

Андыбаева Г.Т.,
Оралбаева Ж.З.

**Қаржылық есептілікті
қалыптастырудағы инфля-
цияны есепке алу әдістерінің
әлемдік тәжірибесі**

Мақалада экономикалық құбылыс ретінде инфляция түсінігіне, инфляция түсінігінің ең алғаш қай мемлекетте пайда болғаны туралы қысқаша айтыла келіп, одан әрі инфляцияның қаржылық есептілікті құрастыру кезінде қолданылатын әдістері бойынша әлемдік тәжірибелер көрсетіледі. Оның ішінде қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары инфляцияны есепке алу әдістері, олардың көптеген мемлекеттерде қолданылу тәртіптері қысқаша айтылған. Мысал ретінде тұрақты сатып алушылық қабілеті бірлігінде есепке алу, қалпына келтіру құны бойынша есепке алу, ағымдағы құн бойынша есепке алу (бухгалтерлік есеп объектілерін ағымдағы құнға қайта бағалау әдіс-темесі), қазіргі құны бойынша есепке алу әдістерін атап көрсетуге болады. Сонымен бірге активтерді ауыстыру құнының өсімін жабуға арналған резервтерді құру, активтерді қайта бағалау, қорларды бағалаудағы FIFO әдісі және амортизацияның жеделдетілген әдісі.

Түйін сөздер: қаржылық есептілік, инфляция, қаржылық есептіліктің халықаралық стандарты, гиперинфляция, гиперинфляция жағдайындағы қаржылық есептілік.

Andybaeva G.T.,
Oralbaeva Zh.Z.

**The world practice methods
of inflation accounting in the
formation of the financial
statements**

The article summarized as an economic phenomenon of inflation given definition of when and where any notion of “inflation”, and shows the world the practice of using inflation accounting methods in the formation of the financial statements. In particular, we consider the accounting methods of inflation in international financial reporting standards, how to use these methods in many states. For example, you can select records based on the total purchasing power, taking into account the current purchasing power accounting at historical cost accounting on the present value, as well as the formation of reserves to cover the increase in the value of replacement of assets, revaluation of assets, FIFO method in accounting for reserves and accelerated depreciation.

Key words: financial statements, inflation, international financial reporting standards, hyperinflation, the financial statements in circumstances hyperinflation

Андыбаева Г.Т.,
Оралбаева Ж.З.

**Мировая практика методов
учета инфляции при
формировании финансовой
отчетности**

В статье вкратце как экономическое явление даны определения понятию инфляции, когда и где возникло понятие «инфляция», а также показана мировая практика использования методов учета инфляции при формировании финансовой отчетности. В частности, рассмотрены методы учета инфляции в международных стандартах финансовой отчетности, порядок использования этих методов во многих государствах. На примере можно выделить учет по общей покупательной способности, учет по текущей покупательной способности, учет по первоначальной стоимости, учет по современной стоимости, а также образование резервов на покрытие прироста стоимости замещения активов, переоценка активов, методы FIFO в учете запасов и метод ускоренной амортизации.

Ключевые слова: финансовая отчетность, инфляция, международные стандарты финансовой отчетности, гиперинфляция, финансовая отчетность в условиях, гиперинфляции.

**ҚАРЖЫЛЫҚ
ЕСЕПТІЛІКТІ
ҚАЛЫПТАСТЫРУДАҒЫ
ИНФЛЯЦИЯНЫ
ЕСЕПКЕ АЛУ
ӘДІСТЕРІНІҢ ӘЛЕМДІК
ТӘЖІРИБЕСІ**

Кіріспе

Экономикалық құбылыс ретінде инфляция ақшаның пайда болуымен бірге пайда болған деп есептеледі. Инфляция түсінігі алғаш рет Солтүстік Америкада 1861-1865 жж. азамат соғысы кезінде қолданыла бастады және қағаз-ақшалай айналысының ісінуі үдерісін көрсетті. Сонымен бірге XIX ғасырда бұл термин Англия мен Францияда пайдаланылды. Экономикалық әдебиеттерде инфляция түсінігі 20-ғасырда бірінші дүниежүзілік соғыстан кейін, ал кеңестік әдебиеттерде 20-жылдардың ортасында кеңінен пайда бола бастады. Егер инфляция бұрында, тәртіп бойынша, төтенше жағдайларда пайда болса (соғыс, революция, саяси тәртіптің өзгеруі), соңғы 30-40 жылдарда көптеген елдерде созылмалы болып кетті. Инфляция құбылысы – бұл ұлттық ақша бірліктерінің салыстырмалы құнсыздануы. Қазіргі инфляцияның айрықшаланатын ерекшеліктері бар: егер инфляция бұрында локалды сипатта болса, қазір ол әлемдік, барлығын қамтыған; егер ол бұрында үлкен немесе аз уақыт кезеңінде болса, қазір созылмалы және ұдайы өндірістік үдерістің тұрақты факторы болды.

Негізгі бөлім

Инфляция жағдайындағы бухгалтерлік есептің әдістері туралы таластың түйінінде есеп теориясындағы құрылымдық тәсілдермен қаралған бағалаудың қажеттілігі жатыр. Қаржылық бағалаулар өзіндік құнға негізделсе, не әртүрлі есеп кезеңдеріндегі құндардың шартты жиынтығы салыстырылса, қаржылық есептіліктің көрсеткіштерінің болжамды өзара байланысы өзгереді. Әртүрлі есептік кезеңдердің бағаларын салыстыру мен теңестіруден бас тартуға мүмкіндік беретін батыл қадамдарды пайдалану және есептің жаңа құрылымын жасау өте тамаша болар еді. Оның орнына дәстүрлі бухгалтерлік бағалаулардың қолайлы түрлерін табу ұсынылады.

Инфляция болған кездегі қаржылық есептіліктің әлемдік тәжірибесін келесідей мазмұндауға болады. Жетпісінші жылдардың ортасында және одан дейін инфляция кезіндегі есеп пен есептілікті жүргізу тұжырымдары жалпы сатып алу-

шылық қабілеттілік әдісіне бағытталды. Одан кейін ағымдағы құн тәсілін пайдалану мәселесі қарала бастады, сосын 1983 жылы алдынан қолданылып жүрген ҚЕХС 6 өзгерткен ҚЕХС 15 енгізілді.

Сонымен бірге, ҚЕХС 15 инфляцияның әсерін есепке алу мәселесіне кесімді айқындылық енгізбеді және есептілікте баға өзгерісінің әсерін көрсету қажет екеніне барлығының көзін жеткізе алмады. Онымен қоса ҚЕХСК ҚЕХС 15 шығаруда күтілген, баға өзгерісі әсерін көрсететін ақпаратты ашу мәселесі бойынша халықаралық консенсусқа қол жетпегенін мойындады. Сондықтан қаржылық есептілікте ҚЕХС 15 қарастырылған ақпаратты ашып көрсету міндетті емес екені туралы шешім қабылданды, бірақ ҚЕХСК компанияларды мұндай ақпаратты ерікті түрде ұсынуға шақырды. Қаржылық есептілік оларды ашып көрсетпесе де ҚЕХС сәйкес болып танылады, сонда да болса ҚЕХСК баптарды ашудың қажеттілігін талап етті.

Стандартта бағаның өзгеруі тек қана инфляциялық факторларға байланысты емес екенін, сонымен бірге тәуелсіз және әр түрлі бағытталған өзгерісті – бағаның төмендеуі немесе жоғарылауын туындататын сұраныс пен ұсыныстағы, технологиядағы өзгерістер сияқты айрықшалықты әлеуметтік-экономикалық факторларға да байланыстылығын атап көрсетеді. Баға деңгейінің жиынтық әсеріне әкелетін жалпы тұжырымдар бар және соған байланысты ақшаның жалпы сатып алу қабілеттілігіне әсер етеді. ҚЕХС 15 ұйымның есепті ақпараттарын бағаның өзгеруін көрсететін есептің әдісін пайдаланып, ұсынуы тиіс екенін белгілеген. Негізгі 2 әдіс (ақшаның жалпы сатып алу қабілеттілігіне, ағымдағы шығындарға негізделген) немесе олардың құрамдастары болды.

Ағымдағы шығындар негізінде есепке алу әдісін қолданғанда негізгі құралдардың және бөлшектердің ағымдағы құнын ашып көрсету қажет. Сонымен бірге компаниялар түзетулер жүргізгенде қолданған барлық келтірілген көрсеткіштердің есептеу әдістерін көрсетуі тиіс. Түзетулер мен қайта есептеулер мәліметтері қаржылық есептіліктің сәйкесінше нысандарына немесе оған қосымша есептік ақпараттардың ұсынылған ескертпелеріне енгізіледі.

1990 ж. бірінші айынан ҚЕХС 29 қолданылды. Осыған сәйкес ұйымдардың есептік уақыттағы, өткен кезеңдердегі қаржылық есептемелігі осы есептемелікті құрастыру күніндегі өлшем бірлігінде көрсетілуі керек.

ҚЕХС 29 есеп мәліметтерін құнсыздандуды ескере отырып, қайта есептеуді қажет етеді. Жоғары инфляцияға бейім ақша бірліктерінде есеп жүргізетін ұйымдардың қаржылық есептемеліктері алғашқы болмаса ағымдағы құнда бағалау әдісін қолдану кезінде есепті балансты құрастыру күніне ақшаның тұрақты сатып алу қабілетіне қайта есептелуі тиіс. Бұл жағдай өткен есепті кезеңдердің тиісті көрсеткіштеріне қатысты. Активтер мен пассивтердің монетарлық баптары негізінде сатып алу қабілеттілігінің жоғарылауы не азауы ағымдағы пайдада көрсетілуі тиіс.

Сонымен бірге әртүрлі елдерде сол немесе басқа уақыт кезеңдерінде қаржылық есептілікте инфляция салдарларын көрсетудің бірбірінен түбірімен ерекшеленетін тәсілдер қолданылды. Біріншісін ғаламдық, ал екіншісін ерікті таңдау тәсілі ретінде сипаттауға болады. Ғаламдық тәсілге сәйкес қаржылық есептіліктің барлық немесе негізгі элементтерінің бағаның инфляциялық өзгерістерінің ықпалына ілінетін бастапқы мәндері түзетіледі. Мысал ретінде тұрақты сатып алушылық қабілеті бірлігінде есепке алу, қалпына келтіру құны бойынша есепке алу, ағымдағы құн бойынша есепке алу (бухгалтерлік есеп объектілерін ағымдағы құнға қайта бағалау әдістемесі), қазіргі құны бойынша есепке алу әдістерін атап көрсетуге болады. Таңдау тәсіліне сәйкес тек жекелеген элементтерге түзету жүргізіледі. Мысалы, активтерді ауыстыру құнының өсімін жабуға арналған резервтерді құру, активтерді қайта бағалау, қорларды бағалаудағы FIFO әдісі және амортизацияның жеделдетілген әдісі.

Бухгалтерлік есепті жүргізу және қаржылық есептілікті қалыптастыруды реттейтін ұлттық принциптердің белгілі ерекшеліктеріне қарамастан осы мәселелерді шешу үшін біртектес тәсілдемелерді ұстанатын мемлекет топтарын бөліп көрсетуге болады.

Ағылшын тілінде сөйлейтін елдерде бухгалтерлер құнсызданду үдерістеріне жетерліктей тұрақты тәсілдеме шығарды. Олармен инфляция жағдайындағы бухгалтерлік есеп жүйесіне әр түрлі әрекеттерді енгізу жүргізілді. Мысалы, АҚШ-тағы инфляция жағдайындағы бухгалтерлік есепке арналған Сенімді бухгалтерлердің халықаралық институтының көпшілік жарияланымдары жалпы сатып алушылық қабілетіне қатысты болды (СРР). 1979 жылдың қазан айында Бухгалтерлік есептің стандарттары бойынша Кеңес (FASB) «Қаржылық есептілік және өзгеріп жатқан бағалар» деп аталатын FAS 33-ті

шығарды, ол есеп берулерді жалпы сатып алушылық қабілеті түрінде де және ағымдағы құн бойынша да ұсынуды талап етті. Осы құжатқа сәйкес ірі компаниялар жылдық есеп беруінде есептіліктің кейбір баптары бойынша GPL (сатып алушылық қабілеті бірдей ақша бірліктерінде бағалау) әдістемесі, сонымен бірге ССА (ағымдағы құн бойынша есепке алу) әдістемесі негізінде қосымша талдамалық ақпараттарды ұсынуға міндетті болды және онда келесі көрсеткіштер қамтылды:

1) инфляцияның жалпы әсерін ескере отырып анықталған, жалғасқан қызметтен түскен пайда;

2) таза монетарлық баптардың сатып алушылық қабілетінің өзгеруіне негізделген пайда немес залал;

3) ағымдағы құн анықтамасы негізінде есептелген, жалғасқан қызметтен түскен пайда;

4) қаржылық жылдың соңындағы мүліктердің, ғимараттар мен құрал-жабдықтардың ағымдағы құны;

5) инфляцияның ықпалын жою кезіндегі қорлар мен мүліктердің, ғимараттар мен құрал-жабдықтардың ағымдағы құнының өзгеруі.

Бірақ Бухгалтерлік есептің стандарттары бойынша Кеңес осы көрсеткіштердің негізгі қаржылық есептілік көрсеткіштерімен өзара байланысын қарастырмады.

Ағымдағы бағаларды ескере отырып, қайта есептелуге тиісті көрсеткіштер арасында болды: негізгі жалғасқан қызметтен түскен табыс; басқа компаниялардың жай акциялары бойынша дивидендтер; компанияның жыл соңындағы активтері (нетто бағасында). Осы көрсеткіштердің барлығы соңғы 10 жылдың өсіңкілік қатарында есептелді. Бұдан өзге, есептілікте: жыл соңына жер телімдерінің, ғимараттардың, құрылыстардың және құрал-жабдықтардың ағымдағы бағаларын өсіңкілік қатарында, сондай-ақ ақшалай активтер мен дебиторлық және кредиторлық қарыздардың ақшалай эквиваленттерінің сатып алушылық қабілеттерінің өзгерістерінен түскен табыстарды көрсету ұсынылды.

Бұл талаптар жоғары дәрежедегі пікірталасқа айналды. Көптеген компанияларға, мұндай мәліметтерді дайындау өте қымбатқа түседі, ал олардың сенімділігі мен шынайылығы күмәнді деген уәжді ұстанды. Бұған қоса осындай талдамалық есептеулердің орындылығына күмән келтірген бірқатар ғылыми мақалалар да шықты.

Ең соңында, 1986 жылдың желтоқсанында FAS 33 стандартының орнын басқа стандарт – «Қаржылық есептіліктер және өзгермелі бағалар» (FAS 89) басты. Осы стандартқа сәй-

кес міндетті түрде ашылуға тиісті болып келген, ағымдағы бағалар туралы қосымша мәліметтер факультативті болып қалды.

Ұлыбританияда 1980 жылы SSAP-16 жарияланды. Бұл құжатта бухгалтерлік есептілікті даярлау және қаржылық нәтижелерді бағалау үшін ССА әдістемесін пайдалану қарастырылды. Компанияларға жылдық есептілікті даярлаудың келесі үш нұсқасының бірін таңдау мүмкіндігі берілді:

а) негізгі бухгалтерлік есептілік сатып алу бағасын ескере отырып дайындалады, сондай-ақ қосымша ақпарат ретінде де ағымдағы бағада көрсетілген осы есептілік алынады;

б) негізгі бухгалтерлік есептілік ағымдағы бағаларға, ал қосымша – сатып алу бағаларына негізделеді;

в) бухгалтерлік есептілік үшін ағымдағы бағалар қолданылады, ал оның жекелеген баптары сатып алу бағаларын ескере отырып көрсетіледі.

Еуропалық мемлекеттерде ешқандай инфляция мәселесі соңғы отыз жыл ішінде болған жоқ және инфляциялық есептің жеткілікті дамуы да болған жоқ. Дегенмен де, ЕС мүше-елдердің бухгалтерлік есеп облысындағы мамандар арасында көптеген пікірталастардан кейін, ЕС мүше-елдерге өздерінің тілегі бойынша компанияларға инфляциялық түзету енгізумен мәліметтер негізінде активтерді бағалауға рұқсат беру немесе тыйым салуына болатынына қарамастан бағаның өсуі жағдайында сатып алу бағасы бойынша есепті жүзеге асыру туралы келісімге қол жеткізілді.

Еуропалық елдер бастапқы құн негізінде есепке алу принциптерінен ауытқуға бейім емес екенін атап көрсетуге болады. Қаржылық есеп берулерді ұсынудың мазмұны және тәртібіне қатысты кейбір еркіндігі қысқаруы бақыланған елдерде, мысалы, Голландияның ұлттық есеп стандарттары ССА әдістемесін міндетті түрде қолдануды талап етпейді. Бірақ Голландия дипломды бухгалтерлер институты жылдық есептіліктің тиісті талдамалық бөлімдерінде қосымша ақпарат ретінде активтердің ағымдағы бағасы туралы мәліметтерді ұсынуды қолдайды.

Израиль 80-жылдары инфляцияның кенеттен күрт көтерілуін бастан өткізгендіктен, тәжірибеге GPL әдістемесінің есебін енгізуге мәжбүр болды. Сонымен бірге осы елдің ұлттық есеп стандарттары жылдық есептілікте қосымша талдамалық деректер ретінде өзіндік құны бойынша берілген мәліметтерді пайдалануға тыйым салмайды.

Оңтүстік Америка мемлекеттері бағаның жалпы индексіне түзетілген есеп үлгісін

қолданады. Бұл мемлекеттер ұзақ уақыт бойы тұрақты баға өсімімен қоян-қолтық келеді, сондықтан олардың экономикасындағы осы ерекшелік есеппен ескерілмей қалмайды.

Қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары бойынша Ресей мамандары ҚЕХС 29 талаптарына сәйкес есептілікті қайта есептеуді жүргізуде едәуір тәжірибелері бар. Мұнда қаржылық есептіліктегі 01.01.2004 ж. және келесі есептік кезеңдердегі баланстық сомалар 1 қаңтар 2003 ж. әрекеттегі өлшем бірлігінде, яғни 01.01.2003 ж. тұтыну бағасы индексіне есепке ала отырып, қайта есептелінген монетарлық емес баптар алдағы кезеңдерде халықаралық стандарттар бойынша есептілікті жасауда қолданылады.

Беларусь Республикасының банктік жүйесінде ҚЕХС 29 2000 ж. бастап қолданылады. Осы мақсатта банктік жүйе үшін Қаржылық есептіліктің Ұлттық стандарты «Гиперинфляция жағдайындағы қаржылық есептілік» 29 (ҚЕҰС

29) және оны қолдану бойынша Нұсқаулық әзірленген.

Қорытынды

Қорытындылай келе, бухгалтерлік есептің қазіргі жағдайы кез келген мемлекетте іс жүзіндегі экономикалық және саяси жағдайларды шынайы тұрғыда көрсете алады. Бұл жағдайлар бухгалтерлік есепті ұйымдастыру барысында ескерілетін құзырлылық, бақылау және жауапкершілік секілді маңызды сипаттамаларды анықтайды.

Қазақстан үшін қазіргі жағдайды есепке ала отырып, әсіресе басқа дамыған елдермен тең құқылы негізде әлемдік экономикаға бірігуге толық қажеттілік, бухгалтерлік есеп және қаржылық есептіліктің әлемдік тәжірибесін зерделеу, одан озық және кеңінен қолданылатын әдістерді тауып алу ең бір маңызды факторлар болып қалады.

Әдебиеттер

- 1 Джаншанло Р. Е. Инфляция и финансовая стабилизация в Казахстане. – Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2007. – 304 с.
- 2 Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: АСКЕРИ, 2009.
- 3 Whittington G. Inflation accounting. – London, 1983. – 127 p.
- 4 Новодворский В.Д. Публичная бухгалтерская отчетность – инструмент рыночных отношений // Бухгалтерский учет, 2005. – №17. – С. 4 – 6.
- 5 Сближение национальных учетных систем – путь к формированию сопоставимых показателей. – http://www.yspu.yar.ru/vestnik/novye_issledovaniy
- 6 Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
- 7 Прокофьева Н. А. Финансовая отчетность в условиях инфляции: автореф. дисс. на соис. уч. ст. канд. экон. наук. – М., 2007. – 26 с.
- 8 Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Б. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ., под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

References

- 1 Dzhanshanlo R. Ye. Inflyatsiya i finansovaya stabilizatsiya v Kazakhstane. – Алматы: ТОО «Izdatel'stvo LEM», 2007. – 304 s.
- 2 Mezhdunarodnyye standarty finansovoy otchetnosti. – М.: ASKERI, 2009
- 3 Whittington G. Inflation accounting.– London, 1983. – 127 p.
- 4 Novodvorskiy V. D. Publichnaya bukhgalterskaya otchetnost' – instrument rynochnykh otnosheniy // Bukhgalterskiy uchets, 2005, №17. S. 4 – 6.
- 5 Sblizheniye natsional'nykh uchetykh sistem – put' k formirovaniyu sopostavimyykh pokazateley. – http://www.yspu.yar.ru/vestnik/novye_issledovaniy
- 6 Khendriksen E. S., Van Breda M. F. Teoriya bukhgalterskogo ucheta: Per. s angl. / Pod red. prof. YA. V. Sokolova. – М.: Finansy i statistika, 1997. – 576 s.
7. Prokof'yeva N. A. Finansovaya otchetnost' v usloviyakh inflyatsii: avtoref. diss. na sois. uch. st. kand. ekon. nauk, Moskva, 2007. – 26 s.
8. Met'yus M. R., Perera M. X. B. Teoriya bukhgalterskogo ucheta / Per. s angl. pod red. YA. V. Sokolova, I. A. Smirnovoy. – М.: Audit, YUNITI, 1999. -663 s.