

Байдаулетов М.

Шоғырландырылған қаржылық есептілік жасаудың мақсаты мен мәні

Кез келген шаруашылық жүргізуші ұйымның есептік үдерісінің қортынды кезеңі өдіріс-шаруашылық, қаржылық қызметін сипаттайтын көрсеткіштер жүйесі қамтылған есепті кезеңінің есептілігін жасау болып табылады. Есептік мәләметтерін қортындылау деңгейі бойынша бастапқы және жинақтап (шоғырландырып) ұсынатын жиынтық (қортынды) деп жіктеген. Жиынтық (шоғырландырылған) бухгалтерлік есептілік – бұл заңды тұлға болып табылатын өзара байланысты ұйымдар топтарының есепті күнге, есепті кезеңдегі қаржылық жағдай мен қаржылық нәтижесін көрсететін көрсеткіштер жүйесі. «Шоғырладыру» – бұл белгілі бір белгілері бойынша кейбір элементтерді біріктіру. Шоғырландырудың, яғни есептілікті біріктірудің қажеттілігі нақты экономикалық тіршілікте ұйымдардың бірігуі орын алғандықтан туындайды.

Түйін сөздер: еншілес серіктестік, бірлесіп бақыланатын заңды тұлға, тәуелді серіктестік, майнорити, гудвилл.

Baydauletov M.

The goals and objectives of drawing up the consolidated financial statements

The final stage of the accounting process of a business entity is the reporting, which is a system of indicators characterizing its business and financial activities. The degree of generalisation of accounting data distinguish reports primary and summary. Consolidated financial statements is a system of indicators reflecting the financial position at the reporting date and financial results for the reporting period of the group of interrelated organizations that are legal entities. «Consolidation» is the Union of elements according to certain criteria. The need for consolidation arises when in real economic life, the integration of the businesses. The reasons why objects appear to the consolidated financial statements, very different. The company acquires other partnership or company with the aim of expanding the scope of its activities or income from investments, elimination of competitors, etc.

Key words: subsidiary of the partnership, jointly controlled legal entity, affiliates of the partnership, minority, goodwill.

Байдаулетов М.

Цели и задачи составления консолидированной финансовой отчетности

Завершающим этапом учетного процесса хозяйствующего субъекта является составление отчетности, которая представляет собой систему показателей, характеризующих его производственно-хозяйственную и финансовую деятельность. По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные и сводные. Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающая финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, являющихся юридическими лицами. «Консолидация» – это объединение элементов по определенным признакам. Необходимость в консолидировании возникает тогда, когда в реальной экономической жизни происходит объединение предприятий. Причины, по которым появляются объекты для консолидированной отчетности, самые разные. Компании приобретают другие товарищества и общества с целью расширения сферы своей деятельности или получения доходов от инвестиций, устранения конкурентов и т.д.

Ключевые слова: дочерние товарищества, совместно контролируемые юридические лица, зависимые товарищества, майнорити, гудвилл.

**ШОҒЫРЛАН-
ДЫРЫЛҒАН
ҚАРЖЫЛЫҚ
ЕСЕПТІЛІК ЖАСАУДЫҢ
МАҚСАТЫ МЕН МӘНІ**

Қазақстан Республикасының экономикасына шет ел инвесторларын тарту, шаруашылық механизмінің басқару құрылымының барлық деңгейі үшін ақпараттар көзінің негізі ретінде бірінші кезекте бухгалтерлік есеп жүйесін реформалауды талап етті. Бұл үрдіс (процес) бухгалтерлік есеп жүргізу және қаржылық есептілікті дайындаудың халықаралық тәжірибелерін зерделеумен басталды. Қазақстан Республикасының Президентінің жарлығымен 2007 жылы 28-ші ақпанда Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Заңы қабылданды.

1997 жылдың 1-ші қаңтарынан, 2008 жылдың 1-ші қаңтарына дейін 32 «Қазақстандық бухгалтерлік есептің стандарттары» әзірленіп, бекітіліп, қолданысқа егізіліп, 2008 жылдың 1-ші қаңтарынан Қазақстандық бухгалтерлік есеп стандарттары 1-ші және 2-ші Ұлттық қаржылық есептілік стандартына (ҰҚЕС) топтастырылып енгізіліп, 2013 жылдың 1-ші қаңтарынан 1-ші және 2-ші ҰҚЕС бріктіріліп біртұтас Ұлттық Қаржылық Есептілік Стандарты деп егізілді.

Стандарттауды жасаумен осы кезеңдерде Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігінің № 54 бұйрығымен «Қаржылық есептілікті дайындау және ұсынудың концептуалды негізі» қабылданды. Онда қаржылық есептілікті пайдаланушыларға қаржылық есептілікті дайындау үшін қолданылатын ережелері көрсетіліп, бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептіліктің қағидаттары (принциптері) баяндалып, сондай-ақ қаржылық есептілік элементтерінің анықтамасы берілген.

Кез келген шаруашылық жүргізуші ұйымның есептік үдерісінің (процесінің) қортынды кезеңі есептілік кезеңінің есептілігін жасау болып табылады. Ол, оның белгілі бір кезеңге (ай, тоқсан, жыл) өндіріс-шаруашылық, қаржылық қызметін сипаттайтын көрсеткіштер жүйесі болып табылады.

Есептік мәліметтерін қорытындылау деңгейі бойынша есеп берулерді тікелей ұйымдардың өзінде жасалатын бастапқы және жоғары тұрған ұйым, жеке ұйымдардың ұсынған бастапқы есептіліктерінің негізінде ақпараттарын (мәліметтерін) қосып, жинақтап (шоғырландырып) ұсынатын жиынтық (қортынды) деп жіктеген.

Жиынтық (шоғырландырылған) бухгалтерлік есептілік –

бұл заңды тұлға болып табылатын өзара байланысты ұйымдар топтарының есепті күнге, есепті кезеңдегі қаржылық жағдай мен қаржылық нәтижесін көрсететін көрсеткіштер жүйесі.

«Шоғырладыру» (латын сөзінде «consolidation») дегеніміз – бұл белгілі бір белгілері бойынша кейбір элементтерді біріктіру. Шоғырландырудың, яғни есептілікті біріктірудің қажеттілігі нақты экономикалық тіршілікте ұйымдардың бірігуі орын алғандықтан туындайды. Шоғырландырылған есептілік жасау үшін, ол бойынша объектілерінің пайда болу себептері әртүрлі.

Серіктес компания және акционерлік ұйым (қоғам) өзінің қызметінің өрісін кеңейту немесе инвестициядан табыс алу, бәсекелестерін ығыстыру мақсатында басқа серіктестіктерді сатып алады.

Еншілес серіктестік (ұйым) деп жарғылық капиталының басым бөлігін басқа заңды тұлға қалыптастырған немесе олардың арасында жасалған келісімшартқа сәкес, негізгі ұйым осы ұйымға қолданатын шешімді анықтау мүмкіндігі бар заңды тұлға.

Шоғырландырылған есептілік, өзіне Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкес заңды тұлға болып табылатын Қазақстан Республикасының территориясындағы және одан тыс елде орналасқан еншілес серіктестіктерді, бірлесіп бақыланатын және тәуелді тұлғаларды қамтиды. Шоғырландырылған есептілік ұлттық валютада жасалады, яғни теңгеде. Шоғырландырылған қаржылық есептілік жасауға құқық берілген бас компаниямен, топқа енетін еншілес серіктестіктермен бірлесіп бақыланатын және тәуелді тұлғалардың арақатынасын анықтап, оларға сипаттама беруді қажет етеді.

Атап өткеніміздей шаруашылық жүргізуші серіктестіктердің топтары өзіне негізгі шаруашылық серіктестігін, еншілес, бірлесіп бақыланатын және тәуелді серіктестіктерді қамтиды.

Негізгі шаруашылық серіктестік дегеніміз – бұл бір және оданда көп еншілес серіктестіктері бар серіктестік. Бір сөзбен айтқанда, бұл оған қатысы бойынша еншілес болып табылатын бір немесе бірнеше ұйымның қызметіне бақылау жасайтын бас (аналық) компания.

Бұндай жағдайда еншілес шаруашылық жүргізуші серіктестік болып, қаржы-шаруашылық қызметін негізгі серіктестік бақылайтын, яғни холдингтік (аналық) компания, серіктестік саналады.

Тәуелді серіктестіктің ерекшелігі, оның қызметіне бас компания елеулі ықпал ететінін де

болып табылады. Шоғырландыру мақсаты үшін олар тікелей тәуелді және бірлескен (бірлесіп бақыланатын) серіктестіктерге (тұлғаларға) жіктеледі. Тәуелді серіктестіктерді бұлай тікелей тәуелді және бірлесіп бақыланатын серіктестіктерге бөлу Халықаралық қаржылық есептіліктің стандарттарының талаптарында белгіленген.

Негізінде, бір ұйымның, басқасының қызметіне бақылау жасау мақсатында шаруашылық серіктестіктердің тобын құруы арнайы әдістердің көмегімен жүзеге асырылады.

Осы әдістердің ішінен «Капиталды біріктіру әдісін» және «Акциялар пакетін сатып алу әдісін» жеке бөліп көрсетуге болады.

Капиталды біріктіру әдісінің мақсаты мен сипаты, бұл негізгі (бас) шаруашылықтың акциясына басқа шаруашылықтың акциясын айырбастау жолымен, оны шаруашылық серіктестіктердің тобына еншілес ретінде енгізіп, оған бақылау жасауға қол жеткізудің жолдары. Бұл әдіс компетенті органдар анықтайтын көптеген талаптарды орындауды болжамдайды. Бұл талаптар бизнесті шоғырландыру операциялары бойынша мүмкіндігінше мемлекеттің мүддесін сақтай отырып белгіленуі тиіс.

Акциялар пакетін сатып алу әдісінің, капиталды біріктіру әдісінен ерекшелігі ұйымның біріктірілген капиталының үстінен оның акцияларын келісілген баға бойынша сатып алу жолымен бақылау жасауды орнатуға бағытталған. Бұндай тәсіл шаруашылық серіктестіктерінің топтарын құрған кезде негізгі болып табылады. Өйткені топқа біріктіру процесінде еншілес серіктестіктің активтері нарықтық құны бойынша бағаланатын болғандықтан шоғырландырылған есептілікте майнорити және гудвилл деп аталатын жаңа бап пайда болады.

Майнорити («азшылықтың үлесі») басқада иелік етушілер) туралы айтқанда шаруашылық серіктестіктердің топтарына қатынасы бойынша үшінші тұлға ретінде олар жеке және заңды ұйым ретінде қатысады. Бұндай жағдайда оларға еншілес серіктестік топтарының қызметіне бақылау жасауға мүмкіндік бермейтін олардың активте және ағымдағы пайдада (табыста) өздерінің үлесі болады. Шоғырландырылған баланста және жиынтық табыс туралы есепте майнорити үлесі жеке жолда көрсетіледі.

«Гудвилл» (фирманың бағасы деп аталатын, оның іскерлік беделі) бабына келетін болсақ – бұл экономикасы дамыған елдерде фирманың біртұтас мүліктік қаржылық кешен және оның барлық жеке-жеке қарастырылатын активтерінің нарықтық құнының жиынтық қосындысының

арасындағы айырманы сипаттайды. Гудвилл ұйымды сатып алу-сату бойынша мәміленің барысында анықталып, оң және теріс іскерлік беделге ие болуы мүмкін. Қазақстандық есеп тәжірибесінде гудвил, әзірге тек қана сатып алынатын ұйымның мүлкінің баланстық құны мен оның нарықтық (сатып алу) бағасының арасындағы айырмасы болып табылады. Шаруашылық серіктестіктерінің топтарының құрылымын, шаруашылық серіктестіктер топтарының ортасында бас (аналық) компания орналасқан ядросы болып табылатын шоғырланған шеңбер жүйесі ретінде елестетуге болады.

Бүкіл қоғам екі үлкен топқа жіктеледі: шоғырландыру шеңберінің «ішкі» және «сыртқы» қоғамдарына.

«Топтың ядросына» ең жақын еншілес қоғам орналасады. Өйткені негізгі қоғам оларға толық бақылау жасап, олардың қызметіне шешуші ықпал етеді. Экономикалық тұрғыдан алып қарағанда бұндай қоғамды, компанияға тиесілі ретінде де немесе оның ажырамас құрамдыс бөлігі ретінде де қарастыруға болады. Сондықтан шоғырландырылған есептілікке толық шоғырландыру әдісінің көмегімен еншілес қоғамдардың есептіліктерінің мәліметтері енгізіледі, яғни олар толық шамада пайдаланылады.

Келесі ішкі шоғырландырудың екінші шеңбері немесе былайша айтқанда «пропорционалды шоғырландыру шеңбері» бірлесіп бақыланатын серіктестіктерді құрайды. Осыған орай Қазақстан Республикасының «Қаржылық есептілігінің ұлттық стандартында», біріккен қызмет – бұл жалпы шаруашалық мақсатқа жету үшін екі және одан да жоғары тараптар бірлесіп күш біріктіріп әрекет ететін қызмет деп атап көрсетілген. Бірлескен қызмет өндіріске, активтерге және заңды тұлғаларға бірлесіп бақылау жасау түрінде жүзеге асыруға болады. «Ішкі шоғырландыру шеңберінің, үшінші тобының қорытынды (соңғы) әдісі Eguity-негізгі қоғамның «инвестордың» елеулі ықпалында болатын және еншілес шаруашылықта, бірлесіп бақыланатын заңды тұлғада болып табылмайтын тәуелді шаруашылық серіктестігі болып табылады» деп көрсетілген.

Қорыта келе шоғырландырылған есептілік – есепті күнге шаруашылық серіктестер топтарының мүлкі және қаржылық жағдайы мен оның есепті кезеңдегі қаржылық қызметінің нәтижесін сипаттайтын өзара байланысты еншілес серіктестермен бірлесіп бақыланатын заңды тұлғардың және тәуелді ұйымдар топтарының біртұтас бас компанияның атынан шоғырландырылып ұсынылатын қаржылық есептілігі болып табылады.

Шоғырландырылған қаржылық есепке, Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Заңының 17-бабында «Еншілес ұйымдары бар негізгі ұйымның қызметі жөніндегі қаржылық есептіліктен басқа Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы заңнамасының талаптарына сәйкес шоғырландырылған қаржылық есептілікті жасауға және ұсынуға міндетті» [1] деп анықтама берілген. Ал нөмірі 10-шы Халықаралық қаржылық есептілік стандартында, «Бұл стандарттың мақсаты кәсіпорын бір немесе бірнеше басқадай кәсіпорынды бақылаған жағдайда шоғырландырылған қаржылық есептілікті дайындау және ұсыну ұстанымдарын анықтау болып табылады» [2] деп анықтама беріліп, шоғырландырылған қаржылық есептілікті ұсыну талаптары, бақылау қағидасына түсінік беру, инвестордың бақылайтын және бақыламайтын инвестиция нысанына бақылау жасау мен оны шоғырландыруға енгізу немесе енгізбеді және дайындауда бухгалтерлік есепке қойылатын талаптарды шоғырландырудың артықшылықтарын анықтау мәселелері көрсетілген.

Шет елдердің тәжірибесінде шоғырландырылған қаржылық есептілік жасаудың мақсаты нақты көрсетілген.

Мысалы, АҚШ-та шоғырландырылған есептілік өз дамуын тапқан, жылдық есептіліктің ең маңызды үстемдіке ие нысаны болып табылатындығына қарамастан заңнамамен бекітілмесе де GAAP (Ұлттық) стандартымен енгізілген, сондықтан да салық заңнамасына сәйкес қабылданған бухгалтерлік есептің стандарттары салық салу үшін негіз болып табылады. Сонымен қатар ақпараттық, жарнамалық және дивидендтік саясатының негізгі қызметін де атқарады.

Францияда негізінен ақпараттық қызмет атқарумен қатар салық есептеуде қолданылады. Ал Германияның басқа елдерден ерекшелігі, шоғырландырылған қаржылық есептілік салықтық-құқық қатынастар тулалы ғана ақпараттық функцияны орындайды. Англияда шоғырландырылған есептілік бас компанияның өзінің есептілігіне қосымша ретінде жасалып Германиядағыдай салық салу мақсатында ақпараттық қызметті атқарады. Жапонияда жоғарыда көрсетілген шоғырландырылған есептіліктің түрлерінен өзгешелігі, бухгалтерлік есеп саласы мен әлеуметтік-мәдени аспектілердің есептілігіне үлкен әсер ететін өзіне тән ерекшелігі бар. Жапонияда кәсіпкерлік қызметтің құрамдас бөлігін құраушы ретінде балансты жасау және оны

жариялау аса маңызды іс болып табылмайды. Бұл жерде өнімді дамыту және нарықа, техникалық прогреске қосылу, ұйымға қызметкерлерді тарту (жұмылдыру) туралы есептілік елеулі рөл атқарады. Осыған байланысты кейде кейбір ірі ұйымдар мен концерндер ашық қаржылық есептілік жасауға немқұрайды қарайды. Яғни, жапондық ұйымдар есептілікті өз еріктерімен ұсынатындықтан шоғырландырылған есептілік жасаудың заңмен арнайы әдістерінің жоқ екендігіне куәлік етеді.

Қазақстан Республикасында жоғарыда аталған елдердегі сияқты шоғырландырылған есептілік жасудың мақсаты мен ерекшеліктері көрсетілмеген. Қазақстан Республикасының

«Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Заңының 13.01.2014 ж. өзгертулер мен толықтырулар енгізілген жағдайы бойынша 16-бабында «Қаржылық есептілікті жасауды ұйымдар Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары комитеті Қорының оларды ресми аударуға және (немесе) Қазақстан Республикасында жариялауға жазбаша рұқсаты бар ұйым мемлекеттік тілде немесе орыс тілінде жарияланған халықаралық стандарттарға және орта және шағын бизнес үшін халықаралық стандарттарға сәйкес жүзеге асырады» [1] деп көрсеткен. Демек, біздің елімізде шоғырландырылған қаржылық есептілік жасаудың мақсаты мен мәнін айқындап алудың қажеттігі туындап отыр.

Әдебиеттер

- 1 Қазақстан Республикасының «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» Заңы
- 2 КЕХС (IFRS) «Шоғырландырылған қаржылық есептілік».
- 3 Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 512 с.

References

- 1 Law of the Republic of Kazakhstan «on accounting and financial reporting»
- 2 IFRS 10 «The consolidated financial statements»
- 3 Palij V.F. Mezhdunarodnye standarty ucheta i finansovoj otchetnosti: uchebnik. – 4-e izd., ispr. i dop. – М.: INFRA-M, 2011. – 512 s.

