

С.Сейфуллин атындағы Қазақ агротехникалық университетінің 60 жылдығына арналған «Сейфуллин оқулары– 13: дәстүрлерді сақтай отырып, болашақты құру» атты Республикалық ғылыми-теориялық конференциясының материалдары = Материалы Республиканской научно-теоретической конференции «Сейфуллинские чтения – 13: сохраняя традиции, создавая будущее», посвященная 60-летию Казахского агротехнического университета имени С.Сейфуллина. - 2017. - Т.1, Ч.4. - Б.156-160

## ӘДІЛ ҚҰН ЕСЕБІН БАҒАЛАУ

*Нұржаубаев Е.Ә.,  
Сагиндыкова Г.М.*

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].

Әділ құн - бұл кәсіпорынның ерекшелігі есепке алынып қалыптастырылған бағалау емес, бұл нарық бағасы. Кейбір активтер және міндеттемелер бойынша бақыланатын нарықтық операциялар немесе нарықтық мәлімет бар болады. Ал басқа активтер мен міндеттемелер бойынша бақыланатын нарықтық операциялар немесе нарықтық мәлімет болмайды. Дегенмен, әділ құнды бағалаудың мақсаты екі жағдайда да бір - ағымдағы нарықтық жағдайдағы баға қойылатын күнде нарыққа қатысушылардың активті сату немесе бір-біріне міндеттемелерді тапсыру бойынша ұйымдастырылған нарықта іске асатын операция жүргізілетін бағаны анықтау (бұл дегеніңіз активті ұстайтын немесе міндеттемесі бар нарыққа қатысушының көзқарасымен белгіленген бағалау күніне шығатын баға).

Егер де нарықта ұқсас активке немесе міндеттемеге баға байқалмаса, кәсіпорын әділ құнды релевантты бақыланатын бастапқы деректер максималды қолданылатын және бақыланбайтын бастапқы деректерді минималды қолдануды қамтамасыз ететін басқа бағалау әдісін қолданып бағалайды. Әділ құн нарықтық баға болғандықтан, ол нарыққа қатысушылар активті немесе міндеттемені анықтауда қолдануы мүмкін жорамал қолданылып анықталады, тәуекелді де рұқсат ететін жорамалды қоса есептегенде. Демек, кәсіпорынның активті ұстап қалу немесе реттеу мақсаты, немесе міндеттемені қалай да орындау, әділ құнды бағалауда релевантты фактор болып табылмайды.

Әділ құнды бағалауда ерекше назар активтер мен міндеттемелерге аударылады, себебі олар бухгалтерлік есептің негізгі объектісі болып табылады. Сонымен қатар, осы стандарт әділ құн бойынша бағаланатын кәсіпорынның өзіндік үлестік аспаптарына қатысты қолданылуы керек [2]

Әділ құнның бағасы белгіленген актив немесе міндеттеме үшін жүзеге асырылады. Демек, әділ құнды бағалауда мекеме активтің немесе міндеттеменің мінездемесін есепке алу керек, мәселен, нарыққа қатысушылар осы мінездемелерді бағалау күніне активтің немесе міндеттеменің бағасын анықтауда есепке алғандағыдай. Бұл мінездемелер мынаны қамтиды:

- активтің жағдайы мен орны;
- бар жағдайда, активті пайдалануға немесе сатуға шектеу.

Белгілі бір мінездеменің бағалауға ықпалы нарыққа қатысушылардың осы мінездемені есепке алуына байланысты өзгереді.

Әділ құн бойынша бағаланатын актив немесе міндеттеме мынаны көрсетуі мүмкін:

- жеке актив немесе міндеттеме (мысалы, қаржылық құрал немесе қаржылық емес актив); немесе

- активтер тобы, міндеттемелер тобы немесе активтер мен міндеттемелер тобы (мысалы, қаржы жинайтын бірлік не бизнес).

Актив немесе міндеттеменің тану мақсаты немесе ақпаратты айқындау үшін жеке актив немесе міндеттеме, активтер тобы, міндеттемелер тобы немесе активтер мен міндеттемелер тобы болып табылуы оның есептеу бірлігіне тәуелді. Активтің немесе міндеттеменің есептеу бірлігі әділ құнды

бағалауды талап ететін немесе рұқсат ететін осы стандарттарда көрсетілген жағдайлардан басқа кездегі ХҚЕС - қа сәйкес анықталады.

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].

Есептелінген бағалаулардың пайда болуының негізгі экономикалық себептерінің тобына:

- көптеген жағдайда анықтау ерекшеліктеріне байланысты, қаржылық есепте көрсетілген осы баптың әділ бағалануы талап етіліп, бірақ қаржылық есептің ұсынылып ашылу негіздерінде арнайы тәсілдердің көрсетілмеуі (дебиторлық берешектердің, негізгі құралдардың құнсыздануы, қорлардың әділетті бағамен бағалану қажеттігі, т.б.) ;

- есептеуге қатысатын ақпараттар легінің мәні мен мағына деңгейінің алшақтығы (дебиторлық берешектердің құнсыздануының белгілі бір мерзімдерге байланыстырылуы (45,90 күн) немесе қарым-қатынастар үзілген күннен бастап күнделікті, декада, ай сайын есептеу қажеттілігі мен есептеуге алынатын қойылым деңгейлерінің қайта қаржыландыру, несиенің қойылымы мен тиімді қойылымының арасында болуынан, т.б.) ;

- бағалану мақсатының қаржылық есептілік жарғыларына, олардың құрамдас бөліктеріне және кей жағдайларда осы кезеңде болған кейбір операциялар мен бизнес әрекеттеріне (табысты мойындау принциптерінің қаржылық

есеп пен салық есебіндегі ерекшеліктерінен) байланыстылығы;

- әділ құн мен есептеліп бағаланған құн арасындағы айырма қаржылық есептілікті бұрмалау деп табылмайтындығынан;

- кез келген белгілі бір датаға анықталған әділ құн, уақыт өткеннен кейінгі оқиғалар мен әрекеттерге байланысты өзгеріске ұшырайтындығы жатады.

Бағалаулар, қаржылық есептілікті дайындауда қол жеткізерлік ақпаратты кәсіби пайымдауда пайдалануды қарастырады. Аудиттің жұмыс және қорытынды құжаттарында аудитор осы көрсеткіштердің негізі мен анықтау тәсілін толығынан баяндап көрсетуге тиісті.

Есептелінген бағалаулар аудитінің бағыттары мен бағалану мүмкіндіктері. Есептелінген бағалаулар анықталуында әсер ететін факторлар тобына олардың қаржылық және басқа қорытындыны анықтайтын негізгі мәні мен мағынасының белгісіздігі және нақты әсер ететін көрсеткіштердің мәнінің ауытқу диапазонының алшақтығы болатын. Осы факторлар

әсерінесәйкес бағаланудың белгісіздік деңгейі жоғары және төмен болып екіге бөлінеді [3].

Есептелінген бағаланудың белгісіздік деңгейі төмен және маңызды ауытқулар тәуекелдігінің аз болатын жағдайларына:

- күрделі қаржылық операциялар жүргізбейтін ұйымдардың есептелінген бағалаулары;
- есептелінген бағалаулардың жиі анықталып, өзгертіліп отырылуына себепкер нарықтық негіз болатын көрсеткіштердің болуы;
- есептелінген бағалауларды анықтау көрсеткіштерінің жиі анықталып және алу мүмкіндігінің оңай болуы, олардың арнайы жарияланып отырылуы;
- әділ құнды анықтаудың қаржылық есептілікте ашып көрсету тәсілінің қарапайым және оңай есептеліп активтер мен міндеттемелер үшін жеңіл анықталатындығы;
- әділ құнды анықтаудың есептелінген бағалаулары белгіленген модель негізінде есептелінуі және модельдің жалпыға белгілі, пайдалану мүмкіндігінің кеңдігімен қатар модельде пайдаланылатын көрсеткіштерді қадағаланып отыратындығы жатады.

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.

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).

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.

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 [5].

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.

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. «Әділ құнның бағасы» 13 (IFRS) Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты
2. «Ауылшаруашылығы» 41 (IAS) Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты
3. Хоружий Л. И., Сусллова Т. А. Проблемы адаптации международного стандарта финансовой отчетности 41 "Сельское хозяйство". – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2006. – 168 б.
4. Ужахова М.Б. Оценка основных средств по справедливой стоимости. [Текст] / Ужахова М.Б. // Аудит и финансовый анализ. – Москва, 2011. - № 2. С. 28-33 (0,9п.л.).
5. Научные публикации в международных научных изданиях Thomson Reuters. Title: Accounting and analytical provision of budget support for agriculture. Author(s): Popova, L.V.; Maslova, I.A.; Maslov, B.G.