

В.Л. НАЗАРОВА
М.С. ЖАПБАРХАНОВА

БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП

Оқулық

*Жалпы редакциясын басқарған ҚР ҰҒА мүшесі,
э.ғ.д., профессор С.С. Сатубалдин*

«Алматыкітап баспасы»
2012

УДК 657 (075)

ББК 65.052 я7

Н 17

Рецензенттері: **С.Т. Мыржақыпова** – э.ғ.д., профессор;
С.Б. Баймұханава – э.ғ.к., әл-Фараби атындағы ҚазҰУ-нің
«Бухгалтерлік есеп және аудит»
кафедрасының доценті;
Ғ.Б. Тәңірбергенова – э.ғ.к., Экономика және құқық
академиясының доценті.

Назарова В.Л., Жапбарханова М.С.

Н 17 Бухгалтерлік есеп: Оқулық / Авт. В.Л. Назарова, жалпы ред. басқарған
С.С. Сағубалдин. – Алматы: Алматыкітап баспасы, 2012. – 624 бет.

ISBN 978-601-01-0737-3

Нарықтық экономика жағдайында басқаруды жетілдіруде бухгалтерлік есептің рөлі мен мәні артып келеді. Басқару мен нарықтық экономиканың дамуына, әртүрлі деңгейдегі басқару шешімдерін әзірлеуге, негіздеу мен қабылдауға, субъектінің нарықтағы іс-қимылын анықтап, бәсекелес-субъектіні айқындауға, сондай-ақ субъектілердің қаржылық және шаруашылық қызметі туралы сапалы, уақтылы ақпаратты қалыптастыру – бухгалтерлік есептің басты мақсаттары болып табылады.

Оқулықта мына мәселелер қарастырылған: бухгалтерлік есеп пен қаржылық есеп концепциялары, есеп пен қаржылық есеп берудің негізгі принциптері; бухгалтерлік есептің стандарттары мен қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттары, есептеу жүйесі және екі жақты жазба, баланс, есеп-кисап айналымы, ағымдағы активтер; ақша қаражаттары мен олардың баламалары; ағымдағы активтер: алынуға тиісті шоттар мен басқадай дебиторлық қарыздар; тауарлы-материалдық қорлар есебі; негізгі құралдар есебі; негізгі құралдарды жалға алу есебі; материалдық емес активтер, оларды ұстау және тозу есебі; меншікті капитал есебі; инвестиция есебі, дебиторлық қарыздар есебі; міндеттемелер мен қарыздар бойынша шығындар есебі; жұмысшылармен және қызметкерлермен еңбекақы бойынша есеп айырысу есебі; меншікті капитал есебі, қаржылық есеп беруді жасау мен ұсыну жолдары.

Бұл оқулық Қазақстан Республикасының бухгалтерлеріне, магистранттарына, экономикалық факультеттер мен экономикалық жоғары оқу орындарының студенттеріне арналған.

УДК 657 (075)

ББК 65.052 я7

Оқулық Қазақстан Республикасының заңнамаларымен,
нормативтік базаларындағы соңғы өзгерістерді ескере отырып,
сондай-ақ типтік шоттар жоспарындағы өзгертулерге сәйкес өңделген.

Кітап авторлардың редакциясымен шығарылды.

ISBN 978-601-01-0737-3

© Назарова В.Л., Жапбарханова М.С., 2012

© «Алматыкітап баспасы» ЖШС, 2012

Осы еңбекті немесе оның бөліктерін авторлардың келісімінсіз таратуға және авторлық құқық жөніндегі нормаларға қайшы келетін басқа да әрекеттерге тыйым салынады әрі заң бойынша жазаланады.

КІРІСПЕ

Нарықтық экономика жағдайында басқаруды жетілдіруде бухгалтерлік есептің рөлі мен мәні артуда. Басқару мен нарықтық экономиканың дамуына, әртүрлі деңгейдегі басқару шешімдерін әзірлеуге, негіздеу мен қабылдауға субъектінің нарықтағы іс-қимылын анықтап, бәсекелес-субъектіні айқындауға, сондай-ақ субъектілердің қаржылық және шаруашылық қызметі туралы сапалы, уақтылы ақпаратты қалыптастыру бухгалтерлік есептің басты мақсаттары болып табылады.

Бухгалтерлік есеп — экономикалық білім жүйесіндегі негізгі пәндердің бірі, әрі оны мамандығым деп таңдағандар үшін аса маңызды. Ол шаруашылық жүргізуші кез келген субъект қызметінде жетекші орын алады. Бухгалтерлік есептің мәліметтері негізінде бүкіл шаруашылық қызметтің іс-әрекеті сипатталып, оның табысы немесе шығыны есепке алынады, қаржылық жағдайы ашып көрсетіледі. Бухгалтерлік есеп субъектілердің меншігін сақтауды бақылауға және басқару шешімдерін қабылдауға қажетті ақпаратты жинақтайды.

Қазіргі заман бухгалтерлері — бухгалтерлік есеп ауқымында алған терең кәсіби білімі арқылы экономикалық талдау мен аудит дағдыларын игеруі, сондай-ақ өндіріс процестерін басқара білуі тиіс. Ол Қазақстан Республикасының азаматтық құқықтары мен заңнамаларды есепке ала отырып, әртүрлі экономикалық шешімдер қабылдап, ұйымның келешектегі қызметін жоспарлай білуі тиіс.

Бұл оқулық Қазақстан Республикасы бухгалтерлеріне, магистранттарына, экономикалық жоғары оқу орындарының студенттеріне төмендегі тақырыптарды оқып түсінуге мүмкіндік береді:

- бухгалтерлік есепті ұйымдастыру жүйесін;
- бухгалтерлік терминологиясын;
- есеп пен қаржылық есеп берудің негізі принциптерін;
- бухгалтерлік есептің стандарттары мен қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттары ұсынған талаптарға сәйкес бухгалтерлік есеп әдістемелігі мен оның ұйымдастырылуын;
- қаржылық есеп беруді пайдаланушылар және оларды шаруашылық қызметі туралы сенімді ақпаратпен қамтамасыз ету тәртібін;

- шаруашылық қызметін жүзеге асыру барысында субъектілердің ҚР заңдарын сақтауын бақылау үшін мемлекеттік органдарын қажетті ақпараттармен қамтамасыз етуін;
- бухгалтерлік есептің экономиканы басқару жүйесіндегі рөлін;
- бухгалтерлік есептің бақылау-ақпараттық рөлін.

Оқулықта баяндалған материалдармен қатар нормативті құжаттар, алғашқы құжаттардың нысандары мен типтік бухгалтерлік жазулардың үлгілері берілген, оларды оқу мақсатында да, қаржылық және өндірістік қызметте де қолдануға болады.

Оқулық 3 бөлімнен 17 тараудан тұрады және жаңа оқу жоспары бойынша, 2008 ж. 1 қаңтарда енгізілген бухгалтерлік есептің типтік шоттар жоспарына сәйкес жасалған.

Бірінші бөлімде — бухгалтерлік есептің ғылым ретінде қалыпташуы мен дамуы, бухгалтерлік есептің мәні мен мазмұны, оны ұйымдастыру принциптері, бухгалтерлік есепті құжаттық ресімдеу, қаржылық есеп беру мен бухгалтерлік есеп тұжырымдамасы қарастырылады.

Екінші бөлімде — қаржылық есептің негізгі мәселелері, ағымдағы активтер; ақша қаражаттары мен олардың баламалары; ағымдағы активтер; алынуға тиісті шоттар мен басқадай дебиторлық қарыздар; тауарлы-материалдық қорлар есебі; негізгі құралдар есебі; негізгі құралдарды жалға алу есебі; материалдық емес активтер, оларды ұстау және тозу есебі; меншікті капитал есебі; инвестиция есебі, дебиторлық қарыздар есебі; міндеттемелер мен қарыздар бойынша шығындар есебі; жұмысшылармен және қызметкерлермен еңбекақы бойынша есеп айырысулардың есебі; меншікті капитал есебі, қаржылық есеп беруді жасау мен ұсыну жолдары жазылған.

Үшінші бөлімде басқарушылық есептің негізгі мәселелері бухгалтерлік есеп жүйесінің элементі ретінде қаралған.

БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕПТІҢ ПРИНЦИПТЕРІ

1-ТАРАУ.

Бухгалтерлік есептің ғылым ретінде қалыптасуы және дамуы6

2-ТАРАУ.

Бухгалтерлік есептің мәні мен мазмұны. Оны ұйымдастыру принциптері17

3-ТАРАУ.

Бухгалтерлік есеп құжаттарын ресімдеу65

4-ТАРАУ.

Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептің концепциялары85

1 - т а р а у

БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕПТІҢ ҒЫЛЫМ РЕТІНДЕ ҚАЛЫПТАСУЫ МЕН ДАМУЫ

Бухгалтерлік есеп (есеп жүргізу ретінде) дүниежүзіндегі кез келген бухгалтерияның іс жүзіндегі қызметінің мәнін айқындап, бағалауға мүмкіндік береді.

Қоғамның дамуы барысында бухгалтерлер үш міндетті шешеді:

- 1) есепті барынша ақпаратты, әрі дәл жасау;
- 2) оның қарапайым және арзан болуына қол жеткізу;
- 3) шаруашылық өміріндегі деректер жөнінде дер кезінде ақпарат алу.

Алайда бұл міндеттер едәуір шамада бірін-бірі өзара жоққа шығарып, болғызбайтын, өйткені меншік иесінің, әкімшіліктің, қызметкерлердің, бағынышты тұлғалардың, кредиторлар мен дебиторлардың мүдделері қарама-қайшы және осы қарама-қайшылықтар есепті регистрде міндетті түрде бейнеленеді. Сондықтан әрдайым кейбіреулердің бухгалтерлерге реніш білдіріп, риза болмауының себебі осында.

Есеп қашан пайда болғанын тура тауып айту мүмкін емес. Оның пайда болуының алғы шарты – адамдар арасындағы экономикалық қатынастардың дамуы.

Бухгалтерлік есептің пайда болып, қалыптасуын мынадай кезендерге бөлуге болады:

- Ежелгі дүние;
- Ортағасырлық;
- Ренессанс пен қосарлы бухгалтерияның пайда болуы.
- Ғылымның пайда болуы. XIX ғ. екінші жартысы.
- XX ғ. – бухгалтерлік есептің үдемелі (интенсивті) дамуы.

Есеп және оның техникасы қашан да оның есептік регистрлерінің түрлеріне байланысты.

Алғашқы сауда операциялары б.з.д. 3200 ж. саз кестелерде (таблицаларда) тіркелді (бұл есептегі жүйелік тіркеуді алдын ала белгіледі). Ертедегі Мысырдағы (Египеттегі) папирустар хронологиялық тіркеудің дамуына жол ашты. Осыдан бес мың жыл бұрын есеп жүргізу үшін піл сүйегінен жасалған кестелер қолданылды. Ерте замандағы Үндістанда сапты аяқтар шот-регистр ретінде пайдаланылды, оларға уақ тастар – бастапқы құжаттар (картотека бейнесі тәрізді) салынатын. Греция мен Римде балауыз кестелер, мыс тақталар, кенеп, пергамент (май мен ылғал өткізбейтін жылтыр қағаз), папирус пайдаланылды. Галлияда керамикалық тас тақталар мен қыш сынықтары, Перуде жіптер қолданылды. Кейіннен кодекс-кітаптар пайда болды.

Қытайда бухгалтерлік есепті жүргізудің елеулі ерекшеліктеріне 8000 жыл толды.

Адамзат тарихындағы бірінші рет ірі еңбек бөлінісі – жалпы жер иеленушілер қауымынан мал бағушылардың бөлініп шығуы – тұрақты сипатқа ие болған шын мәніндегі экономикалық айырбасты тудырды.

Адамзат тарихындағы екінші ірі еңбек бөлінісі – айырбасты одан сайын дамытуға жағдай жасады. Өнімнің біраз бөлігі ең алдымен айырбас үшін өндіріле бастады, яғни тауарға айналды. Мұның бәрі айырбастың баламалығы ұғымын қалыптастыруға және құн өлшемінің пайда болуына мүмкіндік берді.

Үшінші ірі еңбек бөлінісі – көпестер тобы бөлініп шыққанда болды. Сауда айқын қоғамдық сипатқа ие болғандықтан, шаруашылық қызмет деректерін бейнелейтін бухгалтерлік теорияның пайда болуы мен дамуына жол ашты.

Бухгалтерлік есеп ғылым ретінде сауданың арқасында шықты. Осылайша 1458 ж. көпес Бенедетто Котрульидің «Сауда және нағыз көпес туралы» деген бірінші кітабында бухгалтерлік есептің ғылым ретінде пайда болып, қалыптасуы қарастырылды. Тараулардың бірі «Сауда кітабын жүргізу тәртібі туралы» деп

аталады. Ал 1494 ж. итальяндық белгілі математик, монах Луки Пачоли (1445–1517) жазған «Есептер мен жазбалар туралы трактат» атты бухгалтерлік есеп жөніндегі алғашқы кітап басылып шықты. Италияда, Францияда, Германияда, Англияда ол бірнеше ғасыр бойы бухгалтерлік есеп бойынша негізгі басшылық ретінде пайдаланылады. Екі жақты жазу тәсілі (мұның жәрдемімен материалдарды, дайын өнімді, негізгі қаражат пен тағы басқа құндылықтарды сақтауға қойылған бақылау жүзеге асты) әлі күнге дейін өзінің мәнін жоғалтқан жоқ.

Луки Пачолиден кейінгі көрнекті автор – Жак Савари (1622 – 1690). Ол «Нағыз көпес туралы» жұмысын жариялады, шоттарды синтетикалық және аналитикалық деп бөлді, сауда калькуляциясын түсіндірді, мүліктік (өзіндік құны бойынша бағалау) және конкурстық (ағымдағы бағалар бойынша бағалау) баланстарды жіктеді, соңғысына меншік иесінің жеке мүлкі де кіреді. Ол басқару есебін құрушылардың бірі болып саналады.

Матье де ла Порт Саваридің мықты бәсекелесі болды. Оның еңбегі мынада, ол шоттарды үш топқа жіктеді:

- меншік иесі – экономикалық қызмет атқарады (капитал қозғалысы);
- мүліктік (материалдық) – арнайы шаруашылық қызметін орындайды (кәсіпорын ішіндегі ресурстарды басқару);
- жеке (корреспонденттік) – заңдық қызмет атқарады (үшінші субъект үшін бөгде тұлғамен есеп айырысулар).

Бухгалтерлік терминология әлі белгіленбесе де, ол өзінің кітабын бухгалтерлік терминдермен толықтырады.

1796 жылы Бристолда Эдвард Томастың «Есеп жүргізудің ағылшындық жүйесі» кітабын шығарды. Оның орнына тек есептік регистрді ғана емес, алғаш рет бухгалтерлік есепті түгел қамтитын теориясын қарастыратын Дегранж жүйелеп баяндаған «америкалық үлгі» келді. Дегранж есептің екі мақсатын көздеді: уақыттың кез келген сәтінде есептердің жағдайын айқындау және субъектінің меншікті капиталы мөлшерін анықтау. Бұл үшін ол бес

есеп шоттарын пайдаланды: касса, тауар, алынуға тиісті құжаттар, төлемге арналған құжаттар, шығындар мен пайда. Ол барлық осы есепті бір регистр Басты Журналда біріктірді.

XVIII ғ. ортасында Англияда өндірістік шығындарды есептеу жүйесі қалыптасты. Бухгалтерлік және өндірістің табиғи-құндық есеп техникасын жете баяндаған, математика мұғалімі Джеймс Додсон (1750) жаңа бағыттың негізін қалаушыға айналды. Дегенмен, оның есебінің мақсаты – дайындалған бұйымға кеткен шығындар емес, оны қай шебер дайындағанда қанша ақы табуға болатындығы жөніндегі қорытынды еді.

Әрбір бөліс бойынша нәтижелілікті есептеуге назар аударғандардың бірі – философия профессоры Роберт Гамильтон (1788). Зығыр өндірісін жете зерттеген ол үш бөлісті: шіру, тоқу және ағартудың әрқайсысы бойынша пайда мен шығынды анықтауды бөліп көрсетті. Бұл өнеркәсіпті: бөлістің бар болғаны жөн бе, әлде сатып алынатын жартылай өнімдерді пайдаланып, неғұрлым көп кіріс әкелетіндерін қалдырған дұрыс па деген шешімге жетелейді.

Ф.В. Кронхейльм (1818) өндірістік есептің алғашқы теоретигі болды. Ол есепті екіге бөлді: *өндірістік және бухгалтерлік*. Өндірістік есептер тек заттай ғана бейнеленді; ал бухгалтерлік қалыптасқан дәстүрлі жүйемен ұсынылды. «*Өндіріс*» есебіндегі дебет сальдосы әлі бітпеген өндірісті көрсетті. Алайда ол материалдар бірлігі калькуляциясы туралы ойға әлі келе қойған жоқ еді.

Алғаш алгоритм машинасын жасаушы, астроном және ұлы математик Чарльз Бэббидж (1832) әрбір өндірістік процесс бойынша шыққан шығынды есептеуді, бұзылған жабдықты жөндеуге байланысты негізгі құрал-жабдықтың тозуы мен шығын сомасын анықтауды бірінші болып түсіндіріп жазған болатын.

XIX ғ. ортасынан бастап Еуропаның әртүрлі елдерінде бухгалтерлік есеп тәжірибені қорытатын, сонымен бірге оны жетілдіретін ғылым ретінде дами түсті. Үш атақты итальян мектебі дүниеге келді.

Бірінші – **ломбардтық мектепті** құрушы Франческо Вилла (1801–1884) болды. Бұл бағыт бухгалтерлік есепті техникалық тәртіпке жалғастыруға болмайды деп санайды, өйткені ол экономикалық-әкімшілік ұғым кешені екендігі айтылады. Ол есептер көмегі арқылы ұйымдастырылады. Бухгалтерлік есеп шаруашылық үрдісімен шұғылданған тұлғаларды бақылау үшін әкімгерге (администратор) қажет. Ол басқа екі – тоскан және венециан мектебін құрушыларға үлкен ықпал етті.

Тоскан мектебінің басшысы Джузеппе Чербони (1827–1917) еді. Ол Э. Дегранждің ісін жалғастырды. Д. Чербони үшін бухгалтерлік есеп – әкімшілік міндет пен іс-қимылдар ғылымы еді.

Д. Чербони ілімі *логисмография* (логос – ой, графия – баяндау) деп аталады. Оның ізбасарлары көп (Джитти, Боналуми, Беллини, Рива, Масса).

Винченцо Джитти (1856–1945) Чербониді жақтаушысы болды, ол логисмографикалық жазбалардың талдаушылық мүмкіндіктері синтетикалық-аналитикалықтардан гөрі кеңірек екендігін көрсетті. Джитти сметаның мәнін айқын ұғынды. Оның пікірінше, бұл – меншік иесінің әкімгерге ұсынатын өкілеттіктерінің шегі.

Итальян мектебі орталығында әрқашан шаруашылық болды. Ф.А. Боналуми (1832–1904) бухгалтерияда мүдделер жиынтығы барын көре білді: бір жағынан қожайынның, екінші жағынан – үшінші тұлғалардың. Оның пікірінше, есептің мақсаты – орындалған шаруашылық операцияларының экономикалық және заңдық салдарын айқындау. К. Беллини (1852–1935) ағымдағы іс жағдайын көрсететін мүлік пен болашақты болжайтын смета арасындағы параллельді жүргізді. Ол есепті басқару жөніндегі ғылым ретінде қарастырады. Мұндай көзқарасты Д. Масса (1850–1918) да ұстанды, бірақ ол бұл тек қана басқару жайлы ғылым емес, адамдарды басқару туралы ғылым деп қосты. Д. Масса: «Есептің мақсаты мен міндеті шаруашылық қызмет қорытындыларын шығару мен іс-әрекетті бақылау, сонымен бірге бақылаушы орган бухгалтерия әкімшіліктен тәуелсіз болуы тиіс», – деді.

Д. Масса Италияда отыз жыл бойы шығып тұрған бухгалтерлік журналды бірінші болып шығара бастады.

Венециандық мектептің көшбасшысы – Фабио Беста (1845–1923). Ол Чербонидің ілімін теріске шығарды. Ол үшін бағалау – есептің мақсаты. Құндылық – зат, бұйым, бухгалтерлік есеп – бақылау туралы ғылым. Оның пікірінше, бақылау *алдын ала, ағымдағы және кейінгі* болады.

Бестаның шәкірттерін смета есебі идеялары баурады.

Эмануэль Пизани (1845–1915) тоскан мен венециан мектептерінің идеяларынан синтез жасауға тырысты. Ол тоскан мектебінен есептер теориясын, ал венециан мектебінен – олардың сипатын алды. В. Армucci амортизация төлеудің үш нұсқадан тұратын тәртібін ұсынды:

1. Үдемелі өтеу (қызмет ету мерзімі соңында зат бастапқы құнына қарағанда тезірек тозады).
2. Желілі (тең шамада) өтеу, жылдан-жылға бірдей пайда болса.
3. Жылдамдатып өтеу, егер алғашқы жылдары кейінгі жылдарға қарағанда көбірек есептелсе, ал мерзімді қарыздарды төлеу жарнасымен не сатып алу жолымен (амортизация) қалдық құннан алынады.

Ол кезде Италияда бухгалтерлер есеп жүргізу ғылымының негізін іздеді, ал Германияда есептің өзінен шығатын ішкі себептерге сүйенді, Францияда Жан Густав Курсель-Сенель (1813–1892) – Ж.Б. Сэйя мен Э. Дегранж ізбасарларының бірі – бухгалтерлік есептің тұжырымдамасын қолданбалы экономика мен оларды басқару тәсілі ретінде жасады. Сонымен қатар, ол есептің үш салалық: саудалық, өндірістік және ауылшаруашылық түрлерін тұжырымдау үшін көп жұмыс атқарды. Сол кезден бастап бухгалтерлік есептің экономикалық түсіндірмесі қалыптаса бастады. Оның мақсаты – кәсіпорындағы әрбір объектінің жұмыс істеу тиімділігін жете білу (зерттеу). Ол шығындар мен калькуляция есебі туралы ілімді жасады. Өнімнің өзіндік құны тікелей (ерек-

ше) және жанама (жалпы) шығындардан тұрады. Өткізу бағасы осылардың деңгейінен төмен болмауы керек.

Есептің үш түрінің доктринасын Э. Леоте мен А. Гильбо ұсынды. *Есеп жүргізу доктринасы* арнайы логика әзірлеумен, объектілерді сыныптаумен және т.б. байланысты; *алеуметтік* – таптық мүдделерді салыстырады; *экономикалық* – есептік ақпарат көмегімен шаруашылық процестерін басқаруды жүзеге асыруға мүмкіндік береді. Олар әлемдік бухгалтерлік әдебиетте бухгалтерлік есептің таза экономикалық бағытын құрды.

Неміс мектебінде есепті екі циклға: саудалық және өндірістік бухгалтерияға нақты бөлу жүруде. Эйген Шмаленбах (1873–1955) саудалық бухгалтерия – борыштар мен міндеттемелерді, ал өндірістік-шаруашылықтың ішкі процестері (көбіне, төрт бөлім атап бөлінеді – жалақыны, материалдарды, өзіндік құнды, нәтижені есептеу) бақылайды деп көрсетеді.

XIX ғ. соңы мен XX ғ. басында өндірістің өсуіне және акционерлік қоғамдардың пайда болуына байланысты *баланс жүргізу* бағыты дүниеге келді. Оның дүниеге келуіне құқықтық арнайы саласын – баланстық құқықты жасаған заңгерлердің іс-әрекеті; балансты бухгалтерияның іргесін қалаушы негізгі тұжырымдама ретінде насихаттау; акционерлерді негізгі есепті форма тетігі – баланспен таныстыру қажеттігі себепші болды. Балансқа мынандай талаптар қойыла бастады: дәлдік; толықтық; айқындық; шынайылық; сабақтастық; баланс тұтастығы. Германияда баланс-бруттоны (бөлінбеген пайданы көрсете отырып) және баланс-неттоны (бөлінген пайда көрсетіліп, жасалған) бір-бірінен ажыратып тани бастады.

Өндірістік есептің теориясы мен калькуляциясын Альберт Кальмес жасады. Оның идеяларының ықпалы зор болды, әсіресе Германияда және революцияға дейінгі Ресейде Р.Я. Вейцман мен Н.Г. Филимонов олардың идеяларын қайталады, ал А.П. Рудановский қалыпты (нормативті) бағаларды пайдалануға байланысты Кальместің идеяларын қайта өңдеп, дамытты.

Кальмеспен қатар Иоган Фридрих Шер жұмыс істеді, олар өнеркәсіп өндірісінің көпшілігін үшке біріктіреді:

- бір өнімдік бір бөлістіктер;
- бір өнімдік көп бөлінетіндер;
- параллель циклді және кейіннен жинастырушы өндіріс.

Осылайша ескі *камералды* бухгалтерия XII ғ. бастап XVIII ғ. ортасына дейін билік етті. Оның мәні ақшалай қаражаттың, әдетте қассаның кіріс, шығыстарын есептеуге негізделген.

Жаңа камералды бухгалтерия, сайып келгенде, кірістер мен шығыстардың әрбір түрі нақты белгілі бір бапты бейнелейді және бухгалтер шаруагер сияқты өзінде бар «қаржылық жоспарды», талдаушылық, мамандану, толықтық және біртұтастық принциптеріне құрылатын бюджетті қалай сақтайтынын бақылайды дегенге тоқтады. Камералды бухгалтерияның ірі теоритигі Иосиф Шрот болды. Ол әкімшілікті «билікті» бір-бірінен тәуелсіз: заң шығарушылық, атқару, бақылау деп үш түрге бөлді. Сметаны ол шаруашылық әкімшілігін бақылау тәсілі деп санады.

Фридрих Гюгли (1833–1902) есептің: жай; камералды; қосарлы; константты төрт жүйесін есептеп шығарды және біріктірді. Ол бухгалтерияның әкімшіліктің және материалды жауапты адамдардың есептерін, құндылықтардың сақталуын тексеретін бақылаушылық рөлін атап көрсетті.

Гюглидің идеялары барлық халық шаруашылығының біртұтастас жүйесін құруға бағытталады.

Социализм кезінде бухгалтерлік есепті ұйымдастыруда түбегейлі өзгерістер жасауға себепші болған жаңа қоғамдық қатынастар қалыптасты. Есеп бүкіл мемлекет ауқымы бойынша реттелді. Барлық бас бухгалтерлер бірдей құқықтар мен міндеттерді, барлығы бірдей ережелерді, есептердің бірыңғай жоспарларын басшылыққа алды, халық шаруашылығының әрбір жеке саласына арналып жасалған нұсқаулар қолданылды.

30-жылдардан бастап шаруашылық және шаруашылық ішкі есептер дамыды.

40-50 жылдары бухгалтерлік есепте оперативті-бухгалтерлік (сальдолық) тәсіл мен есептің журналдық-ордерлік формасы қолданыла бастады. 50-жылдардың ортасынан экономикалық ақпаратты өңдеу үшін қолданылатын есептегіш техниканың жаппай тарауы басталды.

60-жылдардың ортасында бухгалтерлік есеп дамуының жаңа кезеңі болып өтті. Мұның негізгі жолдары орталықтандыру мен есепті механикаландыру еді.

Жоғарыда айтылғандарға сүйене келе, бухгалтерлік есеп жүйесінің дамуын мынадай кезеңдерге бөлуге болады:

Мүліктілік (пайда болған сәттен бастап XIII ғ. дейін). Тек қана тауарлар, жабдықтар (таразылар, кіртастар, сөрелер және т.б.) есепке алынды. Айналымдағы монеталардың сан алуандығы әр түрдің есебін ұйымдастыруды талап етті және де тек қана заттай өлшеуіш (тауарлар – ұзындық, салмақ, көлем, ақша – сол типтегі монета саны бойынша есептелді, тауар сату кезінде тауарлар заттай өлшеуіш бойынша кіріске енгізілді, төленген ақша монета саны бойынша, ал сату негізінде – керісінше есептен шығарылды).

Интегралды (XIII – XVII ғғ.) – есепте ақшалай өлшем қолдана бастады. Әуелі монетаның сан түрі сол жердегі кең таралған монетаның біріне аударылатын коэффициентке қайта есептеліп, сонан соң тауарлар да тек қана заттық емес, ақшалай өлшеуішпен де есептеле бастады. Осылайша есептің екі: заттай және ақшалай сызбасы бөлініп шықты. Осы кезеңде екі жақты жазу пайда болды.

Синтетикалық (XVII–XIX ғғ.). Есеп объектілерінің көптігі, тауарлық номенклатураны саралау (дифференциация), шаруашылық қызметі көлемінің өсуі синтетикалық шоттардың бөлініп шығуын тудырды және соған орай барлық шоттарды синтетикалық және талдамалы деп бөледі. Осының арқасында шаруашылық қызметті талдауға жағдайлар жасалды. Есеп сызбасының (схема) үштен бір бөлігі – тауарлар ақшалай өлшеммен ескерілетін құндық (соманың) есебі пайда болды.

Методологиялық (XIX ғ. бірінші жартысы). Бухгалтерлік есептің негізінде тек тауарлар мен ақша ғана жатпай, меншік иесі мен материалды жағынан жауапты тұлғалар арасындағы құқықтық қатынастар да болатынын жете түсінді.

Коллациондық (XIX ғ. ортасы). Мамандар шаруашылық процеске (колляция – бөліске түсетін мүлік, статистикалық мәлімет) қатысатын тұлғалардың іс-әрекетін өзара бақылайтын есептік тәсілдер жасай бастады. Бір желі арқылы өзара байланысқан дәйектерді тіркеуді қарастыратын желілік жазба пайда болды.

Механикалық (XIX ғ. соңы). Механизацияның, әсіресе кассалық аппараттардың пайда болуы колляцияны қарапайымдандырады және есеп қызметкерлерінің еңбек өнімділігін арттырады.

Операциялық (XIX ғ. соңы – XX ғ. басы). Түскен тауарлар көптеген ғасыр бойы сатып алынған бағасы бойынша, ал оларды есептен шығару сату бағалары бойынша жүргізілді. Ал сату бағалары тауарлардың түскен кезіндегі бағасынан жоғары болғандықтан, қаржылық нәтижені көрсететін кредиттік сальдо түріндегі айырма пайда болатын. Сондықтан кейіннен «Тауарлар» шотындағы есеп сатып алынған бағамен жүргізіледі, сатылған құндылықтар «Өткізілді» деген жаңа шоттың дебетінде есептен шығарылды, кейінгісі кассаға түскен ақшалай түсім сомасына кредитке жатқызылады. Осыған орай «Тауарлар» шоты таза материалдық болып шықты.

Бұдан шығатын қорытынды, әрбір кейінгі жалғасатын кезең алдындағысын теріске шығармайды, шығармашылық жағынан байытады, бухгалтерлік есептің шаруашылық процестерін басқару құралы ретіндегі мүмкіндіктерін кеңейтті.

Нарықтық қатынастардың қазіргі жағдайларында бухгалтерлік есептің негізгі мақсаты әртүрлі деңгейдегі басқару шешімдерін әзірлеу, негіздеу, қабылдауға, бәсекелес-субъектіні айқындауға және тағы басқаларға қажет субъектінің шаруашылық және қаржылық қызметі туралы сапалы және дер кезіндегі ақпаратты қалыптастыру болып табылады.

**Бухгалтерлік есептің халықаралық деңгейде
стандарттау эволюциясы**

Ежелгі заман	Орта ғасыр	XV-XVIII ғғ.	XIX ғ.	XX ғ. 1-ші жартысы	XX ғ. 2-ші жартысы	XXI ғ. басы
Мәдениеттіліктің қалыптасуымен есептің туындауы	Өртүрлі мемлекеттерде бухгалтерлік есептің ортақ қабылданған әдістерінің қалыптасуы (шоттар, баланс, екі жақты жазу және т.б.)	Практикалық тәжірибені талдап қорыту (Лука Пачоли)	БЕ ғылыми концепциясын жасау, заңдық актілер негізінде бухгалтерлік есептің тәртіп белгілеуінің басы	Бухгалтерлік есептің ұлттық стандарттарын жасау	Ұлттық стандарттардың ары қарай дамуы; бухгалтерлік есепті халықаралық деңгейде стандарттау	Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептіліктің ұлттық стандарттарынан халықаралық стандартқа көшуі



**ӨЗІН-ӨЗІ ТЕКСЕРУГЕ АРНАЛҒАН
СҰРАҚТАР:**

1. Бухгалтерлік есеп қашан пайда болды?
2. Бухгалтерлік есепті ғылым ретінде кім қалыптастырды?
3. Мемлекеттің экономикалық дамуы мен бухгалтерлік есебі арасында байланыс бар ма? Жауабыңызды дәлелдеңіз.
4. Екі жақты жазу жүйесі қашан және қайда пайда болды?
5. Қазақстанда бухгалтерлік ғылымның дамуының жаңа кезеңінің артықшылықтары неде?