

УДК 336.76

**ХАЛЫҚАРАЛЫҚ ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕП СТАНДАРТЫНА
СӘЙКЕС АКТИВТЕРДІҢ ҚҰНСЫЗДАНУЫ ЕСЕБІНІҢ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ**

Қабаев Ермат Ерланұлы

kabaevertmat@mail.ru

Л.Н.Гумилев атындағы ЕҰУ «Есеп және аудит» мамандығының 2 курс
студенті, Нұр – Сұлтан, Қазақстан

Халықаралық қаржылық есептіліктің стандарттарында активтердің құнсыздануы мәселесі активтердің құнсыздануы жағдайларын анықтау тәртібін және бухгалтерлік есептегі активтердің құнсыздануын көрсететін тәсілдерді сипаттайтын «Активтердің құнсыздануы» (IAS) 36 «Стандарттарды басқару» стандарттарымен реттеледі. 36 (IAS) ХҚЕС ұйым өз активтері бойынша есепке алудың өтелетін сомасынан аспайтын мөлшерде қолданатын процедураларын анықтайды. Егер активтің баланстық құны осы активті пайдалану немесе сату арқылы өтелетін сомадан асса, онда актив өтелетін сомадан асып түседі. Бұл жағдайда актив құнсызданған болып есептеледі және осы құнсыздану сомасына залал қажет.

Зерттеу жұмыстың мақсаты 36 ХҚЕС (IFRS) сәйкес активтердің құнсыздану әдісін зерделеу болып табылады. Актив құнсызданған болып есептеледі және 36 (IFRS) ХҚЕС-ында активтің қаржылық жағдай туралы есептік құны оның өтелетін сомасынан асып кеткен жағдайда құнсызданудан болған залалды есепке алуды талап етеді (пайдалану кезінде немесе активті сату нәтижесі). Активтің өтелетін құнын анықтау активтің немесе ақша қаражатын қозғалысқа келтіретін бірліктің «пайдалану шығындарын шегергендегі әділ құнды» және ең үлкені болып табылады.

Құнсыздану – активтердің баланстық құндарының төмендеуі. Келесі ұзақ мерзімді активтер бойынша анықталады: негізгі құралдарға және материалдық емес активтерге (соның ішінде гудвилға да) және тек қана перспективті түрде қолданылады.

Активтік нарық – бұл төменде келтірілген талаптардың барлығы сақталатын нарық:

- нарықта мәміле объектілері біртекті болып табылады;
- әдетте, кез келген уақытта мәміле жасағысы келетін сатушылар мен сатып алушылар табылуы мүмкін;
- бағалар туралы ақпаратқа баршаның қолы жетеді.

Кәсіпорындарды біріктіру туралы келісімнің күні бірігетін тараптардың арасында елеулі келісімге қол жететін күн болып табылады, және, жария листингісі бар ұйымдар болған ретте, жұртшылықтың назарына жеткізіледі, дұшпандық жұтылу жағдайында біріккен тараптардың арасында елеулі келісім жасалатын күн сатып алынатына ұйым иелерінің жеткілікті саны осы сатып алынатын ұйымға бақылау орнату туралы сатып алушы-ұйым ұсыныс қабылдаған күн болып табылады.

Баланстық құн – жинақталған амортизация және құнсызданудан болған жинақталған залал сомасы шегерілгеннен кейін актив көрсетілетін сома.

Қозғалысқа келтіретін бірлік – бұл басқа активтерден немесе активтер тобынан түсетін ақшалай қаражаттар тасқынына едәуір дәрежеде тәуелді емес ақшалай қаражаттардың түсімін қамтамасыз ететін ең аз бірегейлендірілетін активтер тобы.

Корпорациялық активтер – бұл қарастырылатын қозғалысқа келтіретін бірліктер, сол сияқты басқа да қозғалысқа келтіретін бірліктер ретінде ақша қаражаттарының болашақ түсімдеріне салым салатын іскерлік беделден басқа активтер.

Шығару шығындары – бұл қаржы шығындарын және, пайдаға салынған салық жөніндегі шығыстарды қоспағанда, активтің немесе қозғалысқа келтіретін бірліктердің шығарылуына тікелей байланысты қосымша шығындар.

Амортизацияланатын құн – актив сатып алуға шыққан нақты шығындар немесе өзіндік құн шегеріліп, қаржы есептілігінде нақты шығындардың орнына көрсетілген басқа өлшем.

Амортизация – бұл активтің амортизацияланатын сомасын оның пайдалы қызмет мерзімі ішінде жүйелі түрде бөлу.

Сатуға жұмсалған шығындар шегерілген әділ құн – бұл жақсы хабардар, осындай мәміле жасағысы келетін және бір-біріне тәуелді емес тараптардың арасында мәміле жасалған кезде, шығару шығындары шегеріліп, активті немесе қозғалысқа келтіретін бірліктерді сату жолымен алуға болатын сома.

Құнсызданудан болған залал – бұл активтің баланстық құнының немесе қозғалысқа келтіретін бірліктің оның өтеу сомасынан асатын сомасы.

Активтің немесе қозғалысқа келтіретін бірліктің өтеу сомасы екі өлшемнің ең үлкені: оны сатуға шыққан шығындар немесе шегерілген оның әділ құны немесе оны пайдалану құндылығы болып табылады.

Пайдалы қызмет мерзімі – бұл не:

- ұйым активті падалануды көздейтін уақыт мерзімі;
- өндіріс бірліктерінің немесе ұйым активті пайдаланудан алуды күткен сол сияқты бірліктердің саны.

Пайдалану құндылығы – бұл активтен немесе қозғалысқа келтіретін бірліктен алынуы күтілетін ақшалай қаражаттардың болашақ тасқындарының дисконтталған құны.

Активтің баланстық құны өтелетін сомадан асқан кезде, ол құнсызданды деп есептеледі. Активтің құнсыздануынан залалдың туындау мүмкіндігін көрсететін кейбір белгілер сипатталған. Осы белгілердің кез келгені анықталған жағдайда, ұйым өтелетін соманың ресми есебін жасауға тиіс.

Ұйым әрбір есепті күні активтің мүмкін болатын құнсыздану белгілерінің болуын анықтауға міндетті. Кез келген осындай белгі анықталған жағдайда ұйым активтің өтелетін сомасын бағалауға тиіс.

Бұған қоса, қандай да болсын құнсыздану белгісінің бар-жоғына қарамастан, ұйым:
- пайдалы қызмет мерзімі шектеусіз материалдық емес активті немесе пайдалану үшін әлі қол жетпейтін материалдық емес активті оның баланстық құнын оның өтелетін сомасымен салыстыру арқылы құнсыздану мәніне жыл сайын сынақтауға міндетті. Құнсыздануға ондай сынақтама жылдық кезең ішінде кез келген уақытта, ол жыл сайын тап сондай уақытта қайталанып отырған жағдайда, орындалуы мүмкін. Әр түрлі материалдық емес активтер әр түрлі уақытта құнсыздануға сынақталуы мүмкін. Алайда, егер мұндай материалдық емес актив бастапқыда ағымдағы жылдық кезеңнің ішінде танылған болса, ол осы ағымдағы жылдық кезеңнің соңына дейін құнсыздануға сынақталуға тиіс.

Материалдық емес активтің өз баланстық құнын өтеу үшін жеткілікті болашақ экономикалық пайдалар іздестіру қабілеті, әдетте, актив пайдалануға қол жеткізілгеннен кейінге қарағанда, ол пайдалануға қол жеткізілгенге дейін неғұрлым жоғары шектеусіздік дәрежесімен сипатталады. Сондықтан, ең болмағанда, пайдалану үшін әлі қол жеткізілмеген материалдық активтің баланстық құнын құнсыздануға жыл сайын сынақтауды талап етеді.

Пайдалы қызмет мерзімі шектеусіз материалдық емес актив, оның мүмкін болатын құнсыздану белгілерінің бар-жоғына қарамастан, оның баланстық құнын өтелетін сомасымен салыстыру арқылы жыл сайынғы негізде құнсыздануға сынақталуға тиіс. Алайда, ондай активтің өтелетін сомасына алдыңғы кезеңде жасалған ең соңғы есептеулер, төменде келтірілген өлшемдердің барлығы қанағаттандырылған жағдайда, ағымдағы кезеңде құнсыздануға сынақталған кезде пайдаланылуы мүмкін:

- егер материалдық емес актив басқа активтер немесе активтер тобы қозғалысқа келтіретін ақшалай қаражаттардан әдәуір дәрежеде тәуелсіз болатын пайдалануды жалғастырудан ақшалай қаражаттардың тасқындарын қозғалысқа келтірмесе, және сондықтан да өзі жатқызылған қозғалысқа келтіретін бірліктің бір бөлігі ретінде құнсыздануға сынақталса, және, егер мұндай бірлікті құрайтын активтер мен міндеттемелер өтелетін соманы соңғы есептеген кезден бастап елеулі өзгерістерге ұшырамаса;

- өтелетін соманы ең соңғы есептеу нәтижесі активтің баланстық құнынан әжептеуір асатын өлшем болса;

- өтелетін соманы соңғы есептеген кезден бастап болған оқиғалар мен өзгерген міндеттемелерді талдау ағымдағы кезге анықталған өтелетін соманың активтің баланстық құнынан аз болатыны неғайбұл екендігін дәлелдейді.

Жақсы хабардар, осындай мәміле жасағысы келетін тараптардың арасында жасалған мәміледе сату туралы міндетті күші бар шарт бойынша, осы активті шығаруға тікелей

жатқызылған қосымша шығындар ескеріліп түзетілген баға активті сатуға шыққан шығындар шегерілген оның әділ құнының ең жақсы дәлелі болып табылады.

Егер сату туралы міндетті күші бар шарт болмаса, бірақ актив белсенді нарықта сатылатын болса, онда шығаруға шыққан шығындар шегерілген оның нарықтық бағасы оны сатуға шыққан шығындар шегерілген активтің әділ құны болып табылады. Сатып алушының ағымдағы бағасы әдетте тиісті нарықтық баға болып табылады. Сатып алушының ағымдағы бағасы болмаған жағдайда, сатуға шыққан шығындар шегерілген әділ құнды бағалау үшін, осы мәміленің күні мен бағалау күні арасындағы кезеңде экономикалық жағдайларда елеулі өзгерістер болмаған жағдайда, ең соңғы мәміленің бағасы негіз бола алады.

Сату туралы міндетті күші бар шарт немесе активке арналған белсенді нарық болмаған жағдайда, сатуға шыққан шығындар шегерілген әділ құнды анықтау үшін ұйым есепті күні жақсы хабардар, осындай мәмілені жасағысы келетін және бір-біріне тәуелді емес тараптардың арасында мәміле жасау кезінде шығарылу шығындары шегерілген активті шығарудан алуға болатын соманы неғұрлым анық көрсететін ақпарат негіз болады. Ұйым осы соманы анықтау кезінде тап сол саланың шеңберіндегі осындай активтермен жасалған соңғы операцияның нәтижесін ескереді. Ұйым басшылығы шұғыл түрде сатуға мәжбүр болған жағдайларды қоспағанда, сатуға шыққан шығындар шегерілген әділ құн мәжбүрлеп сатуды көрсетпейді.

Ұйым өз активтерін олардың өтелетін сомасынан аспайтын өлшем бойынша есепке алу үшін қолданатын рәсімдерді белгілеуден тұрады. Егер активтің қаржылық жағдай туралы есептік құны осы активті пайдалану немесе сату есебінен өтелетін сомадан асатын болса, актив оның өтелетін сомадан асатын өлшемі бойынша есептеледі. Ондай жағдайда актив құнсызданған актив ретінде сипатталады, және Стандарт құнсызданудан болған шығынды ұйымның тануын талап етеді. Стандартта сондай-ақ ұйым құнсызданудан болған шығынды қашан қайта топтастыратыны көрсетіледі және ақпаратты ашып көрсету тәртібі белгіленеді.

Активтердің құнсыздануынан болған залалдар баланстық құнның өтелетін құннан асуына тең. Өтелетін құн активтің таза сату және дисконтталған құндарымен (оны қолдану құны) анықталады. Таза сату құны есептен шығару бойынша тікелей шығындарды, қаржылық шығындарды және табысқа салынатын салықтарды шегеріп тастағандағы нарықтық баға бойынша анықталады.

Жекелеген активтердің құнсыздануынан болған залалдарды тануға және бағалауға қойылатын талаптар белгіленеді. Қозғалысқа келтіретін бірліктердің құнсыздануынан болған залалдарды тану және бағалау мәселелері.

Егер активтің өтелетін сомасы оның баланстық құнынан аз болған кезде ғана, баланстық құн активтің өтелетін сомасына дейін азайтылуға тиіс. Бұл азайтылу құнсыздану залалы болып табылады.

Қайта бағаланбаған актив бойынша құнсызданудан болған залал пайдалар мен залалдар туралы есепте танылады. Алайда, қайта бағаланған актив бойынша құнсызданудан болған залал, құнсызданудан болған залал осы активті қайта бағалаудан қосымша капиталдың өлшемінен аспаған жағдайда ғана осы активті қайта бағалаудан қосымша капиталдың азаюы ретінде тікелей танылады.

Құнсызданудан болған залалдың бағалау өлшемі ол жатқызылған активтің баланстық құнынан көп болған кезде, егер мұны басқа Халықаралық қаржы есептілігі стандарты талап етсе ғана, ұйым міндеттемені тануға тиіс.

Құнсызданудан болған залал танылғаннан кейін осы актив бойынша амортизациялық аударымдар активтің өзгертілген баланстық құнын бөлу үшін, оның жою құнын шегере отырып (егер ондайлар бар болса), оның қалған пайдалы қызмет мерзімінің ішінде жүйелі негізде болашақ кезеңдерде түзетілуге тиіс.

Құнсызданудан болған залалдар танылған жағдайда, кейінге қалдырылған барлық салықтық активтер немесе міндеттемелер 12 “Пайдаға салынатын салықтар” IAS

Халықаралық стандартына сәйкес активтің өзгертілген баланстық құнын оның салықтық базасымен салыстыру арқылы анықталады.

Өтелетін құнның есебі активтер топтары бойынша немесе жеке активтер бойынша іске асырылады, ал мүмкін болмаған жағдайларда оларды анықтау – табыс әкелетін минималды активтер тобының шегінде пропорционалды есеп қолданылады.

Мысалы, жабдықты сатудың таза құны 500000 теңге, ал өтелінетін құны 540000 теңге. 540 000 теңге, 500 000 теңгеден көп болғандықтан, орнын толтыру құны 540 000 теңге болады. Егер активтің баланстық құны тестілеу күніне 600 000 теңгені құраса, негізгі құралдардың құнсыздануынан зиян 60 000 теңге (600000-540000) болады. Сонымен келесідей жазбалар жасалады:

Дебет шот 7420 «Активтердің құнсыздануы бойынша шығындар»

Кредит шот 2420 «Негізгі құралдардың амортизациясы және құнсыздануы»

Құнсызданудан болған залалдар қайта бағалау резервтері бойынша есептен шығарылады. Есептелген амортизация перспективті түрде түзетіледі – болашақ есепті кезеңдерде тиімді пайдалану мерзімі ішінде қайта есептеледі.

Активтердің құнсыздануынан болған залалдардың орнын толтыру қайта бағалау резервтеріне қосылады, осымен бірге қайта бағалаудан кейінгі баланстық құн қайта бағалауға дейінгі қалдық құнынан аспайды. Есептелген амортизация түзетіледі. Әдетте гудвилдар бойынша залалдардың орнын толықтыру жүргізілмейді.

Түсініктеме жазбаларында сегменттер бойынша активтердің құнсыздануынан пайда болған залалдар ашып көрсетіледі.

Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдарды шоғырландырып есепке алу үшін бухгалтерлік есепшоттарының үлгілік жоспарында 2430 «Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдар» шоты арналған. Құнсызданудан болған нақты залалдарды анықтағанда, арнайы есептеулердің негізінде баланстық құны өтелетін сомандан асқан сомасына келесі бухгалтерлік жазба беріледі:

Дебет шот 2430 «Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдар»

Кредит шот 2410 «негізгі құралдар»

Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдарды мекеменің пайдалары немесе залалдары есебіне жатқызылады.

Егер айтылған залалдардың сомасы мекеменің пайдалары есебіне жатқызылса, онда бухгалтерлік есеп шоттарында келесі жазулар жүргізіледі:

Дебет шот 5610 «Қорытынды пайда (залал)»

Кредит шот 2430 «Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдар»

Егер негізгі құралдардың құнсыздануынан болған залалдарды мекеменің залалдарына (шығындарына) жатқызылса, онда бухгалтерлік есеп шоттарында келесі жазулар жүргізіледі:

Дебет шот 7420 «Активтердің құнсыздануынан түсетін шығыстар»

Кредит шот 2430 «Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдар».

Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдарды мекеменің алдын-ала арнайы жасалған резерв есебіне жатқызса, онда бухгалтерлік есеп шоттарында келесі жазулар жүргізіледі:

Дебет шот 5420 «Негізгі құралдарды қайта бағалауға арналған резерв»

Кредит шот 2430 «Негізгі құралдар құнсыздануынан болған залалдар».

Пайдалану құнының тұжырымдамасы 36 Активтердің құнсыздануы (IAS) ХҚЕС-ында былайша айқындалған: «Пайдаланудың құны активті одан әрі пайдаланудан және оны пайдалану мерзімінің соңында оны пайдаланудан күтілетін болжамды болашақ ақша ағындарының дисконтталған құны»

Қорытындылай келе, 36 Активтердің құнсыздануы (IAS) ХҚЕС баланста танылған көптеген активтерге қолданылады. Осы Стандарттың негізгі мақсаты таза баланстық құны өтелетін сомандан асып кеткен кезде құнсызданудан болған залалды (амортизация, құн) тану арқылы қаржы есептілігінде активтерді шынайы бағалауды қамтамасыз ету болып

табылады. Шығындар есепті кезеңде пайда мен зияндар туралы есепте танылады, ал егер актив бұрын қайта бағаланса, қайта бағалау резервінің азаюына байланысты болады. 36 ХҚЕС (IAS) әр есептік күнде компанияны тексеруі тиіс құнсыздандудың бірқатар ықтимал көрсеткіштерін қарастырады. Егер олардың кем дегенде біреуі анықталса, құнсыздандудан болған залалды анықтау үшін активтің өтелетін сомасын бағалау қажет.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. «Активтердің құнсыздандуы» 36 (IAS) Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты (2014 ж.)
2. Алибекова Б.А. Бухгалтерлік есеп қағидалары: Оқулық–Астана: «Сарыарқа»баспасы, 2012 -264 б.
3. Алибекова Б.А. Туризмдегі бухгалтерлік есеп. /Оқу құралы/ Б.А.Алибекова, Н.Н.Таштанова.- Алматы. Экономика. 2017.- 352 б.
4. Назарова В.Л., Жапбарханова М.С. Бухгалтерлік есеп: Оқулық /авт.Назарова В.Л., жалпы ред.басқарған С.С.Сатубалдин.-Алматы: Алматы кітап баспасы, 2012. - 624 б.
5. Толпақов Ж.С., Бухгалтерлік есеп: Оқулық. – Қарағанды, «Қарағанды полиграфиясы» АҚ, 2009. - 568 б.