

С.С. Шакеев, Д.И. Сыздыкова

*Е.А.Бөкетов атындағы Қарағанды мемлекеттік университеті, Қазақстан
(E-mail: sayan.79@mail.ru)*

Қаржылық есеп беруді халықаралық стандарттарын шоғырландырылған қаржылық есеп беруді құруда пайдалану қағидалары

Мақалада корпоративтік құрылымдардың шоғырландырылған қаржылық есеп беруінің халықаралық стандарттарына (ҚЕХС) шолу жасалған, яғни олардың ерекшеліктері, негізгі мақсаттары мен талаптары қарастырылған. Шоғырландырылған қаржылық есеп беруді құруды түсінетін басты стандарттардың бірі ҚЕХС (IFRS) 3 — «Бизнес бірлестіктері» стандартының мақсаты бизнесті біріктіруді және оның нәтижелері жөнінде есеп беруші ұйым қаржылық есептілігінде беретін ақпараттың салғастырымдылығын, сенімділігін және салыстыру мүмкіндігін жақсарту болып табылатыны ашылып көрсетілген. Сонымен қатар 2013 жылдың 1 қаңтарынан бастап қолданысқа енгізілген ҚЕХС (IFRS) 10 — «Шоғырландырылған қаржы есептілігі» стандартының бұрын қолданыста болған ҚЕХС (IAS) 27 — «Шоғырландырылған және жеке қаржы есептілігі» стандартымен басты айырмашылықтары мен талаптары талданған. Бұл стандарттың басты мақсаты кәсіпорын бір немесе бірнеше басқадай кәсіпорынды бақылаған жағдайда шоғырландырылған қаржылық есептілікті дайындау және ұсыну ұстанымдарын анықтау болып табылатыны ашылып көрсетілген. Шоғырландырылған қаржылық есеп беруде пайдаланылатын тағы бір стандарт ҚЕХС (IAS) 28 — «Қауымдасқан ұйымдарға және бірлескен кәсіпорындарға салынған инвестициялар» стандартының басты мақсаты қауымдасқан ұйымдарға салынған инвестиция есептілігін және қауымдасқан ұйымдар мен бірлескен кәсіпорындарға салынған инвестиция есептілігін даярлағанда үлестік әдісті қолдануға қойылатын талаптарды беретіні көрсетілген.

Кілт сөздер: шоғырландырылған қаржылық есептілік, бизнесті біріктіру, бас компания, еншілес компания, қауымдасқан ұйым, бақылау, елеулі ықпал, инвестиция.

Шоғырландырылған қаржылық есеп берудің негізгі қағидалары мен тәсілдемелері қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттарымен (ҚЕХС) негізделген. ҚЕХС Қазақстандық тәжірибеде кеңінен пайдалану отандық кәсіпорындарға әлемдік нарыққа кіруге және дамыған шетелдік кәсіпорындармен біріккен өндірістік-қаржылық қызмет атқаруға қатысуға мүмкіндік беретіні сөзсіз. Шоғырландырылған қаржылық есеп беруді құруға қатысатын ҚЕХС стандарттарын қарастырайық: ҚЕХС (IFRS) 3 — «Бизнес бірлестіктері», ҚЕХС (IFRS) 10 — «Шоғырландырылған қаржылық есеп беру», ҚЕХС (IAS) 27 — «Жеке қаржылық есеп беру», ҚЕХС (IAS) 28 — «Қауымдасқан ұйымдарға және бірлескен кәсіпорындарға салынған инвестициялар». Бұлар шоғырландырылған есеп пен қаржылық есеп беру жүйесі құрылатын әдістемелік негізде көрсетілген [1].

Шоғырландырылған қаржылық есеп беруді құруды түсінетін басты стандарттардың бірі: ҚЕХС (IFRS) 3 — «Бизнес бірлестіктері» болып табылады. Бұл стандарттың басты мақсаты бизнесті біріктіруді және оның нәтижелері жөнінде есеп беруші ұйым қаржылық есептілігінде беретін ақпараттың салғастырымдылығын, сенімділігін және салыстыру мүмкіндігін жақсарту болып табылады. Бұл халықаралық стандарт ұйымдар бірігуі анықтамасына сай келетін операцияға немесе басқа оқиғаға қолданылуы тиіс.

Осы стандарт келесілерге қолданылмайды:

– бірлескен қызмет нысанының қаржы есептілігіндегі бірлескен қызмет нысанын ұйымдастырудың есептілік тәртібі;

– бизнесті құрамайтын активтер немесе активтер тобын сатып алу үшін. Осындай жағдайларда сатып алушы сатып алынған жеке бірегейлендіруге болатын активтерді және қабылданған міндеттемелерді бірегейлендіруі және тануы тиіс. Топтың бағасы сатып алу күнінде олардың байлаулы әділ құндарының негізінде жеке анықталғыш активтер мен міндеттемелерге үйлестірілуі қажет. Осындай операция немесе жағдай гудвиллдың өсуіне ықпал етпейді.

– ортақ бақыланыатын ұйымдар немесе кәсіпкерліктердің бірігуіне.

Жоғарыдағы мақсатқа жету үшін, осы ҚЕХС-ты сатып алушы төмендегі қағидаттар бойынша жүзеге асатын талаптар қояды:

1. Қаржылық есептілігінде сатып алынған сәйкестендірілетін индекстелген активтерді, қабылданған міндеттемелерді және сатылатын ұйымдағы кез келген бақылауға салынбайтын пайыздарды тану және бағалау.

2. Ұйымдарды біріктіруде алынған гудвилл немесе тиімді сатып алудан түскен кірісті тану және бағалау.

3. Қаржылық есептіліктерді, қолданушыларға ұйымдарды біріктірудің сипатын және қаржылық нәтижелерін бағалауға мүмкіндік беру үшін қандай ақпаратты ашып көрсету керектігін анықтау [2].

Осы стандартқа сәйкес компаниялар сатылғанда өзге де активтер сияқты сатып алу құны мен өзіндік құны анықталады. Жекелеген активтердің құнын бағалау аса күрделі. Егер активтер міндеттемелер туындаған сәтте сатылатын болса, онда оның жалпы құны болашақта төленетін сомасының ағымдық құнына тең болады. Қарыздық міндеттемелердің ағымдық құны міндеттемелердің әділетті құнына тең болады. Егер қарыз міндеттемелерінің пайыздық мөлшерлемесі ұқсас құнды қағаздардың тиімді пайыздық мөлшерінен елеулі артатын болса немесе төмендесе, онда қаржылық есептілікте сыйақы немесе жеңілдік көрсетілуі қажет.

Мүдделерді біріктіру әдісін қолдану кезінде біріккен компаниялардың қаржылық есептілігінде бірігу кезеңінің басынан бастап соңына дейінгі процестің барлығы көрсетілуі тиіс. Бұл әдістің мәні мынада: жалпы сатып алу болмайды, тек қана пайда мен тәуекел өзара бөлісте сақталады. Мүдделер біріккен кезде тек бір ғана компания құрылады және оның тұтас бір есептік саясаты болады. Сондықтан біріккен компаниялардың активтері, міндеттемелері және меншіктік капиталы ағымдық құнмен бағаланады және есептік саясаттың келісілуі нәтижесінде түзетулер енгізіледі. Оң және кері гудвилл танылмайды [3].

Сатып алу әдісін қолдану мынандай кезеңдерді қамтиды:

- а) сатып алушыны айқындау;
- ә) бизнес бірлестігінің құнын өлшеу;
- б) сатып алынған активтер мен қабылданған міндеттемелердің құнын бөлу;
- в) гудвиллді тану және бағалау.

Біріккен компаниялардың құнына мыналар енгізіледі: активтер мен міндеттемелердің әділетті сатып алу құны; шартты өтемақы; бірігу шығындары.

Сатып алынатын компанияның активтері, міндеттемелері мен шартты міндеттемелері сатып алынатын күнгі әділ құны бойынша бағалануы тиіс. Құнды бизнесті біріктіруге бөлу мақсатында сатып алушы мынадай көрсеткіштерді әділ құн бойынша есепке алуға тиісті:

1) актив нарығында сатылатын қаржы құралдары үшін сатып алушы нарықтық құнның ағымдағы мәнін пайдалануға тиіс;

2) актив нарығында сатылмайтын қаржы құралдары үшін сатып алушы пайда мен бағаның арақатынасы, дивидендтер бойынша кіріс пен күтілген өсу қарқынымен есепке алады;

3) сатып алушы дебиторлық берешек, бенефициар келісім-шарттары және басқа да бірегейлендірілетін активтер үмітсіз борыштарды және өндіріп алуға арналған шығынды жабуға арналған бағалау резервтерін шегеріп тастағанда тиісті ағымдағы пайыздық мөлшерлеме бойынша айқындалатын келтірілген соманың құнын пайдалануға тиіс.

4) қорлар үшін:

а) сатып алушы дайын өнімді және тауарларды өткізу бағасынан сату шығындарын шегеріп тастағандағы сату бағасын пайдаланғаны жөн;

б) сатып алушы аяқталмаған өндірісті өткізу бағасынан аяқталмаған өндіріс шығындарын шегеріп тастағандағы сату бағасын пайдаланғаны жөн;

в) шикізатты сатып алушы ағымдағы орын ауыстыру құнын пайдалануы тиіс;

5) жер және үй-жай үшін сатып алушы нарықтық құнды пайдалануға тиіс;

б) машиналар және жабдықтар үшін сатып алушыға әдетте экспорттық бағалау көмегімен айқындалатын нарықтық құнды пайдаланғаны жөн. Егер машина және жабдықтар объектісінің арнайы сипаттағы себептерінен, сондай-ақ бұл объект сирек сатылатындықтан, жұмыс істеп тұрған бизнестің бөлігі ретінде сатуды қоспағанда, әділ құн туралы нарықтық ақпарат болмаса онда сатушы кіріс негізіндегі әдісті немесе орнына амортизацияланған құн негізінде әдісті пайдалана отырып, әділ құнды есептеу қажет етіледі;

7) материалдық емес активтер үшін сатып алушы әділ құнды айқындауы тиіс: КЕХС (IAS) 38 — «Материалдық емес активтер» қаржылық есеп берудің халықаралық стандартында белгіленгеніндей, актив нарығы деректері негізінде бағаланады;

8) сатып алушы қызметкерлерге сыйақы немесе белгіленген төлемдермен зейнетақы жоспарлары міндеттемелері бойынша таза активтер үшін жоспардың активтерінің әділ құнын шегеріп тастағанда белгіленген келтірілген құнын пайдаланғаны жөн;

9) салық активтері және міндеттемелер үшін сатып алушы салық шығындарынан немесе салық пайдаларын ҚЕХС (IAS) 12 — «Пайдаға салынатын салықтар» қаржылық есеп берудің халықаралық стандартына сәйкес біріктірілетін кәсіпорын тұрғысынан бағаланатын пайдаға немесе залалға қатысты төленуге жататын салықтардан туындайтын салық пайдасы сомасын пайдаланғаны жөн. Салық активтері немесе міндеттеме бірегейлендірілетін активтерді, міндеттемелерді және шартты міндеттемелерді олардың әділ құнына дейін қайта есептеудің салықтық әсерін танығаннан кейін анықталады және дисконтталмайды;

10) төлеуге арналған шоттар мен вексельдер, ұзақмерзімді берешектер, есептеулер мен төлеуге арналған өзге талаптар үшін сатып алушы тиісті ағымдағы пайыздық мөлшерлемер бойынша айқындалған міндеттемелерді реттеу кезінде төлеуге жататын сомалардың келтірілген құндарын пайдаланғаны жөн. Алайда олардың номиналдық және дисконтталған шамалары арасындағы айырма елеусіз болғанда, қысқамерзімді міндеттемелер үшін дисконттау талап етілмейді;

11) сатып алынатын кәсіпорынның шартты міндеттемелері үшін сатып алушының осы шартты міндеттемелерді өзіне қабылдау үшін үшінші тарап төлеуді талап ететін соманы пайдаланғаны жөн [4].

Бас компаниямен бақыланатын компаниялармен, сонымен қатар қауымдасқан ұйымдарға және бірлескен кәсіпорындармен шоғырландырылған қаржылық есеп беруді құру мен ұсыну бойынша өзара қатынасты реттеу үшін ҚЕХС (IFRS) 10 — «Шоғырландырылған қаржылық есеп беру», ҚЕХС (IAS) 27 — «Жеке қаржылық есеп беру», ҚЕХС (IAS) 28 — «Қауымдасқан ұйымдарға және бірлескен кәсіпорындарға салынған инвестициялар» стандарттары арналған.

2013 жылдың 1 қаңтарынан бастап ҚЕХС бойынша кеңес шоғырландырылған қаржы есептілігі үшін жаңа ҚЕХС (IFRS) 10 — «Шоғырландырылған қаржылық есеп беру» стандартын шығарды. Ескі ҚЕХС (IAS) 27 — «Шоғырландырылған және жеке қаржылық есеп беру» стандарты қалды, бірақ ол жаңаша ҚЕХС (IAS) 27 — «Жеке қаржылық есеп беру» деп аталады және ол тек бас кәсіпорынның қаржылық есеп беруін реттейді (1-сур.).

2013 жылдың 1 қаңтарына дейін



Ескерту. [1] қайнар көзі негізінде авторлармен құрастырылған.

1-сурет. Бақылауды анықтау

Жаңа стандарттағы басты өзгешілік бақылауды анықтаудың әдістемесі болып табылады. Енді осы стандарттың негізгі көрсеткіштерін қарастырайық.

ҚЕХС (IFRS) 10 — «Шоғырландырылған қаржылық есеп беру» стандарты бойынша шоғырландырылған қаржылық есеп беру дегеніміз — бас компания мен оның еншілес компанияларының активтері, міндеттемелері, капиталы, кірісі, шығысы мен ақша ағындары бірыңғай экономикалық қызмет субъектісінің активтері, міндеттемелері, капиталы, кірісі, шығысы мен ақша ағымдары сияқты ұсынылған топтардың қаржылық есептілігі.

Бұл стандарттың мақсаты бір немесе бірнеше басқада компанияларды бақылаған жағдайда шоғырландырылған қаржылық есептілікті дайындау және ұсыну ұстанымдарын анықтау болып табылады.

Осы мақсаттарға қолжеткізу үшін келесілер арналған:

- бір немесе бірнеше басқа компанияны (еншілес компанияны) бақылайтын компания (бас компания) шоғырландырылған қаржылық есептілікті ұсынуы үшін талап етеді;
- бақылау қағидасына түсінік береді және шоғырландыру үшін ретінде бақылауды анықтайды;
- инвестор инвестиция нысанын бақылайтындығын немесе бақыламайтындығын анықтау үшін бақылау қағидасын қалай қолдануын және сәйкесінше инвестор инвестициялар нысанын шоғырландыруы керек пе дегенді көрсетеді;
- шоғырландырылған қаржылық есептілікті дайындау мақсатында бухгалтерлік есепке қойылатын талаптарды анықтайды;
- инвестициялық компания мен инвестициялық компанияның еншілес компанияларының шоғырландыру артықшылықтарын анықтайды.

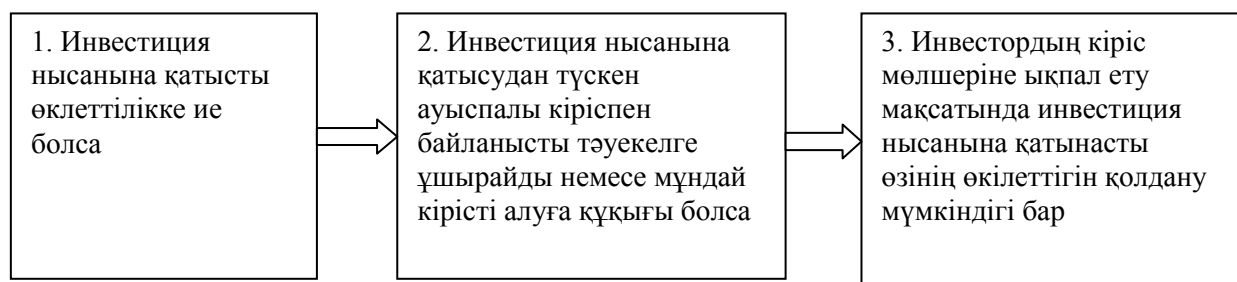
Инвестор қандай бір компанияның қатысу сипатына байланысты инвестиция нысанында бақылау орната алатынын бағалап, ол бас компания бола алатындығын анықтайды [5]. Инвестор инвестиция нысанына қатысуынан кіріс өзгеруімен байланысты шығынға ұшырағанда немесе ондай кірісті алуға құқығы болса, сондай-ақ инвестициялар нысанына қатынасты ықпал өзінің билігін жүзеге асырумен кіріске иелік ету мүмкіндігі болса ғана инвестиция нысанын бақылауға ие болады.

Осылайша, келесі жағдайда инвестор инвестиция нысанын бақылайды, егер инвестор:

- инвестиция нысанына қатысты өклеттілікке ие болады;
- инвестиция нысанына қатысудан түскен ауыспалы кіріспен байланысты тәуекелге ұшырайды немесе мұндай кірісті алуға құқығы болады;
- инвестордың кіріс мөлшеріне ықпал ету мақсатында инвестиция нысанына қатынасты өзінің өклеттігін қолдану мүмкіндігі бар.

Яғни осы үш жағдай бір уақытта орындалғанда бас компания еншілес компанияны бақылай алады (2-сур.).

Өкілеттік. Егер де инвестор тиісті әрекеттерін бағыттау құқығына ие болса, инвестиция нысанына өклеттілігін жүргізе алады, мысалы, инвестициялар нысанының кірісіне елеулі түрде ықпал ететін әрекеттер. Елеулі түрде ықпал ету дегеніміз, мысалы, инвестор инвестиция салушы компанияның басты қызметіне тікелей әсер етсе, онда инвестор ол компанияға елеулі түрде ықпал етеді. Өкілеттік құқық нәтижесі болып табылады. Кейбір жағдайда өклеттілікті бағалау қиындық туғызбайды, мысалы, өкілеттік инвестициялар нысанына қатынасты тура дауыс құқығының нәтижесі және акция сияқты дауыс құқығы ұсынылған үлестік құралдар немесе акция пакетімен байланысты дауыс беру құқығының қарауымен өндірілген болуы мүмкін. Басқа жағдайларда егер де өклеттік бір немесе бірнеше келісім-шарттың нәтижесі болып табылса, бірнеше факторларды қарастыру талап етіледі, бағалау қиындау болады.



Ескерту. [1] қайнар көзі негізінде авторлармен құрастырылған.

2-сурет. Бақылауды орнататын үш жағдай

Қазіргі уақытта елеулі қызметті басқару мүмкіндігі бар инвестор, егер басқару құқығы әлі жүзеге асырылмаған болса да, өклеттіліктерге ие болады. Инвестордың маңызды қызметті басқаруының дәлелдемесі инвестордың өклеттілікке ие ме, жоқ па дегенді анықтау мүмкіндігін көрсетеді, алайда ондай дәлелдеме инвестордың инвестиция нысанына өклеттілікке ие ме дегенді анықтау кезінде өздігінен шешуші фактор болып табылады.

Екі немесе одан да көп инвестор әртүрлі елеулі қызметтің түрлерін бір жақтық тәртіпте басқаруға мүмкіндік беретін қолданыстағы құқықтарға ие болған жағдайда, инвестициялар нысанының кірісіне ең елеулі әсер еткен қызметті басқару мүмкіндігі бар инвестор инвестициялар нысанына қатысты өкілеттілікке ие болады.

Инвестор егер де басқа компания оларға маңызды қызметті басқаруға мүмкіндік беретін құқығы болса, мысалы, басқа компания маңызды ықпалын тигізсе, инвестиция нысанына қатысты өкілеттілікке ие болады. Алайда инвестициялар нысанына қатысты тек қана қорғау құқықтары, бірақ өкілеттілігі жоқ инвестор және сәйкесінше мұндай инвестор инвестициялар нысанын бақыламайды [6].

Кіріс. Инвестор инвестиция нысанына қатысуынан кіріс өзгерісімен байланысты шығынға ұшыраса немесе ондай кірісті алуға құқығы болса, егер инвестор инвестиция нысанына қатысуынан тапқан кірісі инвестиция нысаны қызмет көрсеткішіне байланысты түрленуі мүмкін. Инвестордың кірісі тек қана жарамды, тек қана жарамсыз болуы немесе жарамды және жарамсыз болуы мүмкін. Осыған қарамастан, тек қана бір инвестор инвестиция нысанын бақылауы, инвестиция нысаны кірісіне бірнеше тарап қатысуы мүмкін. Мысалы, бақыландырылған үлестерді иеленушілер инвестициялар нысанының бөлінуіне немесе пайдасына қатыса алады.

Өкілеттілік пен кірістің байланысы. Инвестор инвестициялар нысанына қатынасты тек қана өкілеттілікке ие болмай инвестиция нысанына қатысуына байланысты кіріс өзгерісіне байланысты шығынға ұшыраса немесе сондай кірісті алуға құқылы болса, сондай-ақ инвестиция нысанына қатысуынан инвестордың кірісіне ықпал көрсету мақсатымен өзінің өкілеттігін көрсету мүмкіндігіне ие болса, инвестиция нысанын бақылауға ие бола алады.

Сонымен, шешім қабылдауға құқығы бар инвестор принципал немесе агент болып табылатынын анықтауы керек. Осы стандартқа сәйкес агент болып табылатын инвестор оған шешім қабылдау құқығын бере отырып, инвестициялар нысанын бақыламайды.

Бас компания ұқсас жағдайларда ұқсас операциялар мен басқа да оқиғаларға арналған бірыңғай есеп саясатын пайдалана отырып, шоғырландырылған қаржылық есептілігін дайындауы тиіс. Инвестиция нысанын шоғырландыру инвестор инвестиция нысанын бақылауға алған сәттен басталады және инвестор инвестиция нысанын бақылауды тоқтатқан кезден аяқталады.

Бақыландырылған үлестер. Бас компания меншігінің капиталынан басқа жеке капитал құрамындағы қаржылық жағдай туралы шоғырландырылмаған есеп беруіндегі бақыландырылған үлестерді ұсынуы тиіс. Бас компанияға еншілес компания үстінен жүргізетін бақылауды жоғалтуға әкелмейтін еншілес компаниялардағы бас компанияның қатысу үлесіндегі өзгерістер капиталы бар операция ретінде есептеледі.

Бақылауды жоғалту. Егер де бас компания еншілес компанияны бақылауын жоғалтқан жағдайда бас компания:

– қаржылық жағдайы туралы шоғырландырылған есеп беруіндегі бұрынғы еншілес компанияның активтері мен міндеттемелерін тануды тоқтатады;

– ҚЕХС сәйкес анықталған тәртіпте бұрынғы еншілес компанияға немесе оның пайдасына тиіселі, сондай-ақ кез келген бағалар, сондай-ақ инвестиция есебіне бақылаудың шығындану уақыты және ақыры тойтарыс береді, бұрынғы еншілес компанияда қалған кез келген инвестицияның әділ бағасы тануын тоқтатады. Көрсетілген әділ құн ҚЕХС (IFRS) 9 — «Қаржы құралдары» стандартына сәйкес қаржылық активті алғашқы тану кезіндегі әділ құн сияқты немесе қажеттілігіне орай алғашқы тану кезіндегі қауымдасқан кәсіпорындардағы немесе бірлескен кәсіпорындардағы инвестициялардың өзіндік құны сияқты бағаланады;

– бұрынғы бақылау пакетіне жататын бақылауды жоғалтуға байланысты пайда мен шығынды таниды.

Инвестициялық ұйым: шоғырландырудағы ерекшеліктер. Басқа ұйымның бақылауына өткенде инвестициялық кәсіпорын еншілес компанияларын шоғырландырмайды және ҚЕХС (IFRS) 3 — «Бизнес бірлестіктері» стандартын қолданбайды. Оның орнына инвестициялық кәсіпорын еншілес компаниядағы инвестицияларын пайда мен залал арқылы әділ құнда ҚЕХС (IFRS) 9 — «Қаржы құралдары» стандартына сәйкес өлшеуі қажет.

Егер инвестициялық кәсіпорынның инвестициялық қызметпен байланысты қызмет көрсететін еншілес компаниясы болса, осы еншілес компанияны осы ҚЕХС-тың (IFRS) сәйкес шоғырландыру қажет және ҚЕХС (IFRS) 3 — «Бизнес бірлестіктері» талаптарын ұқсас еншілес компанияларға қолдану қажет.

Бас компания өзінің бақылауындағы еншілес инвестициялық компаниялар арқылы басқаратын компаниялардың барлығын шоғырландыру қажет, бас компанияның өзі инвестициялық ұйым болмаса да.

ҚЕХС (IAS) 28 — «Қауымдасқан ұйымдарға және бірлескен кәсіпорындарға салынған инвестициялар» стандарттының мақсаты қауымдасқан ұйымдарға салынған инвестиция есептілігін және қауымдасқан ұйымдар мен бірлескен кәсіпорындарға салынған инвестиция есептілігін даярлағанда үлестік әдісті қолдануға қойылатын талаптарды береді.

Тәжірибеде инвестор инвестицияланушы ұйымның қызметіне оны бір өзі немесе басқа инвесторлармен бірігіп толық бақылай отырып, ықпал ете алатындай немесе инвестордың инвестицияланушы ұйымды бақылау мүмкіндігі болмаса да оның акцияларының пассивті иесі болмайтын жағдайлар туындауы мүмкін. Сонда соңғы жағдайда ұйымға ықпал етуші маңызды әсер туралы айтуға болады. Ықпал ету әдістерінің айырмашылығы инвестордың әсер ету деңгейін бейнелей алатын арнайы есеп әдістерін өңдеу қажеттігіне әкелді.

Үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісі басқа қауымдасқан ұйымның дауыс беруші акцияларының маңызды бөлігін бақылаушы инвесторға өзінің табыстарына қауымдасқан ұйымның қаржылық нәтижелерінің пропорционалды үлесін кіргізу мүмкіндігін береді. Бірақ инвестор өз нәтижелеріне шығыстардың, табыстарды, активтер мен міндеттемелердің әрбір түрінің үлесін есептеп және қосудың орнына жиынтық табыс жөніндегі есепте жеке қатармен инвестицияланушы ұйымның таза табыстары үлесін жай ғана бейнелейді. Инвестордың ұқсас қаржылық жағдайы жөніндегі есеп берінде қауымдасқан ұйымға салынған инвестицияларға қатысты жеке қатар қарастырылған. Сондықтан үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісін кейде «бір қатарға шоғырландыру» деп аталады.

Үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісі – бұл соған сәйкес инвестициялар бастапқыда өзіндік құны бойынша ескеріледі де, ал содан соң инвестициялар объектісінің таза активтеріндегі инвестор үлесі алынғаннан кейін болған өзгерісіне түзетілетін бухгалтерлік есепке алу әдісі. Инвестордың пайдасына немесе шығынына оның инвестициялар объектісінің пайдалары мен шығындарындағы үлесі кіреді.

Үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісі елеулі ықпалы бар, бірақ бақылау жасай алмайтын инвесторлар үшін арналған. Елеулі ықпал — инвестициялар объектісінің қаржылық және операциялық қызметі бойынша шешімдер қабылдауға қатысу мүмкіндігі, бірақ осындай саясатты жеке өзі немесе бірлесіп бақылау емес [7].

Егер инвестор инвестициялар объектісінің дауыс беру құқығы бар акцияларының кемінде 20 %-ына иелік етсе, бұл инвестордың елеулі ықпалы бар екенін білдіреді. Бірақ бұл ықпалдың шекаралары абсолюті ретінде қарастырылмайды. Инвестор 20 % акциясы болмай-ақ елеулі ықпалға ие бола алады. Және де акциялардың ірі пакетіне ие болу инвестордың инвестицияланатын ұйымның қызметіне елеулі ықпалға ие болуы жөнінде куә болмайды.

Елеулі ықпалдың көлемі мен маңыздылығы туралы куә болатын қосымша факторлар:

– инвестициялар объектісінің директорлар кеңесіндегі немесе сондай басқару органындағы өкілдігі;

- операциялық және қаржылық саясатты өңдеу процесіне қатысу;
- инвестор мен инвестициялаушы компания арасындағы ірі операциялар;
- басқару қызметкерлерімен алмасуы;
- маңызды техникалық ақпарат беруі.

Сонымен қатар инвестордың елеулі ықпалының болмауының басқа да белгілері:

– акциялардың басым көбі ұсақ акционерлердің тобына тиесілі, оның қатарына инвестор кірмейді;

- басқару органдарында өз өкілеттілігінің болмауы;
- инвестициялаушы компанияның қызметі жөнінде ақпаратты алу мүмкіндігінің болмауы.

Инвестордың елеулі ықпал ету белгілерінің болуы мен маңыздылығын талдау салмақталған талдау негізінде жүзеге асырылады және көбіне кәсіптік қасиеттеріне байланысты.

Үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісі ерекшеліктері мен оның қолданылуы. Үлестік қатысу бойынша есепке алу әдісіне сәйкес:

- инвестициялар бастапқыда өзіндік құны бойынша ескеріледі;
- олардың баланстық құны сатып алынған күнінен кейін инвестиция объектісіндегі пайда мен залалындағы инвестордың мойындалған үлесіне азаяды немесе артады;

– инвестициялау объектісінен алынған дивидендтер түріндегі табыс инвестицияның баланстық құнын азайтады;

– баланстық құнды түзетулер жиынтық табыс жөніндегі есепке кірмеген инвестициялау объектісінде инвестордың қатысу үлесінің өзгерістерін бейнелеу үшін қажет болуы мүмкін [8].

Осындай өзгерістерге негізгі қорлар мен инвестицияларды қайта бағалау нәтижесінде шетел еншілес ұйымының есептілігін есептілік валютасына қайта есептеу барысында және ұйымдарды біріктіру барысында пайда болатын айырмашылықтарды ескеруші түзетулер нәтижесінде пайда болатындарын жатқызуға болады. Егер инвестордың қауымдасқан ұйымының залалындағы үлесі оның осы ұйымға салған инвестиция үлесінен басым болса, онда ол кейінгі залалдарды мойындауын тоқтатады. Егер кейін қауымдасқан ұйым өзінің шаруашылық қызметі нәтижесінде табыс алса, онда инвестор табыс үлесі мойындалмаған залалдар үлесімен теңелген кезден кейін табыстағы өз үлесін мойындауды қайта жалғастырады.

Шоғырландырылған қаржылық есептілікті құру топқа кіретін компания қызметі үшін жағымды әсер көрсетеді, атап айтқанда, біріккен компанияның жалпылаған есептілігін құру үдерісін бірегейлендіру; есептің және есеп берудің құрудың алдыңғы қатарлы әдістерін тәжірибелік пайдалану мен дамытуды ынталандыру; компанияның қызметінің салыстырмалы талдау жасау мүмкіндігін қамтамасыз етуге; кәсіпорынның бір топ ретіндегі қызметінің қорытындысы және қаржылық жағдайы туралы нақты және шынайлы ақпаратты барлық қызығушылық көрсеткен тұлғаларға ұсыну; үкімет органдары жағынан корпоративті топтардың қызметіне бақылауды қамтамасыз ету.

Шоғырландырылған қаржылық есептілік ерекше ақпараттық өнім ролін атқаруға арналған және де ол келесілерге мүмкіндік береді:

- компанияның ісіне қатысатын жеке және заңды тұлғалардың жеке меншігін және экономикалық қызығушылықтарын қорғауға;
- қосымша капиталдың ағымын алуға;
- бухгалтерлік есеп негізінде басқарушылық шешім қабылдауға.

Әдебиеттер тізімі

- 1 Қаржылық есеп берудің халықаралық стандарттары. [Электрондық ресурс]. — Қолжетімділік тәртібі: www.minfin.kz.
- 2 Алиев М.К. Финансовая отчетность: анализ консолидированной отчетности: учеб. пособие / М.К.Алиев. — Астана: Изд. КазУЭФМТ, 2014. — 342 с.
- 3 Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности. Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности. ЮСАИД, 2001.
- 4 Нурғалиева Р.Н. Аралық қаржылық есеп: оқу-практ. құралы. — 2-б. / Р.Н. Нурғалиева. — Қарағанды, 2014. — 319 б.
- 5 Shakeyev S.S. Financial accounting (advanced): textbook / S.S.Shakeyev, D.I.Syzdykova. — Karaganda: KSU publ., 2017. — 142 p.
- 6 Нурсейтов Э.О. МСФО в Казахстане: принципы перехода и применения: учеб. пособие / Э.О. Нурсейтов, Д.Э.Нурсейтов. — 3-е изд., доп. и перераб. — Алматы: LEM, 2013. — 388 с.
- 7 Каренова Г.С. Бухгалтерский учет: учебник / Г.С.Каренова, Л.А.Попова. — Караганда, 2016. — 309 с.
- 8 Түлешова Г.К. Продвинутый финансовый учет: учеб. пособие / Г.К.Түлешова, Б.Ж.Акимова, С.С.Сапарбаева. — Алматы: Экономика, 2016. — 231 с.

С.С. Шакеев, Д.И. Сыздыкова

Принципы применения международных стандартов финансовой отчетности при составлении консолидированной финансовой отчетности

В статье сделан обзор основных международных стандартов финансовой отчетности, используемых при консолидированной финансовой отчетности корпоративных структур, т.е. рассмотрены особенности, основные цели и требования стандартов. Раскрыта цель одного из основных стандартов консолидированной финансовой отчетности МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса». Целью настоящего стандарта является повышение уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях, которую отчитывающаяся организация представляет в своей финансовой отчетности. Кроме того, проанализированы основные различия и допущения МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», которые действуют с 1 января 2013 г., от МСФО (IAS)

27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», которые действовали до 1 января 2013 г. Показано, что основной целью этого стандарта является определение принципов представления и подготовки консолидированной финансовой отчетности в тех случаях, когда организация контролирует одну или несколько других организаций. Еще один стандарт, который используется при составлении консолидированной финансовой отчетности – это МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия». Рассмотрено, что основная цель этого стандарта — определение правил учета инвестиций в ассоциированные организации и требований по применению метода долевого участия при учете инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность, объединение предприятий, материнская компания, дочерняя компания, ассоциированная компания, контроль, значительное влияние, инвестиция.

S.S. Shakeyev, D.I. Syzdykova

Principles of applying international financial reporting standards in the preparation of consolidated financial statements International financial reporting standards

The article reviews the main international financial reporting standards used in the consolidated financial statements of corporate entities, i.e. features, main goals and requirements of standards. The objective of one of the main standards of the consolidated financial statements of IFRS 3 «Business combinations» is disclosed: the purpose of this standard is to increase the relevance, reliability and comparability of information on business combination and its consequences that the reporting entity presents in its financial statements. In addition, the main differences and assumptions of IFRS 10 «Consolidated Financial Statements», effective from January 1, 2013, from IAS 27 «Consolidated and Separate Financial Statements», which were effective until January 1, 2013, were analyzed. It is considered that the main purpose of this standard is to determine the principles for the presentation and preparation of consolidated financial statements in cases where the entity controls one or more other entities. Another standard that is used in the preparation of consolidated financial statements is IAS 28 «Investments in Associates and Joint Ventures». It is considered that the main purpose of this standard is to determine the rules for accounting for investments in associates and the requirements for applying the equity method when accounting for investments in associates and joint ventures.

Keywords: consolidated financial statements, business combinations, parent company, subsidiary company, associated company, control, significant influence, investment.

References

- 1 Karzhylyk esep berudin khalylkaralyk standartary [International Financial Reporting Standards]. *minfin.kz*. Retrieved from www.minfin.kz [in Kazakh].
- 2 Aliyev, M.K. (2014). *Finansovaia otchetnost: analiz konsolidirovannoi otchetnosti* [Financial Reporting: Analysis of Consolidated Reporting]. Astana: Izdatelstvo KazUEFMT [in Russian].
- 3 Komitet po Mezhdunarodnym standartam finansovoi otchetnosti. Raziasneniia Mezhdunarodnykh Standartov Finansovoi Otchetnosti. IuSAID (2001). [Committee on International Financial Reporting Standards. Explanations of International Financial Reporting Standards. USAID]. [in Russian].
- 4 Nurgalieva, R.N. (2014). *Aralyk karzhylyk esep [Interim financial report]*. 2 part. Karaganda [in Russian].
- 5 Shakeyev, S.S. & Syzdykova, D.I. (2017). *Financial accounting (advanced)*. Karaganda: KSU publ.
- 6 Nurseitov, E.O. & Nurseitov, D.E. (2013). MSFO v Kazakhstane: printsipy perekhoda i primeniia [IFRS in Kazakhstan: the principles of transition and application]. 3d ed. Almaty: LEM [in Russian].
- 7 Karenova, G.S. & Popova, L.A. (2016). *Bukhhalterskii uchet [Accounting]*. Karaganda [in Russian].
- 8 Tuleshova, G.K., Akimova, B.Zh. & Saparbayeva, S.S. (2016). *Prodvinutyi finansovyi uchet [Advanced financial accounting]*. Almaty: Ekonomika [in Russian].