

MPHTI 06.35.31
JEL Classification: N6

**THE CURRENT STATUS OF ACCOUNTING ORGANIZATION
FEATURES OF CONSTRUCTION ENTERPRISES IN KAZAKHSTAN**

S. S. Saparbaeva¹, R. M. Imanbekova²

^{1,2}L. N. Gumilyov Eurasian National University
Nur-Sultan, Republic of Kazakhstan

ABSTRACT

The purpose of the research is looking at issues and procedures for accounting of construction companies in Kazakhstan.

Methodology – dialectical, abstract-logical, analysis and synthesis, as well as analytical .

Originality/value – the results obtained from the study can be used in the accounting of construction companies.

Findings. Comprehensive analysis of the current economic situation in the modern construction market; features of the construction industry and its accounting organization have been identified; regulatory framework and international financial reporting standards in the field of construction have been considered.

Keywords: construction, design and estimate documentation, construction contract, international financial reporting standards, accounting policy.

**ҚАЗАҚСТАНДАҒЫ ҚҰРЫЛЫС КӘСІПОРЫНДАРЫНДА БУХГАЛТЕРЛІК
ЕСЕПТІ ҚАЗІРГІ КЕЗЕНДЕГІ ҰЙЫМДАСТЫРУ ЕРЕКШЕЛІКТЕРІ**

С. С. Сапарбаева¹, Р. М. Иманбекова²

^{1,2}Л. Н. Гумилев атындағы Еуразия ұлттық университеті
Нұр-Сұлтан, Қазақстан Республикасы

АҢДАТПА

Зерттеудің мақсаты – Қазақстандағы құрылыс кәсіпорындарында бухгалтерлік есепті ұйымдастырудың мәселелері мен тәртібін қарастыру.

Әдіснамасы – жұмысты жазу кезінде жалпы ғылыми таным әдістері: диалектикалық, абстрактілі-логикалық, талдау және синтез, сондай-ақ аналитикалық және графикалық тәсілдер қолданылды.

Зерттеудің бірегейлігі / құндылығы – зерттеу нәтижесінде алынған қорытындылар құрылыс компанияларында бухгалтерлік есепті тиімді ұйымдастыру үшін пайдаланылуы мүмкін.

Зерттеу нәтижелері – қазіргі заманғы құрылыс нарығындағы ағымдағы экономикалық жағдайға кешенді талдау жүргізілді; құрылыс саласының және оның бухгалтерлік есебін ұйымдастырудың ерекшеліктері анықталды; құрылыс саласына қатысты нормативтік-құқықтық база және халықаралық қаржылық есептілік стандарттары қаралды.

Түйін сөздер: құрылыс, жобалау-сметалық құжаттама, құрылыс мердігерлігі шарты, қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары, есеп саясаты.

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ КАЗАХСТАНА НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

С. С. Сапарбаева¹, Р. М. Иманбекова²

^{1,2}Евразийский национальный университет имени Л. Н. Гумилев
Нур-Султан, Республика Казакстан

АННОТАЦИЯ

Цель статьи – рассмотреть вопросы и порядок организации бухгалтерского учета в строительных предприятиях Казахстана.

Методология – при написании работы были использованы общенаучные методы познания, такие как: диалектический, абстрактно-логический, анализ и синтез, а также аналитические и графические методы.

Оригинальность/ценность исследования – результаты исследования могут быть использованы для эффективной организации бухгалтерского учета в строительных предприятиях.

Результаты исследования – проведен комплексный анализ текущей экономической ситуации на современном строительном рынке; выявлены особенности строительной отрасли и организация ее учета; рассмотрены нормативная база и международные стандарты финансовой отчетности, относящиеся к строительной отрасли.

Ключевые слова: строительство, проектно-сметная документация, договор подряда, международные стандарты финансовой отчетности, учетная политика

КІРІСПЕ

Бүгінгі күні құрылыс саласының белсенді дамуы байқалуда. Сонымен қатар, құрылыс саласын реттеуге бағытталған құжаттар, нормативтік-құқықтық және заңнамалық сипаттағы құжаттардың саны да ұлғаюда. Құрылыс компанияларында бухгалтерлік есепті дұрыс ұйымдастыру қазіргі заманғы есептің проблемалық бағыттарының бірі болып табылады. Өйткені қолданыстағы нормативтік-құқықтық және заңнамалық актілер мен тек құрылыс саласына тән ерекшеліктер осы салада бухгалтерлік есепті жүргізуге елеулі әсер етеді.

Қазіргі уақытта компанияны бухгалтерлік есепті ұйымдастыру қағидаттарының мәні мен мағынасын түсінбестен тиімді басқару мүмкін емес. Сондықтан, бухгалтерлік есеп пен талдаудың рөлі басқа ұйымдармен есеп айырысу операцияларын жеделдету және күшейту, сонымен қатар бухгалтерлік есеп жүйесінің ашықтығы мен айқындылығын арттыру үшін маңызды.

Жалпы бухгалтерлік есептің тарихын білу бізге құрылыс саласындағы бухгалтерлік есепті, экономиканың басқа салаларына қарағанда оның өзіндік ерекшеліктерін сипаттауға мүмкіндік береді. Өйткені Қазақстан Республикасында бухгалтерлік есеп әдіснамасы соңғы уақытта айтарлықтай өзгерістерге ұшырады. Қазіргі уақытта бухгалтерлік есепті ұйымдастыру және жүргізу бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік саласындағы халықаралық стандарттар сияқты жаңа деңгейге жетуде кейбір нәтижелерге қол жеткізді. Алайда, осы саланың өзіндік ерекшелігіне байланысты, нақ сол құрылыс саласында бухгалтерлік есепті ұйымдастыру кезінде кейбір мәселелер мен түсініспеушілік қалып отыр. Сондықтан Қазақстан Республикасы құрылыс компанияларында бухгалтерлік есепті ұйымдастыру мәселелері мен тәртібін зерттеу қазіргі кезеңдегі өзекті тақырып болып саналады.

ЗЕРТТЕУДІҢ НЕГІЗГІ БӨЛІМІ

Құрылыс саласын біз Қазақстан Республикасының экономикалық қызметінің аса ірі және аса маңызды салаларының біріне жатқыза аламыз.

Құрылыс қызметі (бұдан әрі – құрылыс) – жаңа объектілер салу және (немесе) бар объектілерді (үйлерді, ғимараттар мен олардың кешендерін, коммуникацияларды) өзгерту (кенейту, жаңғырту, тех-

никамен қайта жарақтандыру, реконструкциялау, қалпына келтіру, күрделі жөндеу), олармен байланысты технологиялық және инженерлік жабдықтарды монтаждау (бөлшектеу), құрылыс материалдарын, бұйымдар мен конструкцияларын дайындау (өндіру), сондай-ақ аяқталмаған объектілер құрылысын консервациялау мен өз ресурстарын тауысқан объектілерді кейіннен кәдеге жарату жұмыстарын жүзеге асыру жолымен өндірістік және өндірістік емес негізгі қорларды құру жөніндегі қызмет [1].

Құрылыс компаниялары басқа компаниялардың көпшілігінен ерекшеленеді және басқа салаларда сол компаниялар тап болмайтын көптеген бірегей сын-қатерлер мен проблемаларға тап болады. Құрылыс саласы өнімді — өндірістік кәсіпорындар сияқты өндірсе де – ғимараттар, жолдар және басқа да құрылыстар салу көптеген басқа өнімдерді өндіруден ерекшеленеді. Осы бірегей сипаттамаларға байланысты басқа да өнім өндіретін өнеркәсіп салаларына қолданылатын қаржылық менеджмент принциптері, олар құрылыс саласына қолданар алдында модификациялауды жиі қажет етеді, әйтпесе олар тиімсіз болып шығады [2].

Құрылыс қызметі елдің барлық қызметі үшін өндірістік күштер мен негізгі қорлардың өсімін молайтуды қамтамасыз етеді және тұтастай алғанда қоғамның даму деңгейіне әсер етеді. Құрылыс саласы мен оның бухгалтерлік есебін ұйымдастырудың негізгі өзіне ғана тән ерекшеліктері бар (Сурет 1).

Құрылыс саласындағы бухгалтерлік есепті нормативтік-құқықтық реттеу Қазақстан Республикасы Конституциясына негізделеді және «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Қазақстан Республикасы Заңынан және Қазақстан Республикасының өзге де нормативтік-құқықтық актілерінен тұрады.

Бухгалтерлік есеп туралы Заң – Қазақстан Республикасы бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік жүйесін реттейді, бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есептілікті жасау қағидаларын, негізгі сапалық сипаттамалары мен ережелерін белгілейді. Бұл Заңның күші Қазақстан Республикасы заңнамасына сәйкес Қазақстан Республикасы аумағында тіркелген барлық компанияларға, соның ішінде құрылыс компанияларына да қолданылады [6].

1. Өндіріс кезеңінің ұзақтығы мен көптеген объектілердегі жұмыс бір мезгілде жұмыс істеуге байланысты қалыптасатын аяқталмаған жұмыстың үлкен қалдығы

• Есептеулер шартты дайын өнімге (жұмыс кезеңдері, жұмыс түрлері, ғимараттардың жеке құрылымдық бөліктері) өткізіледі. Осылайша, кірістер мен қаржылық нәтижелер құрылыстың аяқталуы кезінде де, құрылыс жобасының ішінара дайындығы кезінде де қалыптасады

2. Өндірістік қатынастардың күрделілігі, өйткені құрылыс алаңында жалпы құрылыс, мамандандырылған, пайдалануға беру және басқа да қызметтер бар

• Негізінен бригадалық сыйақы түрін қолдану; бонустардың арнайы формаларының болуы (мысалы, нысандарды мерзімінен бұрын пайдалануға берген бонустар)

3. Құрылыс өнімі жермен тікелей байланысты, ал жұмысшылар мен құрылыс техникалары жаңа нысандарға көшеді

• Еңбек және құрылыс техникасын жылжыту қосымша шығындарды талап етеді. Бөлек шығыстар алдын-ала бухгалтерлік есепте жинақталады, содан кейін тиісті кезеңдерге және есепке алу объектілеріне бөлінеді

4. Жұмысты ашық жерде және ауа-райының өзгеру жағдайында орындау

• Материалдардың нақты шығындары есебінде дұрыс көрсету үшін ашық сақтау материалдары бойынша инвентаризация ай сайын жүргізіледі. Себебі құрылыс материалдарының бұзылуы мен ұрлануы бар

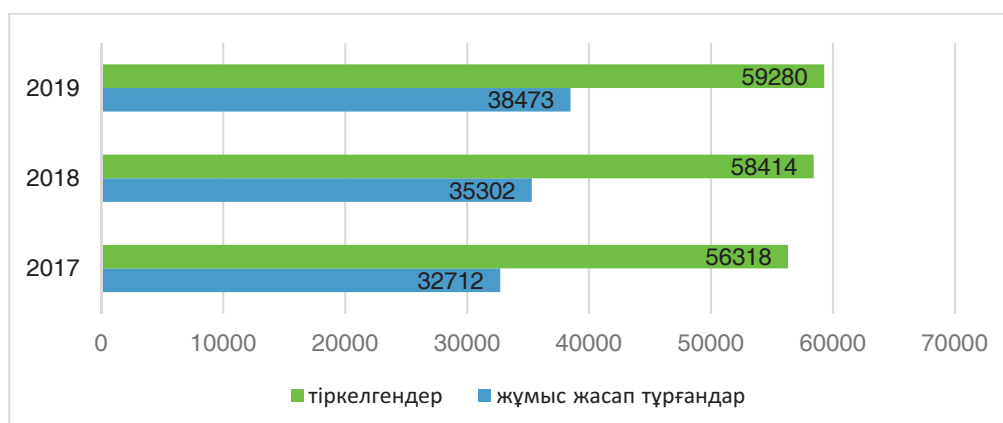
Сурет 1 – Құрылыс саласының және оның бухгалтерлік есебін ұйымдастырудың ерекшелігі
Ескерту – [3, 4, 5] дереккөздері негізінде авторлармен құрастырылған

Зерттеу жүргізу үшін соңғы үш жылдағы Қазақстан Республикасы құрылыс нарығындағы ағымдағы экономикалық жағдайы туралы деректер жиналды. Дерек көзі Қазақстан Республикасы Статистика комитетінің ресми сайты (<https://stat.gov.kz>) болды. Комитеттің деректері бойынша, 2020 жылғы 1 ақпанда Қазақстан Республикасында тіркелген заңды тұлғалардың (бұдан әрі –ЗТ) саны 447 853 бірлікті құрады, оның ішінде 74 132 ұйым Нұр-Сұлтан қаласында орналасқан. Осыған сәйкес, төменде қызметтің кейбір экономикалық салалары бойынша тіркелген ЗТ-ның саны ұсынылған (Сурет 2).



Сурет 2 – Экономикалық салалар бойынша тіркелген заңды тұлғалар саны
Ескерту – авторлармен негізінде құрастырылған [7]

Жоғарыда көрсетілген деректерге сәйкес, құрылыс қызметі — Қазақстан Республикасындағы мекемелер саны бойынша екінші саласы 59 508 (Қазақстанның барлық 447 853 ұйымының 13%-ы) болып табылады. Осыған қарамастан, құрылыста жұмыс істейтін мекемелер саны сауда-саттықтағы ұйымдардан (131 850) екі есе аз, ал бұл сала Қазақстан Республикасында ұйымдарының саны бойынша бірінші болып табылады. Меншік нысандары бойынша құрылыс ұйымдарының саны негізінен қызметкерлерінің саны 50 адамға дейін шағын (59 047), одан кейін орташа (313) және ірі (148) кәсіпорындар. Барлық құрылыс компанияларының жартысына жуығы Нұр-Сұлтан мен Алматыда тіркелген: тиісінше 14 692 және 11 467. Қалған өңірлерде құрылыс компанияларының саны 3 мыңнан бірнеше жүзге дейін ауытқиды. Бұдан басқа, төменде 2017-2019 жылдардағы тіркелген және жұмыс істеп тұрған құрылыс ұйымдары санының динамикасы көрсетілген (Сурет 3).



Сурет 3 – Тіркелген және жұмыс жасап тұрған құрылыс мекемелерінің саны
Ескерту – [7] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған

Жоғарыда көрсетілген деректерге сәйкес, құрылыс ұйымдарының саны жыл сайын артып келеді. 2019 жылдың қорытындысы бойынша жұмыс істеп тұрған құрылыс ұйымдары 38 910 (59 280 ұйымның 65 %) құрады, оның ішінде: белсенділер 15 550 және қызметін уақытша тоқтатқандар 18 830 бірлік.

Өндірілген жалпы ішкі өнім (бұдан әрі – ЖІӨ) көлемі жыл сайын артып, 2019 ж. қаңтар-желтоқсан айларында 68 639 483,4 млн. теңгені құрады, оның ішінде құрылыс 3 778 403,2 млн. теңгені құрады. Төменде ЖІӨ құрамындағы құрылыс үлесінің ұлғаю серпіні көрсетілген (Сурет 4).



Сурет 4 – Құрылыстың физикалық көлем индексінің динамикасы
Ескерту – [7] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған

Жоғарыда көрсетілген деректерге сәйкес, ЖІӨ құрамындағы құрылыс үлесі ұлғаюда. Мәселен, 2019 жылғы қаңтар-желтоқсанда құрылыс жұмыстарының (қызметтерінің) көлемі 4 416,8 млрд. теңгені құрады, бұл 2018 жылға қарағанда 12,9 %-ға көп. Оның ішінде республика бойынша құрылыс жұмыстарының жалпы көлемінің ең үлкен көлемін жеке құрылыс ұйымдары 88,3 %, шетелдік – 11,5 %, мемлекеттік – 0,2 % орындады. Құрылыс жұмыстары көлемінің артуы Қазақстан Республикасының он бес облысында байқалды. Құрылыс жұмыстарының едәуір ұлғаюы Қарағанды (1,9 есе), Қызылорда (1,5 есе), Атырау, Түркістан, Батыс Қазақстан (1,3 есе), Ақмола (1,2 есе), Жамбыл, Солтүстік Қазақстан, Қостанай, Ақтөбе және Шығыс Қазақстан облыстарында (1,1 есе) байқалды. 2019 жылы ЖІӨ-нің өзі 2018 жылмен салыстырғанда 4,5 %-ға артты. Бұдан басқа ЖІӨ өндірісіндегі негізгі үлесті өнеркәсіп – 27,2 % құрайды, ал құрылыс тек 5,5 % құрайды. Сондай-ақ, инвестициялық қызметтің үш жылдағы негізгі көрсеткіштерінің серпінін атап өткен жөн. Оған негізгі капиталға инвестициялар мен тұрғын үй құрылысына инвестициялар кіреді. Құрылыс қызметіне инвестициялар қаржы жіберілген экономикалық қызмет түрлері бойынша негізгі капиталға инвестициялар құрамына кіреді (Кесте 1).

Кесте 1 – Инвестициялық қызметтің негізгі көрсеткіштерінің динамикасы

жыл	Негізгі капиталға инвестициялар		Тұрғын үй құрылысына инвестициялар	
	млн. теңге	%-бен келесі жылға қарағанда	млн. теңге	%-бен келесі жылға қарағанда
2017	8 770 572	105.8	1 022 482	116.4
2018	11 179 036	117.5	1 201 296	111.8
2019	12 545 960	116.9	1 423 036	118.4

Ескерту – [7] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған

Жоғарыда көрсетілген деректерге сәйкес, 2019 жылғы қаңтар-желтоқсанда тұрғын үй құрылысына 1 423 млрд. теңге сомасында инвестициялар бағытталды, бұл 2018 жылға қарағанда 16,9 %-ға артық.

Тұрғын үйдің көп бөлігі – 11268,9 мың шаршы метр немесе 85,8 % жеке құрылыс салушылармен пайдалануға берілді, оның ішінде тұрғын үйлер 6540,6 мың шаршы метр, бұл жалпы іске қосу көлемінде 49,8 % құрайды. Тұрғын үйді пайдалануға берудің ұлғаюы Қазақстан Республикасының он алты облысында байқалды. Түркістан облысында (1,6 есе), Алматы (1,3 есе), Атырау, Павлодар, Солтүстік Қазақстан облыстарында және Шымкент қаласында (1,2 есе) елеулі өсім байқалды. Сонымен қатар, білім беру және денсаулық сақтау саласында 2019 жылдың қаңтар-желтоқсанында 33 140 оқушы орындық 71 жалпы білім беретін мектеп, 8 181 орынға арналған 69 мектепке дейінгі мекеме, 605 орынға арналған 3 аурухана, сондай-ақ ауысымына 3158 келушіге арналған 35 амбулаторлық емхана пайдалануға берілді [7].

ЗЕРТТЕУДІҢ НӘТИЖЕЛЕРІ

Құрылыстағы мердігерлік жұмыстарға байланысты қатынастардың негізгі қатысушылары тапсырыс берушілер мен мердігерлер болып табылады.

Тапсырыс берушілер – бұл инвестор құрылыс жөніндегі жобаны іске асыруды жүзеге асыруға уәкілеттік берген жеке немесе заңды тұлғалар (немесе инвестордың жеке өзі).

Мердігерлер – бұл тиісті қызмет түріне лицензиясы бар, тапсырыс берушілермен жасалатын мердігерлік келісім-шарты бойынша құрылыс саласында мердігерлік жұмыстарды орындайтын жеке немесе заңды тұлғалар [8].

Қазақстан Республикасындағы жобалық-сметалық құжаттама (бұдан әрі – ЖСҚ) құрылыс үшін негіз болып табылады. Себебі ЖСҚ құрылыстың тапсырыс берушісіне жұмыстарды жүргізу нәтижелерін ұсынуға және мерзімін болжауға, сондай-ақ оларды орындау басталғанға дейін қажетті түзетулер енгізуге мүмкіндік береді. Өз кезегінде бұл жұмыс өндірісінің процесін оңтайландыруға және олардың өзіндік құнын төмендетуге мүмкіндік береді. ЖСҚ ғимараттың барлық құрылымдық элементтері сипатталған сызбаларды қамтиды, бұл қателерді болдырмайды және нормативтердің сақталуын қамтамасыз етеді. ЖСҚ – бұл сәулет-қала құрылысы, сәулет-жоспарлау және техникалық шешімдерді қамтитын барлық бақылау және қадағалау органдарында әзірленетін және келісілетін графикалық және мәтіндік материалдарды, оның ішінде сметалық есептерді қамтитын жобалау құжаттамасының жиынтығы [9].

Мердігер жұмыстардың көлемін, мазмұнын және бағасын айқындайтын ЖСҚ-ға сәйкес құрылыс қызметін жүзеге асыруға міндетті. Құрылыс-монтаж жұмыстарын (бұдан әрі – ҚМЖ) өндіру басталғанға дейін тапсырыс беруші мердігерге бекітілген ЖСҚ беруі қажет. Мердігер ЖСҚ-да көрсетілген барлық жұмыстарды орындауға міндетті. Бірақ егер мердігер құрылыс барысында ЖСҚ-да ескерілмеген жағдайларды анықтаса және осыған байланысты оның шығындарының ұлғаюы күтілсе, онда ол бұл туралы тапсырыс берушіге хабарлауға міндетті. Егер тапсырыс беруші бұл хабарламаға он күн ішінде жауап бермесе, мердігер тиісті жұмыстарды тоқтата тұруы мүмкін.

Сәулет, қала құрылысы және құрылыс саласында құрылыс-монтаж жұмыстарын жүргізу үшін ЖСҚ-ны жүзеге асырудың қажетті кезеңдерін қарастырайық (Сурет 5).

Қазақстан Республикасының «Қазақстан Республикасындағы сәулет, қала құрылысы және құрылыс қызметі туралы» Заңына сәйкес кейбір жағдайларда мердігер құрылыс қызметін ЖСҚ-сыз немесе эскиздік жобалар бойынша жүзеге асыруға болады. Бірақ қалған жағдайларда объектілерді қайта жаңарту, қалпына келтіру, кеңейту, жаңғырту, күрделі жөндеу, сондай-ақ коммуникацияларды төсеу, аумақты инженерлік дайындау, абаттандыру және көгалдандыру сияқты барлық құрылыс қызметі белгіленген тәртіппен әзірленген ЖСҚ бойынша жүзеге асырылады. Демек, құрылыстың алдында ЖСҚ әзірлеу керек [1].

Тапсырыс беруші мен мердігер (жобалаушы) ЖСҚ әзірлеуге шарт жасасуы тиіс. Бұл ретте тапсырыс беруші мердігерге бекітілген жобалауға арналған тапсырманы, сондай-ақ ЖСҚ әзірлеу үшін қажетті басқа да бастапқы деректерді беруі тиіс. ЖСҚ әзірлеуді сәулет, қала құрылысы және құрылыс саласындағы іздестіру және жобалау қызметінің тиісті түрлеріне лицензиясы бар жеке және заңды тұлғалар жүзеге асырады.

Сараптаманың келесі кезеңі – бұл сараптама ұйымдары жүзеге асыратын құрылыстың ЖСҚ-ны міндетті кешенді сараптауы. Тапсырыс беруші ЖСҚ әзірлегеннен кейін өз қалауы бойынша сараптама жүргізу үшін кез келген аккредиттелген сараптама ұйымын таңдайды, сараптаманың оң қорытындысын алу қажет.



Сурет 5 – ЖСҚ-ны әзірлеу сатылары
Ескерту – ЖСҚ – жобалық-сметалық құжаттама, ҚМЖ – құрылыс-монтаж жұмыстары,
[1] дереккөзі негізінде авторалармен құрастырылған

Бекітілгеннен кейін үш және одан да көп жыл ішінде құрылыс басталмаған ЖСҚ ескірген деп есептеледі және Қазақстан Республикасы заңнамасында белгіленген тәртіппен түзетілгеннен, қайта сараптама жүргізгеннен және қайта бекітілгеннен кейін іске асыру үшін пайдаланылады.

ЖСҚ-ны әзірлеу тәртібі, міндетті құрамы және мазмұны сәулет, қала құрылысы және құрылыс істері жөніндегі уәкілетті орган бекіткен мемлекеттік нормативтермен белгіленеді. Бұдан басқа ЖСҚ-ны іске асыру кезінде мердігерлік жұмыстарды жүргізудің ережелері мен тәртібі Қазақстан Республикасы Азаматтық кодексіне сәйкес белгіленеді.

ЖСҚ объектінің құрылыс құнының бір бөлігі болып табылады, өйткені қолданыстағы құрылыс бойынша заңнама негізінде оны әзірлеу, сараптау және бекіту құны объект құрылысының жиынтық сметалық есебіне енгізіледі [10].

Демек, ЖСҚ-ны әзірлеу, сараптау және бекіту шығындары 2411 «Аяқталмаған құрылыс» есебіне толық бастапқы құны бойынша жатқызылады, ал содан соң пайдалануға берілген негізгі құралдар құрамында сол негізгі құралдың қызмет мерзіміне сәйкес амортизацияланады. Демек, амортизациялық аударымдарды есептеу ЖСҚ-дан жеке жүргізілуі мүмкін емес.

ЖСҚ келіп түскен кезде, құрылыс әлі басталмағандықтан, оның құнын 2810 – «Басқа да ұзақ мерзімді активтер» шотына жатқызу керек және осылайша құрылыстың басында бухгалтерлік есепте келесідей көріністі жасау керек:

- Д-т 2411 «Аяқталмаған құрылыс»;
- К-т 2810 «Басқа да ұзақ мерзімді активтер».

Құрылыс мердігерлігі шартымен ЖСҚ құрамы мен мазмұны айқындалуы, сондай-ақ тараптардың қайсысы және тиісті құжаттаманы қандай мерзімде беруге тиіс екендігі көзделуі тиіс. Құрылыс мердігерлігі шарты тапсырыс беруші мен мердігер арасында жасалады. Бұл құрылыс шарты ең маңызды құрылыс құжаты болып табылады [11].

Құрылыс мердігерлігі шарттары бойынша түсім мен шығыстарды есепке алу тәртібі, оның ішінде ұзақ (бір жылдан астам) құрылыс мердігерліктері барысында есепті кезеңдер бойынша түсім мен шығындарды бөлу жаңа Халықаралық қаржылық есеп стандарты (бұдан әрі – IFRS) 15 «Сатып алушылармен шарттар бойынша түсім» (IFRS 15) реттеледі. Бұрын мұндай шарттар бойынша пайда мен шығындарды тану принциптерін 11 Халықаралық есеп стандарты (бұдан әрі – IAS) 11 «Құрылысқа арналған шарттар» стандарты бекіткен еді.

IFRS 15-те құрылыс мердігерлігінің шарттары бөлек жазылмаған. Оның орнына барлық шарттарды орындауға қандай міндеттер бар және олар белгілі бір уақыт ішінде немесе уақыт кезінде орындала ма дегенге талдау жасау керек делінген. Есеп беруде пайданы тану да осыған байланысты болады. IFRS 15-ті құрылыс мердігерлері қолданады, сонымен қатар ұзақ және қысқа мерзімді шарттарға да қолданылуы мүмкін. Шарттың ұзақтық критерийлері жоқ [12].

Сонымен, IFRS 15 сатып алушылармен жасалған шарттардан туындайтын кез-келген кірісті есепке алуды анықтайды. Мәселен, құрылыс компаниясы «аяқталмаған құрылыс» сатысында, яғни құрылыс процесі әлі аяқталмаған немесе басталмаған кезде жеке даналарды (пәтерлерді немесе ғимараттарды) сатуды бастай алады. Әрбір сатып алушы құрылыс жұмыстарын аяқтаған кезде тиісті дананы сатып алу туралы ұйыммен келісім жасайды. Ол құрылыс компаниясына ұсынылған сатып алудың кепілдік жарнасын қосады, егер ол келісім шарттарына сәйкес ұйым аяқталған дананы бере алмаса, онда ол қайтарылуы тиіс. Сатып алу бағасының қалған бөлігін сатып алушы келісім аяқталғаннан кейін, оған меншік құқығы өткен кезде төлейді.

Бұдан басқа, стандартта төменде көрсетілген бағаға жеңілдік болған кездегі мысал бар, демек, өтемақы мөлшері келісім-шартта көрсетілген бағаға тең емес болады. Мысалы, егер келісімнің жалпы бағасы 2 000 000 болса, ал ұйым ұсынуға немесе қабылдауға дайын келісімшарт бағасының төмендеуі ретінде бағаға жеңілдік (200 000) болса, онда мәміле бағасы 2 000 000 орнына 1 800 000 болады.

IFRS 15 нақты шарт бойынша табысты тану үшін бес негізгі қадамды орындауды ұсынады (Сурет 6).



Сурет 6 – Нақты келісімшарт бойынша табысты танудың негізгі қадамдары
Ескерту – [12] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған

Құрылыс қызметінің басты ерекшеліктерінің бірі - шарттың басталу күні және құрылыс шарты бойынша жұмыстардың аяқталу күні әдетте әртүрлі есептік кезеңдерге жатады. Сондықтан құрылысқа арналған шарттарды есепке алудың басты мәселесі құрылыс шарты бойынша табыстар мен шығындарды жұмыс жүргізілген есепті кезеңдер бойынша бөлу болып табылады. Осылайша, IFRS 15 құрылысқа арналған шарт бойынша табысты екі әдіспен тануды ұйғарады (Кесте 2).

Кесте 2 – Табысты тану әдістері

Аты	Анықтамасы	Кемшіліктері
Нәтижелік әдіс	келісімшарт бойынша уәде етілген қалған тауарлар мен қызметтерге қатысты ағымдағы күнге дейін берілген тауарларды немесе қызметтерді сатып алушы үшін тікелей бағалау негізінде кірісті тану	орындау деңгейін бағалау үшін пайдаланылған нәтижелер тікелей байқалмауы мүмкін және ұйым оларды қолдану үшін қажет ақпараттарды шығынсыз ала алмауы мүмкін
Ресурстық әдіс	міндеттемелерді орындау үшін ұйым қабылдаған күш-жігердің немесе осы мақсат үшін жұмсалған ресурстардың осындай міндеттемелерді орындау үшін жұмсалатын жалпы күтілетін ресурстарға қатысты кірістерді тануы	ұйым тұтынатын ресурстар мен тауарларды немесе қызметтерді бақылауды сатып алушыға беру арасындағы тікелей байланыстың болмауы
Ескерту – [12] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған		

Жоғарыда көрсетілген деректерге сәйкес, IFRS 15 жаңа стандартына сәйкес барлық шарттар бойынша түсімді танудың 2 әдісі, сонымен қатар олардың кейбір кемшіліктері сипатталған. Құрылыс ұйымдары өзінің ағымдағы жағдайын ескере отырып, осы әдістердің кез келгенін өз қалауы бойынша таңдауға құқылы.

IAS 8 «Есеп саясаты, бухгалтерлік бағалаудағы өзгерістер мен қателер» стандартына сәйкес «есеп саясаты – бұл қаржылық есептілікті дайындау және ұсыну кезінде ұйым қолданатын нақты принциптер, негіздер, жалпы қабылданған шарттар, ережелер мен практикалық тәсілдер» [13].

Құрылыс ұйымындағы есеп саясаты – бұл бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есептілікті жасаудың ішкі заңы болып табылады. Ол Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп пен есептілікті жүргізу тәртібін реттейтін қолданыстағы нормативтік-құқықтық актілеріне сәйкес әзірленеді [14]. Бірақ кез-келген жағдайда, барлық компаниялар, соның ішінде құрылыс компаниялары да есеп саясатын жасауға және өзінің ағымдағы қызметінде қолдануға міндетті. Өйткені, есеп саясаты әрбір мүдделі тұлғаларға есепте көрсетілген қаржылық көрсеткіштерді дұрыс түсінуге мүмкіндік береді [15]. Сондықтан, көрсеткіштерді қаржылық есептілікте есепке алу ерекшеліктері және көрсету тәртібі әрбір компанияның есептік саясатында ескерілуі маңызды.

ҚОРЫТЫНДЫ

Қорытындылай келе, бүгінде құрылыс ұйымдарындағы бухгалтерлік есеп мәселелерін және оларды шешудің мүмкін жолдарын бөліп көрсетуге болады. Оларға мыналар жатады:

1) Үстеме шығындарды жабу көзін анықтау мәселесі. Бухгалтерлік есеп жүргізудің қазіргі заманғы әдістері үстеме шығындарды жабудың екі мүмкін көздерін сипаттайды, атап айтқанда кіріс немесе өзіндік құн:

а) үстеме шығындарды орындалатын жұмыс көлеміне тәуелді емес қайталанатын шығындарға жатқызуға болады. Мәселен, соған сәйкес, олар нақты объектілердің өзіндік құнына жатқызылмай, кірістер есебінен компания үшін ай сайын есептен шығарылуы керек. Бірақ осының нәтижесінде үстеме шығындарсыз құрылатын өнімнің өзіндік құны толық болмайды;

б) үстеме шығындар құрылыс ұйымының ағымдағы қызметімен тікелей байланысты, сондықтан олар келісімшарт шығындарына қосылып, тапсырыс берушінің қаражаты есебінен жабылуы керек және пайда болған өзіндік құн тиісінше толық болады. Бірінші тәсілдің екіншісіне қарағанда кемшіліктері бар. Себебі: біріншіден, үстеме шығыстарды ағымдағы кезеңнің шығыстарына бөлу қысқа мерзімді перспективада табыс салығын төмендетуге мүмкіндік береді, бірақ ұзақ мерзімді перспективада жинақталған салықтың пайдасына әсер етпеуі мүмкін; екіншіден, толық емес өзіндік құн туралы ақпарат және бұл жағдайда шекті кірістің болуы құрылыс-монтаж жұмыстары мен құрылыстардың рентабельділігі туралы қате ой тудырады. Сондықтан үстеме шығыстарды есепке алу кезінде екінші тәсілді қолдану неғұрлым қолайлырақ болып есептеледі.

2) Құрылыс кәсіпорындарын басқарудың тиімді тетіктерін құру мәселесі. Ұйымды құру кезінде оның құрылтайшылары оны басқару қалай жүзеге асырылатындығын, ұйымның дамуы тұрғысынан қандай мақсаттар мен міндеттер қойылғанын анықтауы керек. Мысалы, біздің ойымызша, кәсіпорын шығындарының негізгі түрлерінің бірі – еңбек шығындары. Сонымен қатар, олардың үлесін сауатты анықтау арқасында қызметкерлердің мотивациясын арттыру арқылы табыстың жоғары деңгейіне қол жеткізуге болады. Бұл мәселені шешуде тиімділіктің негізгі көрсеткіштерін (бұдан әрі – KPI) пайдалану қажет. Алайда, KPI-дің үлкен танымалдылығы бола тұра, оларды құрылыста қолдануға жеткілікті көңіл бөлінбей тұр. Бірақ өндірістік кәсіпорындарда KPI белсенді түрде қолданылуда. Мұны шешу үшін мақсаты кәсіпорынның тиімділігін арттыру болып табылатын шығындарды, негізгі қорлар және бухгалтерлік есеп жүйесінің басқа көрсеткіштерін талдауды жүргізуге болады. Құрылыс кәсіпорындары үшін KPI жасау және оның негізінде ұйымды басқаруды жүзеге асыру, жұмсалған ресурстардан максималды, атап айтқанда жалақыдан кірістілікті арттыру түріндегі нәтижеге жетуге мүмкіндік береді.

3) Құрылыс кәсіпорындары қызметінің қаржылық нәтижесін анықтау мәселесі. Оның мәні, объектілерді салумен айналысатын мердігерлер, әдетте, өндірістік циклдің едәуір ұзақтығымен, кейде есепті кезеңде кірістерді бухгалтерлік есепте мойындай алмайтындығында жатыр. Мысалы, кірістер болмаған кезде ұйым жасалған келісімшарттар бойынша шығындар мен кірістерді мойындай алмайды, ал ұйым басшылары қазіргі режимде кәсіпорынның негізгі көрсеткіштерін жақсарту үшін қаржылық жағдайды талдай алмайды. Құрылыс кәсіпорындары қызметінің қаржылық нәтижелерін анықтаудың бұл мәселесі IAS 11 «Құрылысқа арналған шарттар» халықаралық стандартында қарастырылды және шешілді, өйткені ол кіріс пен шығыстарды, сондай-ақ келісімшарттардың қаржылық нәтижелерін тануды сипаттады. Бірақ бүгінде ол күшін жоғалтты және қазір құрылыс келісімшарттары бойынша кірістер мен шығыстарды есептеу, соның ішінде ұзақ мерзімді (бір жылдан астам) құрылыс келісімшарттары бойынша есепті кезеңдер бойынша кірістер мен шығыстарды бөлу тәртібі жаңа IFRS 15 «Сатып алушылармен шарттар бойынша түсім» (IFRS 15) стандартымен реттеледі. IFRS 15 құрылыс келісімшарттарын бөлек ажыратпайды. Мұның орнына барлық келісім-шарттар қандай міндеттемелерді орындау керек екендігі және олардың уақыт өте келе немесе уақытында орындалғаны талдануы керек. Есеп беруде кірісті тану осыған байланысты болады. IFRS 15 құрылыс мердігерлеріне қолданылады және қысқа, ұзақ мерзімді келісімшарттарға да қолданылады. Келісімшарттың қолданылу мерзіміне ешқандай критерийлер жоқ. Осылайша, IFRS 15 сыртқы есептілікті пайдаланушылардың таңдауына тәуелді бағалау критерийлерімен байланысты емес, бухгалтерлік есептің негізгі қағидаттары негізінде кәсіпкерлік қызметті есепке алу ережелерін қалыптастыратын негізгі құжат болып табылады.

Жоғарыда айтылғандарға сүйене отырып, қорытындылай келе, кәсіпорынның бухгалтерлік есебіндегі анықталған мәселелер туралы ақпараттың болмауы құрылыс компанияларының бухгалтерлеріне назар аударуға мүмкіндік бермейді, сондықтан бухгалтерлік есеп жүйесінде жинақталған ақпарат басқарушылық шешімдер қабылдауға жарамсыз болып қалады, өйткені ақпараттың толықтығы мен сенімділігіне қойылатын талаптар сақталмайды. Бухгалтерлік есепті дамытудың қазіргі кезеңінде осы мәселелерді шешу әр құрылыс ұйымына тиімді жұмыс жасау және жалпы құрылыс индустриясын дамыту үшін қажет.

ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

1. Қазақстан Республикасының 2001 жылғы 16 шілдедегі № 242 «Қазақстан Республикасындағы сәулет, қала құрылысы және құрылыс қызметі туралы» Заңы [Электронды ресурс] // Қазақстан Республикасы нормативтік құқықтық актілерінің ақпараттық-құқықтық жүйесі [web-портал] – URL: http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z010000242_ (қарау уақыты: 01.03.2020).
2. Peterson S. J. Construction accounting and financial management. New Jersey: Pearson Education, Inc. 2009. – 582 p.
3. Бейсенбаева А. К. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебное пособие. – Алматы, 2009. – 133 с.
4. В. Назарова. Особенности бухгалтерского учета в строительстве [Электронды ресурс]. // Информационная система «Параграф» [web-портал]. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31072103#pos=7;-191 (қарау уақыты: 01.03.2020).
5. Halpin D. W., Bolivar A. Senior. Financial management and accounting fundamentals for construction. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009. – 308 p.
6. Қазақстан Республикасының 2007 жылғы 28 ақпандағы № 234-III «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңы [Электронды ресурс]. // «Параграф» ақпараттық жүйесі [web-портал]. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092072#activate_doc=2 (қарау уақыты: 01.02.2020).
7. Құрылыс статистикасы [Электронды ресурс] // Қазақстан Республикасы Ұлттық экономика министрлігі Статистика комитеті [Ресми сайт]. – URL: <https://stat.gov.kz/official/industry/162/statistic/6> (қарау уақыты: 05.02.2020).
8. Соснаускене О. И. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Омега-Л, 2008. – 143 с.
9. Кеулиджаев К. К., Кудайбергенов Н. А. Бухгалтерский учет в строительстве. – Алматы: Экономика, 2007. – 310 с.
10. ҚР ҚНЖЕ 8.02-02-2002 «Қазақстан Республикасында құрылыстың сметалық құнын анықтау тәртібі» [Электронды ресурс]. // «Параграф» ақпараттық жүйесі – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=51050713#pos=0;0 (қарау уақыты: 05.02.2020).
11. Holm L. Cost Accounting and Financial Management for Construction Project Managers. – New York: Routledge, 2019. – 277 p.
12. IFRS 15 «Revenue from contracts with customers» [Электронды ресурс] // IFRS [web-сайт]. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (қарау уақыты: 06.02.2020).
13. IAS 8 «Accounting policies, changes in accounting estimates and errors». [Электронды ресурс] // IFRS [web-сайт]. – URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/> (қарау уақыты: 06.02.2020).
14. Нурсейитов Э. О. Бухгалтерский учет в организациях. – Алматы: Издательство LEM, 2009. – 444 с.
15. Радостовец В. К., Радостовец В. В., Шмидт О. И. Бухгалтерский учет на предприятии. – Алматы: Центраудит-Казахстан, 2002. – 727 с.

REFERENCES

1. Kazakhstan Respublikasinin 2001 zhilgi 16 shildedegi № 242 "Kazakhstan Respublikasindagi saulet, qala qurilisi zhane qurilisi qizmeti turali" Zani, available at: http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z010000242_ (accessed: February 1, 2020) (in Kazakh).
2. Peterson, S. J. (2009), "Construction accounting and financial management", New Jersey, Pearson Education, Inc., 582 p.
3. Beysenbaeva, A. K. (2009), "Bukhgalterskiy uchet v stroitelstve", Almaty, 133 p. (in Russian)
4. Nazarova V. "Osobennosti bukhgalterskogo ucheta v stroitelstve", available at: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31072103#pos=7;-191 (accessed: February 1, 2020) (in Russian).
5. Halpin, D. W. and Bolivar A. Senior. (2009), "Financial management and accounting fundamentals for construction", New Jersey, John Wiley & Sons, Inc., 308 p.

6. “Kazakhstan Respublikasinin 2007 zhilgi 28 aqandagi № 234-III «Bukhgalterlik esep pen qarjiliq esepilik turali» Zani”, available at: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092072#activate_doc=2 (accessed: February 1, 2020) (in Kazakh).
7. “Kurylys statistikasy”, available at: <https://stat.gov.kz/official/industry/162/statistic/6> (accessed: February 5, 2020) (in Kazakh).
8. Sosnawskene O. I. (2008), “Stroitelstvo: bukhgalterskiy i nalogoviy uchet”, Moscow, 143 p. (in Russian).
9. Keulimjaev, K. K. and Kudaybergenov N. A. (2007), “Buhgalterskiy uchet v stroitelstve”, Almaty, Ekonomika, 310 p.
10. “Kazakhstan Respublikasi KNjE 8.02-02-2002 “Kazakhstan Respublikasinda qurilistin smetaliq qunin aniqtau tartibi”, available at: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=51050713#pos=0;0 (accessed: February 5, 2020) (in Kazakh).
11. Holm, L. (2019), “Cost Accounting and Financial Management for Construction Project Managers”, New York, Routledge, 277 p.
12. IFRS 15 “Revenue from contracts with customers”, available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/> (accessed: February 6, 2020).
13. IAS 8 “Accounting policies, changes in accounting estimates and errors”, available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/> (accessed: February 6, 2020).
14. Nurseitov, E. O. (2009), “Bukhgalterskiy uchet v organizatsiyakh”, Almaty, Izdatel'stvo LEM, 444 p. (in Russian).
15. Radostovets, V. K., Radostovets, V. V. and Shmidt O. I. (2002), “Bukhgalterskiy uchet na predpriyatii”, Almaty, Tsentraudit-Kazakhstan, 727 p. 9in Russian).

SUMMARY

This article discussed about organizational issues and features of accounting in the construction companies of the RK at the current stage. Accounting in construction, as well as the construction industry itself, have their own distinctive features in comparison with other sectors of the economy. In addition, the design and estimate documentation is the basis for construction activities in Kazakhstan. Because it allows the customer of capital construction to present the results and predict the timing of the work, as well as make the necessary changes before they begin. In accordance with this, the article also considered the features of the organization of design estimate

ТҮЙІНДЕМЕ

Бұл мақалада қазіргі кезеңдегі Қазақстан Республикасының құрылыс компанияларында бухгалтерлік есепті ұйымдастыру мәселелері қарастырылды. Құрылыстағы бухгалтерлік есеп, сонымен қатар құрылыс индустриясының өзі экономиканың басқа салалармен салыстырғанда өзіндік ерекшеліктері бар. Сонымен қатар, жобалық-сметалық құжаттама Қазақстандағы құрылыс жұмыстарының негізі болып табылады. Себебі бұл құрылыстың тапсырыс берушісіне нәтижелерді ұсынуға және жұмыстың уақытын болжауға, сондай-ақ олар басталмай тұрып қажетті өзгерістер енгізуге мүмкіндік береді. Осыған сәйкес мақалада жобалық-сметалық құжаттаманы ұйымдастырудың ерекшеліктері де қарастырылды.

РЕЗЮМЕ

В данной статье рассмотрены вопросы и порядок организации бухгалтерского учета в строительных компаниях РК на современном этапе. Бухгалтерский учет в строительстве, как и сама сфера строительства, имеют свои отличительные особенности по сравнению с другими отраслями экономики. Кроме

этого, основой для строительной деятельности в Казахстане является проектно-сметная документация. Потому что она позволяет заказчику капитального строительства представить результаты и спрогнозировать сроки производства работ, а также внести необходимые правки еще до начала их выполнения. В соответствии с этим, в статье также рассмотрены особенности организации проектно-сметной документации.

СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

Сапарбаева Сауле Саулебаевна – кандидат экономических наук, ассоциированный профессор, Евразийский национальный университет имени Л. Н. Гумилева, e-mail: saulet71@mail.ru

Иманбекова Раушан Муратовна – магистрант, Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева, e-mail: raushan-imanbekova@mail.ru

МРНТИ: 06.73.07

JEL Classification: G30

METHODOLOGICAL BASES OF THE FINANCIAL MECHANISM FOR THE DEVELOPMENT OF RENEWABLE ENERGY IN A FOREIGN PRACTICE

G. Zh. Zhunussova

«Turan» University, Almaty, Republic of Kazakhstan

ABSTRACT

The purpose of the study is to identify the methodological bases of the financial mechanism for the development of renewable energy in foreign practice.

The research methodology consists of methods of scientific knowledge, systematization, system analysis and structuring of scientific information; deduction method for determining the methodological bases of the financial mechanism for the development of renewable energy in foreign practice.

The originality / value of the research is due to the lack of information in foreign and domestic practice and literature on the application of the financial mechanism for the development of renewable energy as an integral system and their great importance for the accelerated development of renewable energy in Kazakhstan.

Findings was to determine the methodological bases for the formation and use of financial resources in the development of alternative energy sources projects in foreign practice, which ensured the accelerated development of renewable energy and the competitiveness of alternative energy sources.

Keywords: financing methods, financial instruments and levers, financial mechanism.