

ҚАРЖЫЛЫҚ ЕСЕПТІЛІКТІ ШОҒЫРЛАНДЫРУ ТИПТЕРІ МЕН ПРОЦЕДУРАЛАРЫ

Мұсабаева Айгерім Саматқызы

musabayeva_as@enu.kz

Л.Н.Гумилев атындағы ЕҰУ Экономика факультетінің 2 курс магистранты, Нұр-Сұлтан,
Қазақстан

Ғылыми жетекшісі – А.Жуматаева

Шоғырландырылған қаржылық есептілікті жасау қажеттілігі, халықаралық стандарттарда көрсетілгендей, сыртқы пайдаланушыларға шоғырландырылған кәсіпорындардың қаржылық жай-күйі мен жұмыс нәтижелері туралы тұтас ақпарат беру мақсаттылығымен түсіндіріледі. Халықаралық тәжірибеге сәйкес бірыңғай шаруашылық білім ретінде қарастырылатын өзара байланысты ұйымдар топтарының есептілігі шоғырландырылған деп аталады.

ҚЕХС (IFRS) 10 қабылданған стандартында бүгінгі күні шоғырландырылған Есептіліктің неғұрлым толық анықтамасы беріледі: шоғырландырылған қаржылық есептілік (consolidated financial statements) - компания тобының қаржылық есептілігі, онда бас компанияның және оның еншілес компанияларының активтері, міндеттемелері, капиталы, кірістері, шығыстары және ақша қаражатының қозғалысы бірыңғай экономикалық бірлік үшін ретінде ұсынылған. Қаржылық есептерді шоғырландыру - бұл бас (холдингтік) кәсіпорынның бірыңғай есептілік пакетінде осы топты ұсыну мақсатында кәсіпорындар тобының қаржылық есептерінің көрсеткіштерін біріктіру және синхрондау процесі. Топ кәсіпорындарды шоғырландыру сәтінде құрылады, әйтпесе, бір кәсіпорын басқа кәсіпорынның капиталындағы үлесті оған қатысты бақылау қатысушысы – бас кәсіпорын ретінде әрекет ету үшін жеткілікті көлемде сатып алады немесе бірнеше кәсіпорын холдингке біріктіріледі. Капиталдағы үлесті сатып алу еншілес кәсіпорын құру, сондай-ақ үшінші тұлғадан акциялардың бақылау пакетін сатып алу жолымен жүзеге асырылуы мүмкін. Ең аз топ екі кәсіпорыннан тұрады. Топты құрайтын кәсіпорындар санын шектейтін жоғарғы шек жоқ.

Егер сатып алушы кәсіпорын басқа кәсіпорынды толық мүліктік кешен ретінде сатып алса, бірақ бұл ретте екіншісін біріншісіңіру жүргізілмесе (яғни сатып алынған кәсіпорын оқшауланған заңды тұлғаның мәртебесін жоғалтпайды), онда мұндай бірлестік сондай-ақ шоғырландыру деп аталады, демек, шоғырландырылған есептілікті жасау міндеттілігіне әкеп соғады. Көп жағдайда кәсіпорындар біріктіруші кәсіпорындардың меншік иелері осы кәсіпорындардың бірыңғай шаруашылық кешені – холдинг, яғни меншік иесі болу мақсатында шоғырландырылады. сондай-ақ, біріктіруші кәсіпорындардың әрқайсысы заңды тұлға мәртебесін жоғалтпай, әрбір қатысушы өзінің ескі акцияларына айырбастай отырып, холдинг кәсіпорнында өз үлесіне барабар жаңа акциялар алады.

Дэвид Миддлтон, Кранфилд менеджмент мектебінің (Ұлыбритания) кітаптар сериясының авторы қаржылық есептілікті шоғырландырудың мынадай типтерін бөліп көрсетеді:

- 1) көлденең - бір саладағы кәсіпорындарды біріктіру;
- 2) тігінен – бір сала кәсіпорындарын біріктіру, бірақ өндірістік циклдің әр түрлі сатыларында жұмыс істейтін;
- 3) конгломерация - әр түрлі саладағы кәсіпорындарды біріктіру.

Үш жағдайдың әрқайсысында шоғырландыру "қыз - ана" қағидаты бойынша да, холдинг құру шартымен де мүмкін болады.

Отандық арнайы әдебиетте авторлардың "топтар типтерін" бөліп көрсетуге талпынысы бар. Мысалы:

- 4) "көлденең топ" деп бас кәсіпорынның әрбір еншілес кәсіпорынның қатысуы олардың акцияларының 50% - дан астамын иеленумен байланысты топ аталады (дауыстар);
- 5) "тік топ" деп бас кәсіпорын өзінің еншілес – тікелей құрылтайшысы арқылы" сырттан тыс " кәсіпорынның капиталын бақылайтын топ аталады.;
- 6) "аралас топ" - бақылаушы және тәуелді кәсіпорындар арасындағы дәйекті-пераллельдік байланыстардың болуы тән топ.

Мұндай "топтарды типтендеру" мүлдем қажетсіз теориялану деп ойлайды. Біріншіден, таза түрдегі тік немесе көлденең топтар өте сирек кездеседі және сондықтан барлық топтар "аралас"деп аталады. Екіншіден, көптеген кәсіпорындардан тұратын кез келген топтың ішінде қандай да бір еншілес (және "есепке алынған") кәсіпорындарды бақылауға қатысты үнемі өзгерістер болуы мүмкін, бұл топтың бір "түрінен" екіншісіне көшуге әкеп соғады. Сонымен қатар, бөгде инвесторлар немесе кредиторлар (бір сөзбен айтқанда, есеп берудің сыртқы пайдаланушылары) үшін заңды да, экономикалық да салдар мұндай ағымдағы айналулар туғызбайды. Және, ең бастысы, осы тұлғалардың ешқайсысы үшін есептің қандай да бір күні ретінде кәсіпорындардың бұл тобы деп аталады: көлденең, тік немесе аралас.Басқа іс-Д. Миддлтон бөлген белгілері бойынша бірлестіктер түрлерінің сипаты мынадай. Оларда біріктіру (шоғырландыру) мақсаты анық көрінеді: өндіріс ауқымынан үнемдеу (көлденең шоғырландыру), өнім сапасын бақылау (тік шоғырландыру), өткізу нарықтарын бірлесіп бақылау (конгломерация) және т.б., мақсаттар тізбесі толық болып табылмайды, бірақ соған қарамастан, шоғырландыру монополизациялаумен шектеспегенін анықтау мүмкіндігі әрқашан бар. Себебі барлық үш жағдайда кәсіпорындарды шоғырландыруға рұқсат беретін мемлекеттік органдар осы актінің монополияға қарсы заңнамаға қаншалықты жауап беретінін тексере алады. Қаржылық есептерді шоғырландыру барысындағы "жай" гудвиллден шоғырландыру кезінде гудвиллдің өзіндік айырмашылығына тоқталайық. Гудвилл бухгалтерлік есеп тіркелімдерінде және есептілікте көрсетілуімен ғана, ал гудвилл шоғырландыру кезінде – шоғырландырылған есепте ғана көрсетіледі. Осыған байланысты гудвиллдің амортизациясы сондай – ақ есепке алу тіркелімдерінде есептеледі және көрсетіледі, ал гудвиллдің амортизациясы шоғырландыру кезінде тек шоғырландырылған есепте ғана, бұл есеп жасалған кезде жылына бір рет есептеледі.

Бірінші және екінші жағдайда гудвиллдің пайда болуы кәсіпорынның сатып алу бағасы (немесе сатып алушыға бақылау құқығын беретін капиталдағы үлес) мен оның активтерінің нарықтық (әділ) құны арасындағы айырманы анықтаумен негізделеді. Бұл айырмашылық белгілі ережеден туындайды: бүтін оның бөліктерінің сомасына тең емес. Сондай-ақ, кәсіпорын құны, әдетте, егер оның барлық активтері жеке сатылса, түсуге болатын сомандан едәуір ерекшеленеді. Мысалға кәсіпорын басқа кәсіпорынның 100% капиталы сатып алынған кезде. Кәсіпорынның сатып алу құны 180,0 млн теңгені құрайды делік. Сатып алу (немесе шоғырландыру) күнгі таза активтердің нарықтық (әділ) құны 135,0 млн теңгеге тең.Сатып алу (немесе шоғырландыру) күнгі таза активтердің баланстық құны 75 млн теңгені құрайды. Демек, айырмашылық: $135,0-75,0 = 60,0$ млн теңге сатып алынған активтердің құнына кіреді. Ал гудвилл: $180,0-135,0 = 45,0$ млн теңге жеке көрсетуге жатады.

Бұл ретте, егер кәсіпорын кәсіпорынды жұтуы туралы сөз болса, гудвилл теңгерімде ғана емес, сондай-ақ есепке алу тіркелімінде де көрсетіледі және оның толық амортизациясына дейін сонда қалады (бұл көп жылдан кейін болады). Ал егер топ құру туралы сөз болса, гудвилл шоғырландырылған баланста ғана көрініс табады және алдыңғы есептен кейінгі кезеңге, сондай-ақ оның толық амортизациясына дейін ауысады. Соңғы мән-жай шоғырландыру кезінде сіңіруге қарағанда бір кәсіпорынның активтерін екіншісіне беру жүргізілмейтіндігімен түсіндіріледі, себебі, тиісінше бас және еншілес болған бұл екі кәсіпорын оқшауланған әрекет ететін шаруашылық бірліктері болып қалады. Америкалық ғалымдар Эндерс, Уатфилд және Мор жеке бухгалтерлік қағидатқа шоғырлануды бөлді. Өйткені қаржылық есептілікті шоғырландыру рәсімі, басқа Американдық ғалымдар Эддон С. Хендриксен мен Михаэл Ф. ван Бреда сияқты, әлі де дәйекті логикалық модельге

дамымаған, сондықтан шоғырландыру бойынша тамаша, біріздендірілген басшылық жоқ.4 және бұл шын мәнінде солай, өйткені бұл процедуралар өте көп байланысты және өзара байланысты емес факторларға байланысты. Атап айтқанда, топ ішінде құжат айналымын ұйымдастыруға байланысты, ол өз кезегінде кәсіпорын қызметінің ерекшелігіне байланысты, демек, жеке белгіленеді.

Алайда, қаржылық есептілікті шоғырландырудың барлық рәсімін шартты түрде екі үлкен кезеңге бөлуге болады: топқа кіретін барлық кәсіпорындардың есептік деректерін біріктіру (жинақтау); ішкі операцияларға жататын шамалардың жиынтық көрсеткіштерінен ерекшелік, атап айтқанда, жатады (бұл рәсімдер кейде элиминация деп аталады): топқа кіретін кәсіпорындар арасындағы инвестициялар; топ кәсіпорындары арасындағы өзара операциялардан түскен кірістер, шығыстар және пайда / шығындар; топ кәсіпорындары арасындағы есеп айырысу операциялары және осындай есеп айырысу сальдосы; өзара кредиттер және қарыздар. Осылайша, мыналар орындалады: капиталды шоғырландыру, топшілік есептер сальдосын шоғырландыру және топшілік операциялардан қаржылық нәтижелерді шоғырландыру. Егер бас кәсіпорын бақылаудағы кәсіпорынның(лердің) барлық қорларын, яғни капиталдағы белгілі бір үлестерді ғана иеленетін Топтың шоғырландырылған есебі туралы сөз болса, онда мұндай жағдайда аталған кезеңдердің бірінші және екінші арасында азшылық үлесін анықтау қажеттілігі туындайды. Еншілес кәсіпорындардың әрқайсысындағы Азшылық үлесі еншілес кәсіпорынның меншікті капиталына (таза пайданы/залалды қоса алғанда) тиісінше бас кәсіпорынға тиесілі емес дауыстар пайызының көбейтіндісі ретінде айқындалады. Шоғырландырылған баланста Азшылық үлесі жеке (жазылған) "Азшылық үлесі", ал қаржылық нәтижелер туралы есепте пайдадағы/залалдағы Азшылық үлесі сол атаумен жолда көрсетіледі. Жиынтық есептілік бас кәсіпорын топтың барлық кәсіпорындары капиталының 100% иеленетін және кезең ішінде ешқандай топшілік айналымдар жүзеге асырылмаған жағдайда шоғырландырылған Есептіліктің жеке жағдайы болып табылады. Бұл жағдайда да бір "бірақ" болса да: мұндай есепте еншілес кәсіпорындардың жарғылық капиталын да, бас кәсіпорынның еншілес кәсіпорындардың инвестицияларын да көрсетпеу керек. Барлық қалған көрсеткіштер қорытылады. Сонымен, еншілес кәсіпорындардың барлық активтері бас кәсіпорынның тиісті активтеріне қосылады, ал еншілес кәсіпорындардың барлық кредиторлық берешегі бас кәсіпорынның тиісті міндеттемелер түрлеріне қосылады.:

- активтер (оның ішінде дебиторлық берешек) және сомасына жалпы баланс сальдосын түзету қажет шоғырландырылған кәсіпорындар арасындағы операциялар салдарынан туындаған міндеттемелер;

- бұл ретте еншілес кәсіпорындарға инвестициялар шығындарының олардың баланстық бағалауынан артуы гудвилл ретінде шоғырландырылған баланста көрсетіледі ("шоғырландыру кезіндегі Гудвилл" деген жазу жолында).

Азшылық үлесі шоғырландырылған баланста көрсетіледі, себебі бұл есепте топқа тиесілі емес, барлық акционерлер салған капитал туралы ақпарат көрсетілуі тиіс. Қаржылық нәтижелер туралы шоғырландырылған есепті дайындау кезінде сондай-ақ шоғырландырылған балансты дайындау кезіндегі сияқты еншілес кәсіпорындар есептерінің тиісті баптарын жолма-жол қосу және осындай қосу нәтижелерін бас кәсіпорын есебінің ұқсас баптарына қосу жолымен жиынтық есеп жасалады/ Бұдан әрі қайта шоттың ықтималдығын болдырмау мақсатында қандай түзету жазбаларын біріктіру журналына енгізу қажет. Мысалы, "сатудан түскен кірістер" шоғырландырылған бабына топқа кірмейтін субъектілермен жасалған мәмілелерден түскен кірістер ғана, ал сатылған тауарлардың (өнімдердің, жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құнына – тарапта сатып алынған тауарлардың, өндірістік қорлардың, жұмыстар мен қызметтердің құны ғана түсуі тиіс. Осылайша, ішкі есеп айырысу тәртібімен алынған/берілген сомалар элиминацияланады.

Топшілік операцияларға жатуы мүмкін: еншілес кәсіпорындарға өнімді (тауарларды, жұмыстарды, қызметтерді) сатудан түскен түсім және керісінше: еншілес кәсіпорындардың

өнімдерін (тауарларды, жұмыстарды, қызметтерді) бас кәсіпорындарға өткізуден түскен түсім, сондай-ақ бір еншілес кәсіпорынның активтерін топтың ішінде екінші еншілес кәсіпорынға өткізу нәтижесінде алынған түсім; еншілес кәсіпорындарға сатылған және керісінше өнімнің (тауарлардың, жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құны; еншілес кәсіпорындар бас кәсіпорындарға сатқан, сондай-ақ еншілес кәсіпорындар бір-біріне сатқан өнімнің (тауарлардың, жұмыстардың, қызметтердің) өзіндік құны; топшілік кредиттер және қарыздар бойынша төленген (есептелген) немесе алынған (алуға есептелген) пайыздар; топшілік операциялар нәтижесінде алынған басқа да кірістер мен түсімдер; топшілік операциялар нәтижесінде алынған басқа да шығыстар мен төлемдер; еншілес кәсіпорындардан алынған (алуға есептелген) дивидендтер; бас кәсіпорынға төленген (төлеуге есептелген) дивидендтер. Таза пайданың Азшылық үлесі жиынтық пайдадан шегеріледі. Төлеуге есептелген пайдаға салынатын шоғырландырылған салықты бас кәсіпорын топтың ішінде қатысушылардың пайдасына тепе-тең бөледі немесе егер бас кәсіпорын бұл салықты өз атынан төлесе, бөлінбейді. Осыған ұқсас түрде ақша қаражатының қозғалысы туралы шоғырландырылған есеп жасалады, дәлірек айтқанда, оның екінші және үшінші бөлігі. Егер ақша қаражатының қозғалысы туралы есептің бірінші бөлігі жанама тәсілмен және алғашқы екі нысанның (баланс пен қаржылық нәтижелер туралы есеп) көрсеткіштерінің базасында жасалса, онда ешқандай түзету жазбаларын шоғырландыру осы бөлікте талап етпейді, барлық көрсеткіштерді жол бойынша енгізу жеткілікті. Алайда, ақша қаражатының қозғалысы туралы есептің екінші және үшінші бөлігі, өйткені олар жасалатын болса да, тікелей тәсілмен инвестициялық (қаржылық) қызметте ішкі айналымдар болған жағдайда көптеген түзетулерді талап етеді. Бірақ барлық түзетулер, сайып келгенде, бір үлгіге: ішкі айналымдардың ақша қаражатының түсімдерінің жалпы сомасынан бөлінуіне және істен шығуына және оларды шоғырландырылған көрсеткіштерден алып тастауға жатады.

Қаржылық нәтижелер туралы есептің кестесінде сондай-ақ Топ кәсіпорындары арасындағы қатынастарда қалыптасқан барлық ықтимал жағдайларды ескермейтін шоғырландырылған түрге келтірудің болжамды схемасы берілген. Мәселен, егер кезең ішінде Топ кәсіпорындарының бірі тауарлар топқа кіретін басқа кәсіпорынға сатылса, ал соңғысы кезең соңына қарай оларды бөгде субъектілерге сата алмаса немесе ішінара сатса, онда бұл жағдайды шоғырландырылған есепте тиісті түрде ескеру керек. Атап айтқанда, осы операцияларда ішкі айналымды құрайтын соманы және сыртқы айналымға келетін соманы, оның барлық көріністерінде: кірістерінде, шығыстарында және табыстарында бөлу қажет. Мұндай жағдайларда мінсіз есепті тек теориялық тұрғыдан жасауға болады, іс жүзінде ең жоғары дәлдікке ұмтылу керек, бұл өз кезегінде, тек қана аналық кәсіпорындарда да, еншілес кәсіпорындарда да есепке алуды мінсіз ұйымдастырғанда және кәсіпорындардың дұрыс жоспарлануы кезінде (әсіресе, "дошкаларда" өздерінің "қыздары" пайда болғанда, яғни бас кәсіпорынға "немерелері" және тізбек бойынша) мүмкін.

Қорыта айтқанда қаржылық есепті шоғырландыруда топтастырылған түрде жалпы топ бойынша істің жай-күйін дәл көрсете алатын есептердің шығуын ой елеусіз күтуге болады. Қаржылық есептерді шоғырландырудың мұндағы басты мақсаты кәсіпорындар тобының қаржылық есептерінің көрсеткіштерін оның қызметінің көрсеткіштерін бірыңғай пакетте ұсыну мақсатында біріктіру және үндестіру болып табылады.

Қолданылған әдебиеттер тізімі

1. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений». М.: «Аудит», ИО «ЮНИТИ», 1997г.
2. Модеров С.В. Консолидация финансовой отчетности: достигнутое и новое // Аудитор. 2012. № 4.
3. Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда. Теория бухгалтерского учета. М.: «Финансы и статистика», 2000г.