

JEL classification: H83

**PRACTICAL CONSIDERATIONS TO ACCOUNT FOR THE LEASE IN ACCORDANCE
WITH IFRS 16**

Nurkasheva N.S.,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of
the Accounting, Audit and Evaluation Department
Narxoz University
Almaty, The Republic of Kazakhstan

Aidynov Z.P.,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of
Management Department
KazATU named after S.Seifullin
Astana, The Republic of Kazakhstan

ABSTRACT

Purpose of research – for organizations that do not have the opportunity to acquire property necessary for conducting business, one of the ways to get out of the situation is to rent the property. According to the new international financial reporting standard for leases (IFRS 16), from 2019, all companies that prepare their financial statements under IFRS must reflect in their financial statements lease agreements, recognizing as new assets and liabilities.

The purpose of the scientific article is to consider the characteristics of organizations of accounting and evaluation of the object of obligations and assets associated with the lease.

Methodology – in this scientific article, the authors conducted a comparative analysis of the accounting for leases in accordance with IFRS 16 «Leases» and IFRS (IAS) 17 «Leases». The features of accounting of the rental object from the tenant and from the lessor are investigated. A new methodology for estimating liabilities and assets associated with leases has been identified.

Originality – the peculiarity of the scientific work lies in the descriptions of the provisions of the new standard IFRS 16 «Leases» and its impact on the key financial indicators of the company.

Summary – the changes in IFRS 16 will affect, to a greater extent, those companies that have a significant share of leases in their financial portfolio.

IFRS 16 requires extended disclosures in financial statements by both the lessee and the lessor. The purpose of this disclosure is to provide users of financial statements with information to assess the impact of leases on the financial position, financial results and cash flows of the company. In addition, the tenant will disclose more information about his rental activity, and the lessor will disclose the operating lease and the residual value risks.

Keywords – (IFRS) 16, rent, leasing, asset in the form of the right of use, the obligation to pay rental payments, profit, loss.

ӘОЖ 657.1

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІКТІҢ ХАЛЫҚАРАЛЫҚ СТАНДАРТЫНА (16-IFRS) СӘЙКЕС ЛИЗИНГ ЕСЕБІНЕ АРНАЛҒАН ТӘЖІРИБЕЛІК КӨЗҚАРАС

Нуркашева Н.С.,

Экономика ғылымдарының кандидаты, «Нархоз Университеті» «Бухгалтерлік есеп, аудит және
бағалау» кафедрасының доценті
Алматы, Қазақстан Республикасы

Айдынов З.П.,

Экономика ғылымдарының кандидаты, С.Сейфуллин атындағы ҚазАТУ, «Менеджмент»
кафедрасының доценті
Астана, Қазақстан Республикасы

АНДАТПА

Зерттеудің мақсаты – Бизнесті жүргізу үшін қажетті мүлікті сатып алуға мүмкіндігі жоқ ұйымдар үшін жағдайдан шығудың бірден бір жолы - мүлікті жалға алу. Халықаралық қаржылық есептілік стандартына сәйкес (16 ХҚЕС) 2019 жылдан бастап қаржылық есептілікті халықаралық стандарттарға сәйкес дайындайтын барлық компаниялар өздерінің қаржылық есептілігінде жалдау келісім шартта-рын жаңа активтер мен міндеттемелер ретінде мойындауы тиіс.

Ғылыми мақаланың мақсаты жалға алушы мен жалға берушідегі жалдауға алынған немесе берілген объектінің есепке алу ерекшеліктерін қарастырып, лизингке қатысты міндеттемелерді және активтерді бағалаудың жаңа тәсілін зерттеу.

Әдістеме – 2019 жылдың 1 қаңтарынан бастап пайдалануға енетін 16 (IFRS) «Жалдау» және бұрынғы 17 (IAS) «Жалдау» стандарттарының талаптарына сай жалдау есебін ұйымдастыру ерекшеліктеріне салыстырмалы талдау жүргізілді. Жалға берілетін объектіні жалгер мен жалға берушіде есепке алудың ерекшеліктері қарастырылды. Жалдау бойынша міндеттемелер мен бірігейлендірілген активтерді бағалаудың жаңа әдістемесі анықталды.

Ерекшелігі – ғылыми жұмыстың ерекшелігі сол 16-«Жалдау» (IFRS) стандартының жаңа сипаттамалары мен ерекшеліктерін ашып көрсету және оның компанияның негізгі қаржылық көрсеткіштеріне әсерін анықтау болып саналады.

Қорытынды – 16-шы «Жалдау» (IFRS) стандартының өзгерістері көбіне, қаржы портфелінде-гі жалдаудың айтарлықтай үлесіне ие компанияларға әсер етеді. 16 ҚЕХС (IFRS) жалгер мен жалға берушінің қаржылық есептілігінің кеңейтілген ашылуын талап етеді. Осы ашып көрсетудің мақсаты қаржылық жалдау туралы ақпаратты пайдаланушыларға қаржылық жағдайға, қаржылық нәтижелерге және компанияның ақша қаражатының қозғалысына әсерін бағалау үшін ақпарат беру болып табылады.

Кілтті сөздер – 16 «Жалдау» ҚЕХС, лизинг, пайдалану құқығындағы актив, жалдау төлемдерін төлеу бойынша міндеттеме, пайда және залал.

КІРІСПЕ

16-«Жалдау» қаржылық есептіліктің халықаралық стандартына сәйкес, қаржы есептілігін ХҚЕС сәйкес дайындайтын ұйымдар жалдау міндеттемелерін өз бетінше бағалайды және компанияның балансында амортизацияланатын объектілер ретінде есепке қабылдайды [1].

Табысты танудың трансформациялық және ынталандырушы стандартына байланысты жаңа стандарт мемлекеттік және жеке компаниялардың қаржылық есептілігіне елеулі өзгерістердің пайда болу мүмкіндіктерін тудырады. Бұл жаңа нұсқа лизинг алушыларға үшін «операциялық жалдау» бойынша баланстан тыс тұжырымдаманы жояды. Бастапқыда жалға алушы мерзімі бір жылдан астам барлық жалдау бойынша келісім шартты «қаржылық» немесе «операциялық жалдау» ретінде жіктеуі тиіс

және олардың екеуі де белгілі бір «пайдалану құқығын» және баланста жалдау бойынша міндеттемелерді мойындауға әкеліп соқтырады. Басқаша айтқанда, жалдаушылар жалға алынған объектіні бір жағынан баланста пайдалану құқығына қатысты «материалдық активті», ал екінші жағынан жалгерлік төлемдерді төлеу бойынша «міндеттемені» есепке алады.

Осылайша, «бухгалтерлік есеп» портфеліндегі жалдаудың айтарлықтай үлесін иемденетін ұйымдардың қаржылық есептілік көрсеткіштері мен негізгі экономикалық көрсеткіштері айтарлықтай өзгерістерге ұшырайды.

Ғылыми мақаланың мақсаты жалға алушы мен жалға берушідегі жалдауға алынған немесе берілген объектінің есепке алу ерекшеліктерін қарастырып, лизингке қатысты міндеттемелерді және активтерді бағалаудың жаңа тәсілін зерттеу.

ЗЕРТТЕУДІҢ НЕГІЗГІ БӨЛІМІ

2016 жылдың мамырында «PwC» аудиторлық компаниясымен жүргізілген «жалдауды капиталдандыру бойынша жаһандық зерттеулерге» сәйкес 16-Жалдау» стандартының жаңа талаптары экономиканың көптеген салаларындағы, соның ішінде телекоммуникациялық компаниялар мен ойын-сауық индустриясынан бастап дүкендерді жалға беретін бөлшек сауда кәсіпорындарына дейін әсер етеді [2].

16-«Жалдау» стандарты бойынша лизингтің жаңа анықтамасы бұрын «қызмет көрсету туралы келісімшарттар» деп қарастырылып келген кейбір келісімшарттар енді «жалдау шарттары» ретінде қарастырылуы тиіс. Сонымен қатар жалға алушының қаржылық есептілігінде жалға алу есебі өзгеріске ұшырайды, яғни жалға алушылар жекелеген келісімшарттар бойынша жалдау деп жіктемейді, керісінше, олар жалдау шарттарының бәрін бірдей түрде қарастыруы керек.

Демек, 16-«Жалдау» стандартының мақсаты есепте жалдау келісім шартын мойындау мен бағалау ережелерін бекіту және қаржылық есептілікте акпараттарды ұсыну мен ашып көрсету болып саналады.

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары бойынша Кеңес не үшін 16-«Жалдау» ҚЕХС дайындады деген сұраққа жауап іздейтін болсақ, онда бұрынғы 17-ҚЕХС (IAS) сәйкес жалға алушылар жалдаудан туындайтын белгілі бір міндеттемелерді жасыруға мүмкіндік алатын және оларды қаржылық есептілікте ұсынбайтын еді [



1 сурет – 16-«Жалдау» ҚЕХС сәйкес жалдау түсінігі

Ескерту – сурет авторлармен құрастырылды

Лизингтің бұл анықтамасы 17-«Жалдау» ҚЕХС-на қарағанда әлдеқайда кең және ұйым жалға алудың әлеуетті элементтері үшін барлық келісімшарттарды бағалауы қажет.

Демек, ұйым мынадай сұрақтарға мұқият ден қоюы тиіс: негізгі активтерді бірегейлендіруге болады ма? Яғни ол физикалық объект болып санала ма? Клиент активті пайдалану туралы шешім қабылдай алады ма? Клиенттің осы активті пайдаланудан пайдасы бар ма?

Егер, осы сұрақтардың барлығына ұйым «ия» деп жауап алатын болса, онда оның келісім шартты жалдау ретінде мойындай алады.

Сонымен қатар, жаңа 16 ҚЕХС-на сәйкес, осы келісімшарттарда жалгерлік сипаттамға ие екендігін бағалау қажет. Егер жалға алынған жылжымайтын немесе жылжымайтын базалық мүліктерді жалгер бірігейлендіруге жатқыза алатын болса, онда мұндай келісім шарт «жалдау келісім шарты» болып саналады және жалгер өзінің қаржылық есептілігінде мұндай мүліктерді активтер және жалдау бойынша міндеттемелер ретінде мойындайды.

Жалға алушыдағы жал есебі. 16-«Жалдау» ҚЕХС сәйкес жалға алушылар жалдауды қаржылық және операциялық ретінде жіктемейді [4]. Оның орнына жалға алушылар жалгерлік акылардың бәрін бірдей тәртіппен есептейді.

Лизингтің басында жалгер екі элементті ескеруі қажет:

1. Пайдалану құқығындағы актив («right-of-use asset»). Бастапқыда есепке алынған кезде активтің құны жалдау міндеттемесінің және бастапқы тікелей шығындардың сомасы бойынша бағаланады.

Содан кейін жалдаудан түскен экономикалық пайда мен объектіні қалпына келтіруге арналған кез-келген болжанған шығындарды алғанға дейін немесе одан кейінгі жалдау төлемдерінің мөлшеріне түзгіледі [5].

2. Жалдау бойынша міндеттеме. («lease liability»). Жалдау міндеттемесі жалдау шартынан туындайтын енгізілген пайыздық мөлшерлемені пайдалана отырып, жалдаудың басталу күнінде төленбеген барлық төлемдер болып табылады.

Бұл төлемдерге тұрақты төлемдер, айнымалы төлемдер, кепілдік берілген қалдық құны бойынша төлемдер және т.б. қосылады.

Төмендегі 1-кесте бойынша жалгердегі бухгалтерлік операциялардың мазмұны берілген.

1 кесте – Жалгердегі бухгалтерлік операциялардың мазмұны

№	Шаруашылық операциялары	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Жалдау келісім шарты бойынша жалгер мүлікті жалға алғанда	2410, 2310 «Пайдалану құқығындағы активтер»	3360, 4150
2	Жалдау келісім шартын жасау бойынша шығындарды жалгер мойындаған кезде	2410, 2310 «Пайдалану құқығындағы активтер»	1030, 3310, 3390
3	Қалдық құнына дейінгі дисконтталған активтің бағаланған жойылу құны	2410, 2310 «Пайдалану құқығындағы активтер»	Пайдаланудан шығару бойынша резерв
Ескерту – кестені авторлар құрастырды			

Жалдаудың басталу күнінен кейін жалға алушы бастапқыда танылған жалдаудың барлық элементтеріне аса назар аударуы керек:

1. *Пайдалану құқығындағы активтер.* Жалға алушы, әдетте, жалға алынған мүліктерді 16-«Негізгі құралдар» (IAS) ҚЕХС бойынша бастапқы құнының моделі арқылы активтерді бағалауы тиіс. Негізінен, бұл активке жалдау мерзімі ішінде амортизацияны есептеуді білдіреді [6]:

Дебет 8410 Кредит 2420, 2320;

Дебет 5610 Кредит 8410;

Дебет 2420, 2320 Кредит 2410, 2310.

Егер жалгердің жалға алынған активі инвестициялық меншік болып табылса, онда ол 40-«Инвестициялық жылжымайтын мүлік» (IAS) стандарты бойынша әділ құн бойынша есеп үлгісін қолдана алады [7].

2. *Жалдау бойынша міндеттемелер.* Жалға алушы жалдау келісім шарты бойынша сыйақыны таңуы тиіс:

Дебет 7320 Кредит 3380, 4160;

Дебет 5610 Кредит 7310;

Дебет 3380, 4160 Кредит 1030.

Жалдау мерзімі, жалдау төлемдері, дисконттау ставкалары немесе кез келген басқа жағдай өзгерген жағдайда жалдау бойынша міндеттемелер барлық өзгерістерді көрсету үшін қайта есептелуі тиіс.

16-«Жалдау» ҚЕХС-ның 5-7 тармақтарына сәйкес егер ұйымның жалға алған активтері төменгі құнға ие болып және 12 ай мерзімнен аз уақытқа алынған болса, онда мұндай активтерді жалгер үшін активтер немесе жалдау бойынша міндеттемелер ретінде мойындаудың қажеті жоқ.

Бұл жағдайда, жалгер сызықтық әдісті немесе басқа жүйелік есептен шығару әдісін пайдалана отырып, тікелей пайда немесе залал есебінен жалгерлік төлемдердің барлығын есептен шығара алады.

Жалға берушідегі жал есебі. Жалгерден айырмашылығы жалға берушілер жалдауды олар бойынша есеп басталмас бұрын жіктеп алуы тиіс.

16-«Жалдау» ҚЕХС-да анықталғандай жалдау келісімдерінің екі түрі бар:

- қаржылық жалдау «finance lease» - жалгерге базалық активті ие болуымен байланысты барлық тәуекелдер мен сыйақыларды дерлік беріледі;
- операциялық жалдау «operating lease» - қаржылық жалдаудан өзге жалдау болып табылады.
- Қаржылық жалдау сипаттамасы [8]:
- жалға беруші жалдау мерзімінің соңында активті иеленушіге жалгерге береді.
- жалгердің активті сатып алу опционын орындау күніндегі әділ құннан жеткілікті деңгейде күтілетін бағамен активті сатып алуға мүмкіндігі бар;
- активтің меншік құқығы берілмесе де, жалдау мерзімі активтің пайдалы ресурстарының негізгі бөлігін құрайды;
- жалдаудың басында жалдау төлемдерінің дисконтталған құны кемінде жалданған активтің толық әділ құнын білдіреді;
- жалға алынған активтерде тек қана жалгер оларды елеулі түрлендірулерсіз пайдалана алады.

Жалдау мерзімі басталған кезде жалға беруші жалдау бойынша дебиторлық берешектерді қаржылық жағдай туралы есепте тануы тиіс. Дебиторлық берешек сомасы жалға салынған таза инвестицияның құнына тең болуы керек.

Жалға салынған таза инвестиция «net investment in the lease» - жалдаудың басталу күніне төленбеген төлемдерге (жалгердің есебінде де мойындалған төлем) және бастапқы тікелей шығындарға тең сома [9].

Төмендегі 2-кесте бойынша жалгердегі бухгалтерлік операциялардың мазмұны берілген.

2 кесте – Жалға берушідегі бухгалтерлік операциялардың мазмұны

№	Шаруашылық операциялары	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Жалдау келісім шарты бойынша жалгерге берілген активтердің құнына	1260, 2160	2410, 2310, 6130
2	Жалдау бойынша кірістер қаржылық нәтижеге апарылғанда	6130	5610
3	Жалдау бойынша дебиторлық берешектердің төлену сомасына	1010, 1030	1260, 2160
Ескерту – кестені авторлар құрастырды			

Операциялық жалдау бойынша жалға беруші де жалға берілген активтерін өзінің қаржылық есептілігінде көрсете береді.

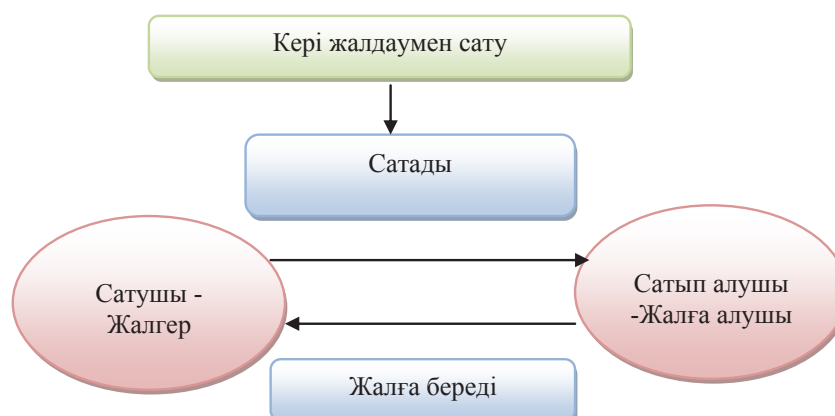
Кері жалдау бойынша сату операциялары. Кері жалдаумен сату - «sale and leaseback» активті бұрынғы иесіне сатуды немесе бұрынғы иеленушінің осы активті кейіннен жалдауын білдіреді.

Бұл жағдайда активтің сатушысы жалгер болып, сатып алушы жалға беруші болады. Мұны төмендегі 2-сурет арқылы көрсете аламыз.

Кері жалдаумен сату операциялардың бухгалтерлік есебі 15-«Сатып алушылармен келісімшарттар бойынша түсімдер» ҚЕХС-на сәйкес активтерді беру сату операцияларына жатқызылуына байланысты ұйымдастырылады [10].

1. Егер активтерді беру сату болып табылса:

Сатушы (жалгер) активке осы активтің бұрынғы баланстық құны бойынша есебін жүргізеді. Пайда немесе залал жалға берушіге берілетін құқықтарға қатысты ғана танылады [11].



2 сурет – Кері жалдаумен сату операциясының үлгісі

Ескерту – сурет авторлармен құрастырылған

Сатып алушы (жалға беруші) активті қолданыстағы стандарттар бойынша есепке алады және ал кері жалдаудың өзін 16-«Жалдау» стандартына сәйкес мойындайды.

2. Егер активті беру сату болып табылмаса:

Сатушы (жалгер) кері өткізуге активті және ол үшін алынған ақша қаражаттарын сатып алушының міндеттемесі ретінде 9 «Қаржы құралдары» ҚЕХС-на сәйкес таниды.

Сатып алушы 9 «Қаржы құралдары» ҚЕХС-на сәйкес қаржы активін ол үшін төленген ақшалай қаражат мөлшерінде мойындайды [12].

АЛЫНҒАН НӘТИЖЕЛЕР

Жаңа 16-ҚЕХС-ның сәйкес орындалуы тиіс жаңа талаптың тағы бір ерекшелігі, егер бұрынғы 17-ҚЕХС бойынша жалға беруші жалгерге активтерді жалға бере отырып, қосымша қызметтерді (активтерді жөндеу, күтіп ұстау, тазалау сияқты) бірге ұсынатын. Бұл жағдайда жалгер мұндай қызметтер бойынша төлемдерді 17-ҚЕХС-на (IAS) сәйкес, жалға алу шартына сәйкес пайда немесе залал ақылы есептен шығарып отырды [13].

Жаңа 16-ҚЕХС-на сәйкес жалдау төлемдерін жалдау элементін қамтитын және жалдауды қамтымайтын элементтерге бөлу қажет, себебі жалгер өзінің қаржылық есептілігінде [14, 15]:

1) 16-ҚЕХС-ның талаптарына сәйкес жалдау элементін ажыратып көрсетуі тиіс;

2) Пайда немесе залал арқылы есептен шығарылатын қызмет көрсету элементтерін анықтап алуы тиіс.

Енді 16-ҚЕХС-на сәйкес жалдау келісім шарты бойынша жал есебінің ерекшеліктерін нақты мысалмен көрсетейік.

Мысалы: Жалгер қойма алаңын жылына 10000 мың теңге төлеу арқылы жалға алды. Бұл төлемге аптасына бір рет жалдау алаңын тазалау бойынша шығындар да қосылады.

Мұндай жағдайда жалгерге 10000 мың теңге жалдау элементіне және бөлек келісім шарт арқылы қосымша қызмет көрсету элементіне бөлу қажет болады.

Жалгер осындай алаңды басқа жерден жылына 9000 мың теңге төлеу арқылы қосымша қызметтерсіз жалға алуға болатынын анықтады. Ал жалға алынған алаңды тазалау бойынша қызметтерге төлем жылына 1500 мың теңге бөлек төлеуге тура келетіні анықталынды.

Осыдан кейін жалгер 10000 мың теңге жалдау элементіне және қызмет көрсету элементіне таратуы қажет:

1) Жалдау элементі: $10000 \cdot (9000 / (9000 + 1500)) = 8571$ мың тг.

2) Қызмет көрсету элементі: $10000 \cdot (1500 / (9000 + 1500)) = 1429$ мың тг.

Енді осы мәліметтерді әрі қарай кеңейту арқылы 16 ҚЕХС және 17 ҚЕХС бойынша жалдау операцияларының ерекшеліктерін көрсетейік.

Демек, жыл сайынғы жалдау төлемдері жылына 10000 мың теңге, соның ішінде тазалау қызметтері бойынша шығындар да көрсетілген. Жалдау төлемдерін төлеу бойынша міндеттемелер жылдың соңында қалыптасады. Яғни, дисконттау мөлшерлемесі - 5%, жалдау мерзімі - 3 жыл.

17-«Жалдау» ҚЕХС (IAS) бойынша есепке алу тәртібі:

Біріншіден, 17- «Жалдау» ҚЕХС (IAS) сәйкес жалдауды жіктеу керек.

Қойманы пайдаланудан алынатын экономикалық тиімділікке, төленетін жалдау төлемдеріне және басқа да факторларға байланысты жалгер мұны операциялық жалдауға жатқызады. Сондықтан, мұның есебі өте қарапайым, яғни жылдың басында ешқандай операциялар есепте көрсетілмейді, тек жылдың соңында жалгер 10000 мың теңге жалдау төлемін пайда немесе залал құрамында шығын ретінде көрсетеді және сол арқылы есептен шығарады.

16-«Жалдау» ҚЕХС (IFRS) бойынша есепке алу тәртібі:

Бұл жерде жалдау бойынша барлық келісімшарттарға есепті жүргізудің бір моделі болғандықтан, жалдауды жіктеудің қажеттілігі болмайды. Бірақ, төмендегі 3 тәртіптің орындалуы тиіс:

1) 16-«Жалдау» ҚЕХС бойынша келісім шарт жалдауға жата ма? Ия.

2) Жалдау келісім шартында жалдау элементінен басқа өзге де элементтер бар ма? Ия. 8571 мың теңге жалдау элементі; 1429 мың теңге қызмет көрсету элементі.

3) Осы элементтерді жалгер есепте қалай мойындау керек?

Біріншіден, жалға алынған мүлікке пайдалану құқығын жалдау бойынша міндеттемелердің мөлшерінде, ал қалған операциялар бойынша төлемдерді тікелей шығындар ретінде мойындауы тиіс.

Жалдау міндеттемелері жалдау мерзімі бойы келтіріліген құн бойынша есептеледі. Біздің мысалымыз бойынша жалгердің дисконттау мөлшерлемесі - 5%, ал жалдау мерзімі - 3 жыл жалға алынған актив бойынша келтіріліген құн сомасы $8751 \text{ мың теңге} \times 2,7232 = 23341 \text{ мың теңгені}$ құрайтын болады.

Демек, жалгерде осы операция бойынша мынадай бухгалтерлік жазу орын алады:

Дебет 2410, 2310 «Активті пайдалану құқығы» Кредит 3360, 4150 «Жалдау бойынша міндеттемелер» - 23341 мың теңге.

Екіншіден, жалгер есепті мерзімнің соңында жалдау міндеттемелерімен есеп айырысу кезінде жалға алынған актив бойынша амортизацияны есептеуі тиіс ($23341/3 \text{ жыл}$) – 7780 мың теңге.

Сонымен бірге жалгер жалдау бойынша пайыздарды қосу, төленген сомаларды шегеріп отыру үшін жалдау бойынша міндеттемелерге қайта бағалау жүргізуі қажет. Демек, жоғарыда айтылғандарды үлгі ретінде жинақтап төмендегі 3-кесте арқылы көрсетуге болады.

3 кесте – 16-«Жалдау» ҚЕХС бойынша жалдау төлемдерін есептеу

№	Жылдар	Жылдың басына жалдау төлемдері, мың теңге	Қосылатын 5% дисконт	Жалдау сомасының азаюы, мың теңге	Жылдың соңындағы жалдау төлемдері, мың теңге
1	2	3	4	5	6
1	1 жыл	23341	1167	- 8571	15937
2	2 жыл	15937	797	- 8571	8163
3	3 жыл	8163	408	- 8571	0
		-	2372	- 25713	-

Ескерту – кестені авторлар құрастырды

4 кесте – 16-«Жалдау» ҚЕХС бойынша бухгалтерлік өткізбелер

№	Шаруашылық операциялары	Уақыты	Сомасы	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Жалдау келісім шарты бойынша жалға алынған базалық активтер құны бойынша құқықтардың ауысуы	Бастапқы есеп	23341	2410, 2310 «Активтер»	3360, 4150 «Жалдау бойынша міндеттемелер»
2	Жалдау бойынша есепке алынған пайыздар және олардың есептен шығарылуы	1-ші жылдың соңында	1167	7320 «Жалдау бойынша пайыздар»	3380, 4160 «Сыйақылар бойынша міндеттемелер»

3	Төленген жалдау төлемдері	1-ші жылдың соңында	8571	3360, 4150	1030
4	Жалдау бойынша көрсетілген қосымша қызметтердің құны	1-ші жылдың соңында	1429	7470 «Қызмет көрсету бойынша шығыстар»	3310, 3390 «Қызметтер бойынша міндеттемелер»
5	Төленген пайыздар	1-ші жылдың соңында	1167	3380, 4160	1030
6	Жалдау бойынша пайыздардың есептен шығарылуы	1-ші жылдың соңында	1167	5610 «Қорытынды пайда/залал»	7320 «Жалдау бойынша пайыздар»
7	Көрсетілген қызметтер бойынша төлемдердің есептен шығарылуы	1-ші жылдың соңында	1429	5610 «Қорытынды пайда/залал»	7470 «Қызмет көрсету бойынша шығыстар»
8	Жалға алынған базалық актив бойынша есептелген амортизация сомасы	1-ші жылдың соңында	7780	8410	2420, 2320
9	Амортизация сомасы есептен шығарылған кезде	1-ші жылдың соңында	7780	5610 2420, 2320	8410 2410, 2310
Ескерту – кестені авторлар құрастырды					

Енді алынған нәтижелерді салыстыратын болсақ, онда 17-«Жалдау» стандарты бойынша жалгердің қаржылық нәтижесіне әсер еткен жалдау төлемі 10000 мың теңге, себебі бұл жерде жалдау төлемдері бірден пайда немесе залал құрамында мойындалып отыр.

16-«Жалдау» ҚЕХС бойынша жалдау төлемдерінің ұйымның қаржылық нәтижесіне әсер ету былайша болады: Пайыздар+Амортизация+Қосымша қызметтер бойынша шығыстар – (1167+7780+1429) = 10376 мың теңге.

Демек, 16-«Жалдау» стандарты бойынша бірінші жылы жалдау шығындары жоғары болып отыр. Яғни, бұл жерде жалдауды есептеудің жаңа моделіне сәйкес шығындардың құрамы да өзгереді. Жалпы алғанда екі модельдің нәтижесі жалдау мерзімінің ішінде ұйымның пайдасы мен залалына бірдей әсер етеді. Оның үлгісін төмендегі 5-кесте арқылы көрсете аламыз.

5 кесте – 16 және 17-ҚЕХС бойынша жалдау шығындарының ұйымның пайдасы немесе залалына әсері

№	Шығын түрлері	17-IAS	16-IFRS	Ескерту *
1	2	3	4	5
1	Жалдау бойынша шығыстар	30000	-	3 * 10000
2	Пайыздар бойынша шығыстар	-	2372	3-кестеден
3	Амортизация	-	23341	3*7780
4	Қосымша қызмет көрсету бойынша шығыстар	-	4287	3*1429
5	Барлығы	30000	30000	
Ескерту – кестені авторлар құрастырды				

ҚОРЫТЫНДЫ

Демек, зерттеу жұмысын қорытындылай келе, жаңа 16-«Жалдау» стандарты бойынша жалгер жалға алынған активтерді базалық актив ретінде және жалдау төлемдерін міндеттемелер ретінде қаржылық есептілігінде мойындайды. Екі стандарт бойынша да ақша ағыны өзгермейді.

Жаңа стандарт бойынша жалға берушідегі жал операцияларының есебі өзгеріссіз қалады.

16-«Жалдау» қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты құрамында операциялық жалдаудың жоғары үлесін алатын компаниялардың қаржылық нәтижесіне елеулі әсер ететін болады, өйткені жалгер бұрын операциялық жалдау бойынша сомаларды тек пайда немесе залал құрамында көрсеткен болса, енді бұл жалдау түрі бойынша бірігейлендірілген активтер және жалдау міндеттемелері жалгердің баласында мойындалу тиіс. Сонымен қатар, көптеген жалгерлер үшін жалдау бойынша ақпараттарды жинақтау және талдау көп жұмыс пен уақытты қажет ететін болады.

Сонымен бірге 16-«Жалдау» ҚЕХС компанияның қызметіне ғана емес, оның негізгі мүдделі ұйымдарына, яғни өз ақша қаражаттары мен капиталын инвестициялайтын ұйымның қызметіне үлкен әсерін тигізеді.

ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

- 1 Insight and analysis on the impact of IFRS 16 «Leases» [Электрондық ресурс]. – URL: https://www.translate.google.com_New_leases_standard_Introducing_IFRS_16 (дата обращения: 15.10.2018).
- 2 Robert McCracken. IFRS 16: are you ready for the change to leases? [Электрондық ресурс].-URL: <https://www.icas.com> (дата обращения: 21.09.2018).
- 3 Беззатеева Т.А. МСФО-16 «Аренда» [Электронный ресурс] //Журнал «Актуальная бухгалтерия». – 2016. – №10. – URL: <http://www.gaap.ru> (дата обращения:19.10.2018).
- 4 Вакарюк Е.Г. МСФО (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс] //Вестник АССА.-2016.-№2.- URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs16.html> (дата обращения: 15.10.2018).
- 5 Suer A.Z. The recognition of provisions: Evidence from BIST100 Non-financial Companies [Электронный ресурс] //Журнал Procedia Economics and Finance. –2014. –Vol. –№9. –Pp. –391–401.
- 6 Калденберггер А. Учет основных средств [Электронный ресурс] URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id_31666258_pos=7; – 58 (дата обращения: 16.10.2018).
- 7 Bashar S., Husam A. Risk relevance of fair value income measures under IAS 39 and IAS 40 // Journal of Accounting in Emerging Economies. –2016. –Vol. –№1. –Pp.9–32.
- 8 Goksel Y., Burcu A. Where are these hidden liabilities? IFRS 16 – a case of operating lease //International Journal of Management and Applied Science. –2016. – Vol. –№2. –Pp.71–76.
- 9 FRS 16 – «Аренда» – Определение «низкой стоимости» объектов аренды // Журнал «Финансовый учет», 9 апреля, 2018, [Электронный ресурс] // <http://www.fin-acountg.ru> (дата обращения: 16.10.2018).
- 10 Плотников В.С. Принципы учета выручки по договорам с клиентами, формируемые в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс] // Журнал «Международный бухгалтерский учет». –2015. – №9. – URL: (дата обращения:18.09.2018).
- 11 МСФО: Точка зрения KPMG. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное KPMG, 12-е издание, М.: Альпина Паблишерз, 2016, в трех частях.
- 12 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». – URL: <https://www.online.zakon.kz> (дата обращения: 01.10.2018).
- 13 «17-Жалдау» ҚЕХС [Электронный ресурс]. – (IAS). – URL: <https://www.online.zakon.kz> (дата обращения: 01.10.2018).
- 14 МСФО (IFRS) 16 Изменение стандарта по учету аренды: Вы готовы? [Электронный ресурс].– URL: <https://www.pwc.kz> (дата обращения: 15.09.2018).
- 15 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» Более прозрачный бухгалтерский баланс: Серия «Первый опыт применения» МСФО [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.assets.kpmg.com> (дата обращения:18.10.2018).

REFERENCES

- 1 Insight and analysis on the impact of IFRS 16 «Leases» [Electronic resource]. – URL:https://www.translate.google.com_New_leases_standard_Introducing_IFRS_16 (data obrashcheniya: 15.10.2018).
- 2 Robert McCracken. IFRS 16: are you ready for the change to leases? [Electronic resource]. – URL: <https://www.icas.com> (data obrashcheniya: 21.09.2018).
- 3 Bezzatayeva T.A. MSFO-16 «Arenda» [Electronic resource] // Zhurnal «Aktualnaya bukhgalteriya». – 2016. – №10. – URL: <http://www.gaap.ru> (data obrashcheniya:19.10.2018).
- 4 Vakaryuk Ye.G. MSFO (IFRS) 16 «Arenda» [Electronic resource] // Vestnik ASSA. – 2016. – №2. – URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/research-and-insights/vestnik-2016/ifrs16.html> (data obrashcheniya: 15.10.2018).

- 5 Suer A.Z. The recognition of provisions: Evidence from BIST100 Non-financial Companies [Electronic resource] // Zhurnal Procedia Economics and Finance. – 2014. – Vol. – №9. – Pp. –391– 401.
- 6 Kaldenberger A. Uchet osnovnykh sredstv [Electronic resource] URL: [https:// www. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id_31666258_pos=7](https://www.online.zakon.kz/Document/?doc_id_31666258_pos=7); –58 (data obrashcheniya: 16.10.2018).
- 7 Bashar S., Husam A. Risk relevance of fair value income measures under IAS 39 and IAS 40 // Journal of Accounting in Emerging Economies. – 2016. –Vol. –№1. –Pp.9–32.
- 8 Goksel Y., Burcu A. Where are these hidden liabilities? IFRS 16 – a case of operating lease // International Journal of Management and Applied Science. –2016. – Vol. –№2. –Pp.71–76.
- 9 IFRS 16 – «Аренда» - Opredeleniye «nizkoy stoimosti» obyektov arendy //Zhurnal «Finansovyy uchet», 9 aprelya, 2018, [Electronic resource] URL:[http:// www.fin-acincountg.ru](http://www.fin-acincountg.ru) (data obrashcheniya: 16.10.2018).
- 10 Plotnikov V.S. Printsipy ucheta vyruchki po dogovoram s kliyentami, formiruyemye v MSFO (IFRS) 15 «Vyruchka po dogovoram s pokupatelyami» [Electronic resource] //Zhurnal «Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet». – 2015. – №9. – URL: [https://www. https://cyberleninka.ru/article/n/printsipy-ucheta-vyruchki-po-dogovoram-s-klientami-formiruemye - v - msfo - ifrs-5-vyruchka-po-dogovoram-s-pokupatelyami](https://www.https://cyberleninka.ru/article/n/printsipy-ucheta-vyruchki-po-dogovoram-s-klientami-formiruemye-v-msfo-ifrs-5-vyruchka-po-dogovoram-s-pokupatelyami) (data obrashcheniya: 18.09.2018).
- 11 MSFO: Tochka zreniya KPMG. Prakticheskoye rukovodstvo po Mezhdunarodnym standartam finansovoy otchetnosti, podgotovlennoye KPMG, 12-ye izdaniye, M.: Alpina Pablishez, 2016, v trekh chastyakh.
- 12 Mezhdunarodnyy standart finansovoy otchetnosti (IFRS) 9 «Finansovyye instrumenty». – URL:<https://www.online.zakon.kz> (data obrashcheniya: 01.10.2018).
- 13 «17-Zhaldau» KEHS [Electronic resource].– (IAS). – URL: [https://www. online.zakon.kz](https://www.online.zakon.kz) (data obrashcheniya: 01.10.2018).
- 14 MSFO (IFRS) 16 Izmeneniye standarta po uchetu arendy: Vy gotovy? [Elektrondyk- resurs].– URL: <https://www.pwc.kz> (data obrashcheniya: 15.09.2018).
- 15 MSFO (IFRS) 16 «Аренда» Boleye prozrachnyy bukhgalterskiy balans: Seriya «Pervyy opyt primeneniya» MSFO [Electronic resource]. –URL: [https:// www.assets.kpmg.com](https://www.assets.kpmg.com) (data obrashcheniya:18.10.2018).

РЕЗЮМЕ

В этой научной статье авторы провели сравнительный анализ учета аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и МСФО (IAS) 17 «Аренда». Рассмотрены особенности учета объекта аренды у арендатора и у арендодателя. Выявлена новая методика оценки обязательств и активов, связанных с арендой.

SUMMARY

In this scientific article, the authors conducted a comparative analysis of the accounting for leases in accordance with IFRS 16 «Leases» and IFRS (IAS) 17 «Leases». The features of accounting of the rental object from the tenant and from the landlord are considered. A new methodology for estimating liabilities and assets associated with leases has been identified.