағаздарын американлық нарықта орналастыруға ниет білдіретін американлық емес компаниялар, есептіліктерін GAAP белгілеген ережелермен сәйкестендіруге байланысты көптеген шығындарға ойланбай барады.

Оз кезегінде, Америкаға бәселеlestікті құрайтын европалық елдер, ұлттық және халықаралық деңгейде ХКЕСК-тің қолдайтынын білдіреді. 1995 жылы Европалық комиссия бухгалтерлік есеп стратегиясы бойынша өз құжатында есеп саласындағы ғаламдану процесін мойындалап, қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарын қолдады және бухгалтерлік есеп бойынша Европалық директиваларды, оларды ХКЕСК стандарттарына сәйкестендіру мақсатымен, өзгерту қажеттілігін айтты.

Қазіргі таңдағы GAAP пен ХКЕС арасындағы айырмашылықтар қазақстандық қәсіпорындар үшін маңызды: бұл екі бухгалтерлік жүйе де күрделі, көп талдамалы, инвесторлардың талаптарын қанағаттандыруға бағытталған және қазақстандық есеп жүйесінен айырмашылығы көп. Құнды қағаздар сатуды ұйымдастырушылардың, эмитенттердің қазақстандық ережелер бойынша есептіліктерімен қатар GAAP немесе ХКЕС ережелері бойынша есептілікті, соғы екеуінің арасында маңызды айырмашылық өткізбей-ақ, ұсынғанын қолдайтыны бекер емес. Олар көпшілігінде ұқсас. Мысалы, ХКЕС 2-де қорлар болып :

- 1) коммерциялық қызмет барысында сатуға арналған
- 2) сату мақсатындағы өндіріс процесіндегі немесе сатуға арналған тауарларды өндіру барысында пайдаланылған сезілетін мүліктер табылады», деп белгіленген .

Ал GAAP қағидалары бойынша есеп тәжірибесінде қорлар болып өнім өндіру мен сатуға арналған фирма иелігіндегі қорлар табылады.

Сонымен қатар, қорларды жіктеулері де бірдей. ХКЕС 2-ге берілген түсініктемелерге сәйкес қорлар құрамына - аяқталмаған өндіріс, дайын өнімдер, тауарлар, көмекші материалдар кіреді. GAAP қағидалары бойынша компанияның барлық қорлары – қайта сатуға арналған тауарлар, шикізат пен материалдар, аяқталмаған өндіріс, дайын өнім қорына бөлінеді.

Бірақ, бұл екеуінің айырмашылықтары да бар. Сол айырмашылықтардың кейбіреулерін қорлар есебінің мысалында қарастырайық (1 кесте).

1 кесте - ХКЕС және GAAP бойынша қорлар есебіндегі айырмашылықтар

Халықаралық стандарт IAS 2	GAAP американлық жүйесі
Материалдық қорлардың өзіндік құнына келесілер кіреді :	Өзіндік құнға қосылатын ондай шығыстар тізімі жок, негізгі қритерий – жасалған шығындардың дұрыстығы мен мақсаттығы. Курстық айырмашылықтар есебінің жүйесі IAS 21 халықаралық стандартымен ұсындылатыннан өзгепе.
Корларды бағалаудың бірнеше әдістері ұсынылған	Қорларды бағалаудың төрт әдісі рүқсат етілген. Компаниялардың көпшілігі ФИФО әдісін қолданады.
Ең тәменгі бағалау қағидасы қолданылады. Нарықтық бағасы деп сатумен және тауарлы сипатка келтірумен байланысты шығындар қоса есептелген, болжамды сату құны түсіндіріледі. Егер, олардан жасалған дайын өнімнің болжамды сату құны жұмысалған материалдар құнынан жоғары болатын болса, шикізаттар мен негізгі материалдардың құны нарықтық бағага дейін азайтылмайды. Ал егер тәмен болатын болса, сол тәмендеу анықталған кезеңнің есептілігінде көрсетіледі.	Бұнда да ең тәменгі бағалау қағидасы қолданылады. Нарықтық баға ретінде ағымдагы сатып алу (ауыстыру) құны түсіндіріледі.
Ескерту- нормативтік құқықтық актілер мен заңдылықтар негізінде автор қурастырган	

Салыстырмалы талдаудан көргеніміз, кәсіпорын қызметінің түрлі кезеңдерінде қорларды бағалау мәселесі әсіресе даулы болып табылады.

Кәсіпорындардың мұліктері бухгалтерлік баланста ақшалай бағаммен көрсетіледі, ол нарық қатынастарының дамуымен күрделенуде. Нарықтық бағалар құбылысқа бейім, олар еркін өзгеріп түрады. Содан кәсіпорын мұліктерінің, оның активтерінің құны да өзгереді, ол ағымдағы пайданың мөлшеріне әсер етеді.

Бухгалтерлік есептің халықаралық стандарттарымен бухгалтерлік баланста материалдық қорлар нақты дайындаудың өзіндік құны олардың балансты құру сәтіндегі нарықтық бағасымен салыстырғанда, ең төменгі мүмкін құнымен бағаланады.

Материалдық қорлардың есептегі құнын ағымдағы нарықтық бағадағы құнымен салыстырып, сандық ең аз бағасын алады және есепті баланста материалдық қорларды соган сәйкес көрсетеді. Құндық бағада пайда болатын теріс айырмашылықтарды шаруашылық қызметтің нәтижесіне жатқызады.

Халықаралық стандарттар материалдық қорларды бағалаудың әдісін таңдауда көп кеңістік береді, яғни олар екі мүмкін бағалаудың ең төменгісін таңдау бойынша ұсыныстармен шектелмейді.

Тәжірибеде бағалаудың келесідей әдістері орын алады [2,3] :

- нақты объектіні сатып алушмен байланысты шығындардан тұратын, бастапқы құны бойынша бағалау әдісі;
 - обьектті сондай басқа бір обьектімен ауыстыру қажеттілігі туындағанда, сол сәтте төлеуге мүмкіндік болатындағы ақша қаражаттар сомасынан тұратын, қайта тұрғызу құны бойынша;
 - таза сату құны бойынша (сауда шығындары мен пайданы алып тастағандағы сату бағасы).
- Бұл әдіс, егер де зат сыртқа сатылмаған жағдайда, жіберіп алған пайданы анықтауға мүмкіндік береді;
- келтірілген құны бойынша – коммерциялық операцияның барысында, осы затты сату нәтижесінде келіп түсіу мүмкін деп күтілетін, ақша қаражаттарының келешектегі түсімінің дисконтталған мөлшері бойынша.

ХҚЕС 2 –де қорларды сатып алу, өңдеу және қазіргі жағдайы мен орналасу орнына алып келу барысында пайда болған шығындар жиынтығы болып табылатын, қорлардың нақты өзіндік құнына нақты анықтама берілген. Сатып алу шығындары - импорттық алымдар және сатып алушағы басқа да салықтар, көліктік және тиеу-түсіру шығындары, сатып алу бойынша кейбір тікелей шығындарды қоса есептеп, сауда женілдіктері, бағалардың төмендеуі мен субсидияларды алып тастағандағы, сатып алу бағасын қамтиды. Өңдеу бойынша шығындар – дегеніміз сатып алу шығындарына қосынша, қорларды қазіргі орналасуы мен осы жағдайына келтіруге қатысы бар шығындар.

Материалдық қорлардың анықталатын өзіндік құны келесі элементтерден түрады :

- 1) сатып алушағы женілдіктерді алып тастағандағы шот-фактура сомасы,
- 2) жолдағы тауарларды сақтаңдыру сомасын қосқан, фрахт құны,
- 3) салықтар мен тарифтер.

Сатып алу, қабылдау және қоймага орналастырумен байланысты басқа шығындар да материалдық қорлардың өзіндік құнына қосылуы тиіс. Бірақ, тәжірибеде бұл шығындарды басқа өнімдер арасында үйлестіру өте қызын болғандықтан, олар көп жағдайда материалдық қорлар өзіндік құнының элементі ретінде емес, есепті кезеңнің шығындары ретінде есепке алынады.

ХҚЕС көз қарасынан қорлар есебінің маңызды проблемаларының бірі болып, қорлар құнын есептеуге қатысты шығындар қозғалысын анықтаудың сәйкес әдісін таңдау табылады. Үздіксіз қызмет ететін кәсіпорын қағидасына сәйкес, барлық тауарлар өзіндік құны бойынша есепке алынуы тиіс, бірақ ол өзіндік құн әр түрлі есептеледі. Материалдық қорларды бағалаудың бірнеше әдістері мүмкін [4,5] :

1. Жалпы идентификациялау әдісі (specific identification method);
2. ФИФО (first – in, first – out – method FIFO) – конвейер сыйбасы, бірінші партиядан бастап, келіп түсі бағалары бойынша есептен шығаруды қарастырады;

3. **ЛИФО** (last – in, first – out – method LIFO) – соңғы партиядан бастап келіп тұсу бағалары бойынша есептен шығаруды қарастырады. Бірқатар елдерде (мысалы, Ұлыбритания) бұл стандартты пайдалануға тиім салынған.

4. Орташа бағалар әдісі (average – cost method) тек қана натуралдық – құндық есеп жағдайында ғана қолданылады. Бұл жағдайда келіп түскен тауарлардың барлық құны оның санына бөлінеді, орташа құн есептен шығарылған қорлар санына көбейтіледі.

5. Негізгі қор әдісі – ең жіңістік бағаның нұсқасы бойынша қалдықтарды бағалау. Бұл әдіс есепке алынатын қорлардың көп бөлігі басымды бір бағада болған жағдайда тиімді.

6. **НИФО** – барлық қорлар сатып алған бағасы бойынша есептен шығарылады, өзінің экономикалық мағынасы қайта тұрғызу бағасы бойынша есептеу әдісі болып табылады.

7. Соңғы сатып алу бағасы әдісі – **НИФО** әдісінің жеңілдетілген нұсқасы болып табылады. Бұл жағдайда әрбір есептен шығарылатын партия емес, қорлардың барлық сандық шығыны есептілкті құру сәтіндегі сатып алудың нарықтық бағасы бойынша бағаланады.

8. Ерекше есептеу – ценніктер құратын өндірістік кесіпорындарда пайдаланылатын есепті бағаларды еске түсіреді.

9. **ХИФО** – ең жоғары баға бойынша кірістелген алдымен шығады.

10. **ЛОФО** – ең тәмен баға бойынша кірістелген алдымен шығады;

11. **КИФО** – концерн балансын құру барысында, ең алдымен ішкі концерндік жабдықтаулар есепке алынады .

Сонымен, стандарт келесі ерекшеліктерді сипаттайты : :

- өзіндік құнды анықтаудың әдістерін кең таңдау,
- салыстырудын мүмкін еместігі (әртүрлі фирмалар әртүрлі әдістерді қолдана алады),
- келтірілген есептеу әдістері (5-ші, 6-шы) нақты өзіндік құн бойынша бағалау қағидасына қарама-қайшы келеді, себебі бағалау үшін нақты өзіндік құнның орнына сатып алудың ағымдағы нарықтық бағасы пайдаланылады.

ФИФО, орташа құн, негізгі қор, ерекше есептеу әдістері бойынша өзіндік құнды есептеу, белгілі уақыт кезеңінде кесіпорынмен жасалған шығындарды есептеуді қарастырады. Негізгі қор әдісінің мағынасы – тұтынылған қорлардың барлығын тұтыну сәтінде ағымдағы сатып алу бағалары бойынша есепке алуда тұрады. **НИФО** және соңғы сатып алу бағасы әдістерінің формулалары әлі жүзеге аспаған шығындарды қарастырады, соңдықтан нақты шығындар бойынша құнды бағалау болып табылмайды.

Жалпы идентификациялау әдісі нақты шығындарға негізделсе, орташа құн, **ФИФО**, **ЛИФО** әдістері өзіндік құнның қозғалысы туралы болжамды ақпараттарға негізделеді. Әдісті таңдау, ең алдымен нәтиженің көлемін анықтайты.

Халықаралық тәжірибеде, сонымен қатар, стандартты бағалар бойынша бағалау кең тараған (стандарт-кост). Отандық есептің жоспарлы бағалауына ұқсастығына қарамастан, оның екі айырмашылығы бар :

1) материалдық қорлардың келіп тұсуі нақты өзіндік құны бойынша көрініс табады, ал шығысын - айырмашылығын ауытқу шотынан өнім түрлері бойынша жұмысалған материалдардың құны мен есепті кезеңінде сонындағы олардың қалдықтарына пропорционалды үйлестіре отырып, стандартты нормативті бағалар бойынша шығындарға жатқызады;

2) материалдық қорлардың келіп тұсуі мен шығысы нормативті бағада қабылданады, құндағы айырмашылықты материалдар бағасында ауытқу шотына алып барады, ал ол жақтан тұтынылған саны мен кезең сонындағы қалдыққа пропорционалды есептен шығарады.

Ал, ХҚЕС № 2 – де көрсету үшін қорларды өлшеудің негізгі қағидасы болып, екі көрсеткіштің - өзіндік құн мен таза сату құнының- ең азы бойынша бағалауды атайды. Бұл тәртіп ең алдымен ұқыптылық тұжырымдамасынан шығады және қаржылық есептіліктің басты мақсаты – ұйымның қаржылық жағдайы мен келешек мүмкіндіктерін шынайы көрсетуге сәйкес келеді. Қаржылық ақпаратты түрлі топтағы пайдаланушылар, оның ішінде ең алдымен инвесторлар мен кредиторлар, кесіпорын активтері бағалау барысында өзгеріске ұшырап, олардың құндарының көтерілмеуіне мүдделі. Ұйымдардың қалыпты қызметі барысында, активтер құрамында ең көп улес салмақты құрауы мүмкін болатын, өндірістік қорлары көп болады. Соған байланысты, оларды әділ бағалау ерекше маңызға ие болады.

Мысалы, кәсіпорын қажетті материалдарды өте жоғары баға бойынша сатып алып, оларды өндеге көп шығын жұмсаپ, дайын өнімін сата алмаса, өз активтерінің құнын бірден көтеріп жіберуі мүмкін. Соңдықтан, ұйымдарға нақты нарықтық бағалық қарымқатынастардан алысталап кетуге мүмкіндік бермейтін, қорлар үшін ең тәменгі бағалау әдісін тандау, маңызды болып табылады. Осы көрсеткіш, сонымен қатар, нақты өзіндік құн таза сату құнынан жоғары болып кетпес үшін, қорларды сатып алу мен өндіру бойынша шығындарды азайтуға тырысуға міндеттейді, себебі, бағалау арасындағы айырмашылық (нақты өзіндік құннан асып кеткенде) шығынға жатқызылып, пайданы азайтады.

Ұйымдар, қорлармен байланысты шығындарын бақылауға, тиімді жабдықтаушыларды іздеуге, тиімді, үнемді өндіріс әдістерін енгізуге міндетті.

ӘДЕБІЕТ

1 Тулешова Г. К. Учет и отчетность в соответствии с международными стандартами. Часть 1, 2 - Алматы: Бизнес информация, 2005 – 526 с..

2 Блейк Д., Амат О «Европейский бухгалтерский учет» Перевод с англ. М: 1997

3 Качалин В.В. «Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP». М: 2000

4 Тайгашинова К.Т. Управленческий учет логистических издержек. (Управление товарно-материальными запасами). Часть 1: Учебное пособие.- Алматы: Экономика, 2006. – 208 с.

5 Тулешова Т.К. Даңыған қаржылық есеп. Учебник. Алматы. Экономика. 2005. 320 с

Основные направления организации учета запасов по международным стандартам финансовой отчетности

В данной статье рассматриваются вопросы организации бухгалтерского учета запасов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, материальные запасы, бухгалтерский баланс, оценка запасов.

Basic directions of organization of account of supplies on the international standards of the financial reporting

In this article the questions of organization of record-keeping of supplies are examined in accordance with the international standards of the financial reporting. In the conditions of world globalization the necessity of providing of competitiveness of economy of Republic of Kazakhstan has an important value. One of the fixed assets of competitiveness of economy is accordance of the system of record-keeping to the international standards of the financial reporting. International standards of financial report - are this generalized and private concept of the financial reporting, being basis of mushroom growth of economy and integration of capital. The international standards of the financial reporting are occupied by the special place in an investment attractiveness and competitiveness of the Kazakhstan companies.

Keywords: International Financial Reporting Standards, material stocks, balance sheet, assessment of stocks.