

«Сейфуллин оқулары – 12: Ғылым жолындағы жастар-болашақтың инновациялық әлеуеті» атты Республикалық ғылыми-теориялық конференция материалдары = Материалы Республиканской научно-теоретической конференции «Сейфуллинские чтения-12: Молодежь в науке - инновационный потенциал будущего" . – 2016. – Т.1, ч.2 – Б.330-333

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІКТІҢ ХАЛЫҚАРАЛЫҚ СТАНДАРТТАРЫНА СӘЙКЕС АКТИВТЕРДІ, СОНЫҢ ІШІНДЕ АГРАРЛЫҚ СЕКТОРДЫҢ БИОЛОГИЯЛЫҚ АКТИВТЕРІН ӘДІЛ ҚҰН БОЙЫНША БАҒАЛАУ МӘСЕЛЕЛЕРІ

Хаметов Д.С., Нургазина Ж.К.

Қазіргі кездегі бизнестің жоғары динамикасымен сипатталатын экономикалық жағдайларда коммерциялық ұйымдарды басқару үшін пайдаланылатын ақпараттың сапасы айрықша мәнді иеленіп отыр. Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік басқарушылықты жедел, тактикалық және стратегиялық деңгейлі ақпаратпен қамтамасыз етуде маңызды рөл атқарады.

Бухгалтерлік есеп әдіснамасы кәсіпорынның экономикалық шындығын тек қана көрсетіп қоймай, сонымен бірге ол өзі оны іс жүзінде тудыратындығы туралы білген дұрыс. Активтер мен міндеттемелерді бағалау жүйесі іскерлік қоғамның ағымдағы көзқарастары мен қажеттіліктеріне сәйкес экономикалық ақпаратты қалыптастырады. Бухгалтерлік есептің әртүрлі тәртіптері мен оған қатысты капитал өлшемі әртүрлі ұғымдар мен түсініктерге әкеліп, сондай-ақ экономикалық үрдістердегі қабылдауға, стратегия мен бет алысына тікелей әсер етеді. Сондықтан да бухгалтерлік есепті құру кезінде активтер мен міндеттемелерді бағалаудағы принциптік тәсілдемені таңдау өте маңызды болып табылады.

Әділ құн есебіне дәлел болып оның бухгалтерлік ақпаратты өзектірек етуі табылады. Тарихи құн бұған қарағанда консервативтірек және сенімдірек болып есептелінген. Әділ құн есебі 1929 жылғы Уолл Стрит биржасының дағдарысына әкелді деп күмәнді тәжірибелерге байланысты кінәланды және 1930-1970 жылдары оның іс жүзінде қолданылуына АҚШ-тың бағалы қағаздар мен биржа комиссиясымен тыйым салынды. 2008 жылғы қаржылық дағдарыстың себебінен оған тағы да айып тағылды. Кейбір ғалымдар мен практиктер оның бухгалтерлік есепке негізделген тиімділік көрсеткіштеріндегі таралуын дағдарыс қарсаңындағы банкирлер мен басқадай басқарушылардың әрекетімен байланыстырды. Әсіресе 2008 жылға дейінгі активтер бағасының өсуінен қаржылық институттардың кейбір секьюриттелген активтерінің әділ құнының өсуі таза пайда ретінде мойындалды, осылайша ол кейде атқарушы бонустарды есептеген кезде қолданылды. Активтердің бағалары төмендей бастағаннан кейін көптеген қаржы саласындағы басқарушылар әділ құнның төмендеуі арзандатуды үдетті деп кінәлады. Соған қарамастан, АҚШ-тың GAAP стандарттары мен дүниежүзіндегі 100-ге жуық мемлекеттерде қабылданған қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары әділ құнды кеңінен қолдануда [1].

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарында әділ құнды анықтау бойынша нақты ұсыныстардың болмауы себебінен осы құн бойынша бағалауды жаппай қолдану көп уақыт бойы негізделінбеген еді. Осы мәселені шешу бойынша маңызды кезең болып 2011 жылы әділ құнды анықтау бойынша нұсқау болып табылатын «Әділ құнның бағасы» 13 (IFRS) ҚЕХС басылып шығарылды. Ол осы ұғымның бірыңғай анықтамасын бекітті және әділ құнды өлшеудің негізгі принциптері мен әдістерін ашып көрсетті. 13 (IFRS) ҚЕХС әділ құнға нарыққа қатысушылардың баға қойылатын күнде ұйымдастырылған нарықта іске асатын операция жағдайында активті сату барысында немесе міндеттемені тапсыруда төленгенде алынатын баға ретінде анықтама береді [2].

Қазіргі кезде биологиялық активтердің әділ құнын бағалау тәртібінде көп мәселелер бар. «Ауылшаруашылығы» 41 (IAS) ҚЕХС биологиялық активтерді және олардан алынған ауылшаруашылық өнімдерді бағалауда әділ құнды қолдануды талап етеді. Әділ құн – осындай мәміле жасағысы келетін, жақсы хабардар тәуелсіз тараптардың арасында мәміле жасаған кезде актив айырбасталуы немесе міндеттеме орындалуы мүмкін болатын сома [3]. Егер жеңілдетсек, әділ құн – бұл сәйкес активтердің белсенді нарықтағы мүмкін болатын сату бағасы (нарықтық баға). Активтің әділ құнын оның орналасқан жеріне және қазіргі уақыт кезіне байланысты анықтау қажет. Мысалы, фермадағы ірі қара малдың әділ құны осы малды нарыққа жеткізу бойынша көлік және басқа да шығындарды шегергеннен кейінгі сәйкес нарықтағы бағасы болып табылады.

Қазіргі кезде белсенді нарықтар қалыптасу сатысында, ал кейбіреулерін іздеп-табу қиынға соғады, мысалға өз жем өнімін өндірудің белсенді нарығын келтіруге болады. Бүгінгі күнде Қазақстанның белсенді нарығы толықтай жетілдірілмеген. Ол мемлекет тарапынан қажетті антимонополиялық саясатты жүзеге асыруды, белсенді нарық қатысушыларына бақылау жүргізуді талап етеді, сондай-ақ адал бәсекелестікті жетілдірудің қажеттілігі бар. Сонымен қатар облыстар бойынша белсенді нарықтардың аймақтарын шектеу мақсатында ауылшаруашылық тауар өндірушілерінің территориялық орналасуы да маңызды рөл атқарады. Сондықтан Хоружий Л.И. және Сулова Т.А. белсенді нарықтың қызмет істеу критерийлерін мынадай критерийлермен толықтыруды ұсынады:

- белсенді нарықтың аймағын территориялық шектеу;
- монополиялық сегменттердің жоқтығы [4].

Жалпы ереже бойынша биологиялық активтер сату шығындарын шегергендегі әділ құнмен бағалануы тиіс. Бағалауды бастапқы мойындау кезінде, сондай-ақ әр есепті кезеңнің соңында жүргізу қажет. Себебі биологиялық активтердің әділ құны өзгеруі мүмкін. Бұл тек нарықтағы бағалардың өзгеруіне байланысты ғана емес, сонымен қатар физикалық қасиеттердің өзгеруіне де (өсу, азғындау, өсіп-өну, ауылшаруашылық өнімдерін жинау, т.б.) байланысты болады. Сондықтан есептілікте

физикалық қасиеттердің өзгерістері туралы ақпаратты бағалардың өзгерістері туралы ақпараттан бөлек түрде ашу керек. Бұл ағымдағы кезең бойынша қызмет нәтижесін бағалауға және болашаққа болжам жасауға мүмкіндік береді, әсіресе, өндіру циклі бір жылдан асса.

Биологиялық активтерді бағалаған кезде биологиялық активтің әділ құны сенімді түрде бағалана алады деп есептелінеді. Яғни көп жағдайларда бағалау әділ құнмен бағаланатындай етіп бастапқы кезден-ақ ұйғарылады. Биологиялық активтердің және ауылшаруашылық өнімдерінің әділ құнын анықтау үрдісін жеңілдету үшін оларды жас, сапа немесе басқа да негізгі сипаттамалар бойынша топтастырған жөн. Сәйкес нарықтарда бағаларды орнату үшін негіз ретінде қолданылатын сипаттамаларды таңдау керек.

Егер биологиялық актив немесе ауылшаруашылық өнім үшін олардың ағымдағы күйі мен орналасқан жері бойынша белсенді нарық бар болса, осы активтің әділ құнын анықтау базасы болып осындай нарықта орнатылған баға болып табылады. Сонымен бірге егер кәсіпорынның бірнеше белсенді нарықтарға қолжетімділігі болса, осы кәсіпорын шеңберінде олардың ішіндегі ең орындысының бағасын таңдау қажет. Мысалы, егер кәсіпорын екі белсенді нарыққа қолжетімді болса, ол одан әрі келісім жасасуға ниеттелетін нарықтың бағасын қолданудың қисыны бар.

Белсенді нарық болмаған кезде кәсіпорын әділ құнды анықтау үшін келесі бір немесе бірнеше көрсеткіштерді пайдаланады:

- нарықтағы соңғы келісім бағасы – егер келісім жасау күні мен есепті кезеңнің арасындағы уақытта шаруашылық шарттардың елеулі өзгерістері болмаған жағдайда;

- айырмашылықтар есебімен түзетілген ұқсас активтердің нарықтық бағасы;

- сәйкес салалық көрсеткіштер (мысалы, бір экспорттық тартпаға есептегендегі бақша көшеттерінің құны, бушель мен гектар және 1 киллограмм етке есептегендегі ірі қара малдың құны).

Сирек болатын оқиғаларда орын алатын белгілі бір жағдайларда ағымдағы күйлеріндегі биологиялық активтер үшін нарықтық бағалар мен құндық көрсеткіштер болмауы мүмкін. Сонда осы активтен күтілетін ақша қаражаттары таза ағымының келтірілген құнын ең орынды нарықтың ағымдағы мөлшерлемесі бойынша дисконттау жолымен есептеу қажет. Сонымен бірге дисконттаудың адекваттық мөлшерлемесін анықтау және күтілетін ақша ағымдарын есептеу үшін биологиялық активтердің қазіргі орналасқан жері мен ағымдағы жағдайы есепке алынады. Активтерді қаржыландыруға, салық салуға немесе ауылшаруашылық өнімді алудан (жинаудан) кейінгі биологиялық активтердің қалпына келтірілуіне (мысалы, ауылшаруашылық өнімін жинап алудан кейінгі ағаш егу бойынша қалыпқа келтіруге кеткен шығындар) байланысты ақша қаражаттары ағымдарын есепке қоспау керек.

Сондай-ақ әділ құн тәуелсіз, жақсы хабардар және осындай келісімді жасаулары келген сатып алушылар мен сатушылардың келісім бағасын

ұйғару кезінде есепке алынатын ақша қаражаттары ағымының ауытқу мүмкіншілігі көрсетілуі тиіс. Активтердің көбісінің нарықтық құны болмағандығы бірыңғай амал-тәсілдің жоқтығына әкелді және сарапшымен есептелінген олардың әділ құны тек қана бағалау күніне шартты және әділ болып табылады. Бірақ дегенмен әділ құн әлеуетті инвесторларға қажет және ол – қаржылық активтер үшін таптырылмайтын негіз.

Осылай биологиялық активтерді және биологиялық активтердің ауылшаруашылық өнімдерін әділ құны бойынша бағалау тәсілдері түзеуді, бағалау модельдеріне түзетулер енгізуді қажет етеді, бұл белсенді нарықтағы тәуелсіз жақтар арасындағы айырбастау баламалылықты қамтамасыз ете алады [5].

«Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Қазақстан Республикасының Заңын жүзеге асыру мақсатында, сондай-ақ 41 (IAS) ҚЕХС қолдану кезінде ұйымдарға практикалық көмек көрсету үшін Азиялық Даму Банкі консультанттарының және «PriceWaterhouseCoopers» жауапкершілігі шектеулі серіктестігінің демеушілігімен және олармен тығыз ынтымақтастықта Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Бухгалтерлік есеп методологиясы және аудит департаментімен әзірленген 41 (IAS) ҚЕХС-ына әдістемелік ұсыныстары ауылшаруашылық өндірушілердің шындығын толық көлемде есепке алмайды [6].

Ауылшаруашылық өндірісі – бұл көптеген табиғи, ішкі экстенсивті, интенсивті және сыртқы факторлардың әсеріне шалдығатын өнім өндірісінің күрделі процесі. Бұдан басқа ауылшаруашылығының өндірістік циклі басқа салаларға қарағанда әлдеқайда ұзағырақ. Бұл шығыстардың қалыптасуы мен пайда табудың бірқалыпты еместігін ұйғарады. Биологиялық активтердің әділ құнын анықтау үшін келесідей шарттар орындалатындай ұқсас активпен жасалынған мәміле туралы ақпарат қажет: мәміле байланысты емес тараптар арасында жасалынады; тараптардың шарттар туралы ақпараты бар; мәміле мәжбүрлі емес.

Осындай бағалау үшін ең жақсы жағдай белсенді нарықтың болуын тудырады. Бұл нарық келесіні құрайды: біртекті тауарлардың айналысы; кез-келген уақытта табыла беретін мәміле жасағысы келген сатып алушылар мен сатушылар; жария және жүйелі бағалар туралы ақпарат. Белсенді нарықтардың ақпараттық көздері болып Қазақстан Республикасы Ауылшаруашылық министрлігі және ауылшаруашылық бойынша басқарудың аймақтық органдары, азық-түлік аймақтық көтерме-бөлшек сауда ұйымдарының өкілдері және т.б. құрылымдар болуы мүмкін.

Осындай ақпарат қолжетімсіз болған кезде ұйым активпен байланысты шығындарды шегергеннен кейінгі активтен күтілетін ақша қаражаттары түсімінің ағымдық құнын есептеуді қолдануы мүмкін. Ағымдық құн ақша ағындарын дисконттау жолымен нарықта қалыптасқан ағымдық табыстылық мөлшерлемесімен анықталынады. Бірақ инфляцияның тұрақсыздық деңгейінде осы әдісті қолдану қолайлы пайыздық мөлшерлемені таңдаудың шектелуіне байланысты қиынға соғады.

Осылай қазақстандық есепті халықаралық стандарттарға және нарықтық қатынастарға бейімдеу үшін Қазақстан Республикасы Ауылшаруашылық пен Қаржы министрліктерінің өзара әрекеттесуі кезінде мүмкін бола алатын ақпараттық қамтамасыздандыру қажет. Бұл ауылшаруашылық өндірушілерінің қаржылық есептіліктеріндегі мәліметтердің анықтығына жағдай жасайды және дүниежүзілік бухгалтерлік есеп жүйесіне кіруге мүмкіндік туғызады.

Әдебиеттер тізімі

1. Ramanna, K. Why "Fair Value" Is the Rule The answer lies in the changing makeup of the Financial Accounting Standards Board.//[Harvard business review : HBR.](#)- Boston, Mass : Harvard Business School Publ. Corp, ISSN 0017-8012, ZDB-ID 23826. - 2013, p. 99-101
2. «Әділ құнның бағасы» 13 (IFRS) Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты
3. «Ауылшаруашылығы» 41 (IAS) Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты
4. Хоружий Л. И., Сулова Т. А. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 "Сельское хозяйство". – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2006. – 168 с.
5. Гасанов М. Ю. Особенности оценки биологических активов // Молодой ученый. — 2013. — №6. — С. 292-293.
6. Методические рекомендации по применению МСФО-Интернет ресурс: <http://www.grossbuh.kz/information/show/id/211.html>