

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВПЛИВУ ІНФЛЯЦІЇ: НАПРЯМИ ОРГАНІЗАЦІЇ

Розкрито питання, що підлягають врегулюванню для забезпечення своєчасного та об'єктивного врахування інфляційного впливу в даних бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Дослідження розвитку облікового відображення наслідків впливу інфляції на бухгалтерський облік показали наявність різних підходів і позицій щодо доцільності внесення змін до облікових даних під впливом зміни вартостей, які відбуваються в економіці. Лише протягом ХХ століття неодноразово у світі робилися спроби ввести в облікову практику стандарти, які містили механізми коригування інформації бухгалтерського обліку для приведення їх у відповідність реальній економічній ситуації [6]. Проте саме через питання технічного характеру більшість суб'єктів підприємницької діяльності відмовилися від пропонуваного нововведення. Внаслідок цього оприлюднювана звітність про стан і результати діяльності не гарантувала надійних інвестиційних рішень. Нині, за існування різних видів інфляції та різних умов функціонування компанії, врегулювати порядок організації обліку впливу інфляції. Відповідно, необхідним є визначення механізму застосування методів обліку впливу інфляції за його елементами та закріпленням у нормативних документах.

Мета дослідження визначити напрями організації бухгалтерського обліку для забезпечення оперативного та достовірного відображення в обліку впливу інфляції.

Викладення основного матеріалу дослідження. Інфляція чинить значний вплив на економічні відносини. В умовах зміни цін фінансові звіти підприємств про стан господарських засобів і зобов'язання, капіталу, результати господарської діяльності, використання прибутку, містять достовірну, але не об'єктивну інформацію. Це обумовлено тим, що фінансова звітність суб'єктів господарювання відображає інформацію про різні статті в цінах різних звітних періодів. Природно, зміни цін понижують якісні характеристики звітів і обумовлюють дії з приведення показників до єдиної бази оцінки.

Для прийняття користувачами інформації адекватних реальним економічним процесам рішень необхідно коригувати показники звітів на рівень інфляції. Забезпечення уніфікованих підходів до

формування інформації, що оприлюднюється, повинно здійснюватися в певній послідовності відповідно до діючого законодавства і внутрішніх положень облікової політики.

Питання формування і реалізації облікової політики знайшли відображення в працях багатьох вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Линника, М.С. Пушкарка, В.В. Сопка, В.Г. Швеця, Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, С.Л. Коротаєва, М.И. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвой, В.Ф. Палія, Л.П. Хабаровой, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана. Однак формування елементів облікової політики, їх практична реалізація в питаннях обліку впливу інфляції потребує конкретизації та додаткового обґрунтування.

Уніфікація підходів до складання прогностичних, планових фінансових показників діяльності, передбачених стратегією розвитку. Їх фактичне виконання забезпечується обліковою політикою, розробленою підприємством на основі відповідних положень нормативно-правових актів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За умов існування альтернативи підходів і методів облікового відображення майна суб'єкта господарювання і джерел його формування.

Практика впровадження облікової політики виникла внаслідок необхідності централізованого регулювання порядку формування фінансової звітності таким чином, щоб окремі статті фінансової звітності відповідали вимогам Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Згідно зі ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" обліковою політикою є сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Основні положення, які регулюють формування облікової політики підприємств в Україні, закріплені сукупністю нормативно-правових актів (табл. 1).

Таблиця 1. Нормативне регулювання питань формування облікової політики

<i>Вид нормативно-правового акта</i>	<i>Питання, які регулює нормативно-правовий акт</i>
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"	Правові засади визначення та організації облікової політики на підприємствах
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"	Розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності підприємства
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"	Внесення змін до облікової політики підприємства
Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику"	Відображення в розпорядчому документі (наказі) обраних методів, принципів і процедур; внесення змін до облікової політики; розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності

* Джерело: [1, с. 10]

Застосування облікової політики призводить до відображення одних і тих же фактів господарської діяльності по-різному в обліку різних підприємств, що, відповідно, моделює показники звітності.

Основні методичні елементи облікової політики за допомогою яких формуються показники фінансової звітності наведено в табл. 2.

Зазначені елементи облікової політики мають становити основу розробки та впровадження розпорядчого документу про облікову політику, недотримання яких без достатніх на те підстав, може викривити майновий та фінансовий стан підприємства, результати його діяльності і, за окремих

умов, трактуватися як неправильне ведення бухгалтерського обліку.

Аналіз концепцій до врахування зміни цін та інфляції в міжнародній практиці засвідчує, що вирішення зазначеної проблеми ґрунтується на вирішенні таких принципових питань:

– обрання базової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку для ведення поточного бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

– встановлення способів її коригування з метою забезпечення реальності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Таблиця 2. Методи облікової політики щодо формування окремих елементів фінансової звітності*

Методи 1	Можливі варіанти 2	Підстави 3
Межа суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та наказом керівника	П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" Лист Мінфіну "Про суттєвість в б/о і звітності"
Тривалість операційного циклу	Підприємство встановлює самостійно	П(С)БО 2 "Баланс"
Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> Прямолінійний Виробничий Кумулятивний Зменшення залишкової вартості Прискореного зменшення залишкової вартості Передбачений податковим законодавством 	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
Строк корисного використання ОЗ і нематеріальних активів	Підприємство встановлює самостійно	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
Методи оцінки вибуття запасів	<ul style="list-style-type: none"> Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів Середньозваженої собівартості Метод FIFO Нормативних витрат Ціни продажу 	П(С)БО 9 "Запаси"
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	<ul style="list-style-type: none"> Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості Застосування коефіцієнта сумнівності 	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності	<ul style="list-style-type: none"> Визначення частки сумнівних боргів у чистому доході Класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення Визначення середньої частки списаної протягом періоду дебіторської заборгованості на початок періоду за попередні 3-5 років 	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
Переоцінка необоротних активів	Підприємство встановлює самостійно	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" П(С)БО 9 "Запаси" П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції"
Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних осіб	<ul style="list-style-type: none"> Порівняної неконтрольованої ціни Ціни перепродажу "Витрати плюс" Балансової вартості 	П(С)БО 23 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"
Суттєвий час	Підприємство самостійно обирає час, що перевищує три місяці	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"
Кваліфікаційні активи	Підприємство самостійно визначає з урахуванням суттєвості часу, необхідного для їх створення	П(С)БО 31 "Фінансові витрати"

* Джерело: [4, с. 32]

При зростанні темпів інфляції використання даних бухгалтерського обліку виникають:

- вартість активів суттєво знижується, змінюючи структуру балансу і обумовлюючи зменшення його валюти, коригуючи рівень витрат звичайної діяльності, певним чином викривляючи фінансовий результат;
- показники фінансової звітності і бухгалтерського обліку за різні звітні періоди неспівставні.

Положення облікової політики покликані усунути вказані негативні наслідки впливу інфляції за допомогою відповідних облікових методик.

Сучасна наука і практика виділяє три концепції обліку впливу інфляції (табл. 3).

Таблиця 3. Концепції врахування проблеми інфляції в бухгалтерському обліку

Концепція	Зміст концепції
Переоцінка статей звітності з відновлювальної вартості активів (Нідерланди)	Базується на принципі безперервності діяльності підприємства. Відповідно до цього принципу бізнес розглядається як процес ділової активності. Завершення кожного його циклу повинно закінчитися відтворенням укладеного капіталу, що є необхідною умовою продовження бізнесу. Відновлювальна вартість постає вимірником усіх компонентів бізнесу. За недоцільності продовження діяльності відновлювальна може бути замінена на поточну вартість майбутніх надходжень від активів. До <i>слабких сторін</i> концепції відносять: не враховується вплив інфляції на грошові статті, не вирішується проблема оцінки в умовах необхідності впровадження технічних удосконалень при відновленні активів, не враховується співвідношення цін на окремі активи і загального рівня ринкових цін
Врахування поточної купівельної спроможності грошової одиниці (країни Латинської Америки)	Перерахунок немонетарних статей звітності відповідно до індексу інфляції
Використання поточної вартості, як базової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку (США, Великобританія)	Найточніше враховує інфляцію та зміни цін, оскільки передбачає перерахунок статей балансу за частковими індексами цін, які відображають динаміку вартості конкретних активів

Проте практика ведення обліку засвідчує необхідність організації всіх складових облікової процедури.

Розглядаючи питання обліку впливу інфляції на стан і результати діяльності підприємства, слід визначитися із загальною концепцією такого відображення. Обрані суб'єктом господарювання положення необхідно закріпити в нормативному документі з виділенням особливостей реалізації кожного елементу облікової політики.

Дослідники проблем організації бухгалтерського обліку [2] виділяють наступні елементи облікової політики:

- техніка організації та ведення бухгалтерського обліку;
- організація праці облікових працівників;
- організація внутрішнього господарського контролю;
- методичне забезпечення бухгалтерського обліку.

Процедури організації облікового відображення інфляційного впливу доцільно виконувати в наведеному вище порядку, що забезпечує комплексність і послідовність облікових процедур.

Перш за все на підприємстві слід окреслити об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають у зв'язку з існуванням інфляції. Як правило, внаслідок інфляції відбувається розрив між обліковою та реальною вартістю майна і зобов'язань, а отже, і розміром власного капіталу. Однак не всі об'єкти будуть перераховуватися. Виходячи з вказаного, підлягають визначенню складові активів і пасивів, які вимагають змін в обліковій оцінці при інфляції.

Одночасно необхідно встановити величину вартісної різниці та індексу інфляції, котрі передбачають внесення змін в облікову вартість окремих облікових об'єктів. Аналіз практики ведення бухгалтерського обліку вказує на те, що до таких об'єктів доцільно відносити необоротні активи, матеріальні оборотні активи, заборгованість, яка виникає в попередніх періодах, коли ціни значно відрізнялись від діючих (заборгованість за придбаними активами та послугами, із заробітної плати і т.п.). У процесі розробки даної частини облікової політики формується перелік складових монетарних і немонетарних активів і пасивів.

Вирішуючи питання техніки та організації ведення бухгалтерського обліку слід визначитися з набором первинних документів і облікових реєстрів, в яких будуть відображатися коригування вартостей об'єктів бухгалтерського обліку. І якщо питання реєстрів вирішується за рахунок дотримання положень чинного законодавства (як правило, вплив інфляції змінює величину додаткового капіталу, доходів і витрат. Такі операції фіксуються у розроблених Міністерством фінансів формах журналів і відомостей з обліку господарських операцій), то форма і зміст первинних документів обґрунтовано вимагає значної більшої уваги. Первинні документи повинні містити повний алгоритм розрахунку сум коригування облікової вартості активів і пасивів суб'єкта господарювання від розрахунку коефіцієнтів коригування, визначення сум збільшення чи зменшення вартості активів і зобов'язань до складання кореспонденцій рахунків, які вносять зміни від впливу інфляції до записів бухгалтерського обліку. Форми первинних документів доцільно розробляти з урахуванням потреб і особливостей конкретного підприємства.

У розвиток питань документування операцій інфляційного впливу слід обрати рахунки, на яких буде обліковуватися різниця вартостей. В умовах стрімкого зростання цін доцільно забезпечити збір інформації про величину інфляційного впливу. Для оперативного отримання таких даних необхідно ввести в робочий план рахунків аналітичні рахунки, на яких узагальнювалися б всі наслідки зміни цін. При цьому доцільно запровадити спеціальні шифри, які б відрізняли ці рахунки. Повний перелік таких рахунків надається в додатку до Положення про облікову політику.

Важливим питанням у організації обліку впливу інфляції є питання використання технологій, які б дозволили автоматизувати розрахунки інфляції впливу і їх облікового відображення. В обліковій політиці слід окреслити вид технологій, рівень їх застосування та етапи облікової процедури.

Наступним питанням, що потребує вирішення, є вибір методів обліку інфляції. Важливо встановити спосіб проведення коригування – поточний чи наступний, й внаслідок – суцільний або вибіркового. Відповідно до способу необхідно передбачити як методи обчислення коефіцієнтів змін для усіх об'єктів, так і окремо для кожної складової майна та джерел його утворення. Вказаний підхід повинен бути обґрунтований, оскільки обрана модель обліку впливає

на розмір фінансових результатів суб'єкта господарювання. Визначені підприємством методи оцінки, визнання елементів майна, порядок застосування методів за окремими обліковими об'єктами також передбачаються в Положенні та деталізуються в додатках до нього.

На сучасному етапі в Україні з метою достовірного відображення об'єктів бухгалтерського обліку в умовах інфляційних процесів в більшості випадків застосовується переоцінка, що є одним із облікових методів.

Аналіз праць дослідників із вказаних питань, показує, що серед методів облікового відображення впливу інфляції перевага надається саме переоцінці. Найбільше уваги питанням переоцінки приділяється в науково-практичній літературі. При цьому найбільш болючим питанням є, насамперед, проблема узгодження порядку проведення переоцінки в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО та податкового законодавства.

Згідно із законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" платники податків всіх форм власності мають право здійснювати щорічну індексацію балансової вартості груп основних фондів. Одночасно законом чітко визначені умови індексації основних фондів.

Основною відмінністю переоцінки і індексації є те, що результатом переоцінки необоротних активів може бути як уцінка, так і дооцінка, а індексація передбачає тільки збільшення балансової вартості основних фондів.

Що однією відмінністю є частота проведення переоцінки та індексації. В П(С)БО відсутні обмеження щодо частоти проведення переоцінки. Головне для підприємства – дотримуватися умов проведення переоцінки необоротних активів, а в податковому – індексація здійснюється за результатами року. Відмінність полягає в самому розрахунку даних величин. При переоцінці враховуються такі величини як залишкова та справедлива вартість необоротних активів, а при індексації – річний індекс інфляції.

Ускладнює ситуацію також недосконалість національного законодавства, яке дозволяє існування двох облікових підходів, що слугують інтересам різних груп користувачів. Відповідно до цього результати переоцінки необоротних активів не відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Звичайно, такий стан ускладнює ведення бухгалтерського обліку та призводить до помилок у даних обліку. Тобто при розробці облікової політики в частині відображення впливу інфляції особливу увагу слід приділити переоцінці. Саме цей метод забезпечує зіставність показників фінансової звітності і бухгалтерського обліку за різні звітні періоди.

Обрані підприємством елементи облікової політики з урахуванням вказаних підходів повинні складати основу розробки та впровадження положення про облікову політику, недотримання яких без достатніх на те підстав може суттєво викривити інформацію про майновий стан, результати діяльності і може визнаватися порушенням правил ведення бухгалтерського обліку.

Наступним не менш важливим положенням облікової політики є організація праці облікових працівників в частині їх обов'язків, пов'язаних з інфляцією. Під час розробки облікової політики слід окреслити права та обов'язки бухгалтера, що здійснює розрахунок коефіцієнтів коригування показників активів і пасивів з вказанням періоду проведення таких операцій.

В доповнення до положення про облікову політику доцільно розробити посадову інструкцію бухгалтера, відповідального за відображення в обліку впливу інфляції або ж виділити окремим розділом питання, пов'язані з інфляцією. При цьому важливо з'ясувати джерела інформації для отримання коефіцієнтів коригування чи розробити порядок їх розрахунку. Крім того, на відповідного працівника бухгалтерії необхідно покласти обов'язки контролю своєчасного та достовірного облікового відображення впливу зміни цін на різних ділянках обліку.

Заключною частиною положення про облікову політику повинне стати розкриття процедур реалізації внутрішнього контролю правильності відображення зміни цін. В даному розділі Положення розглядаються об'єкти контролю, суб'єкти його проведення, періодичність здійснення контрольних дій.

Побудова організації обліку впливу інфляції у вказаному порядку забезпечує системність облікових процедур та відповідність сформованих облікових даних принципам і вимогам до бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Своєчасне та достовірне відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та приведення його інформації у відповідність до актуальної економічної ситуації визначається правильною організацією такого процесу. Облік впливу інфляції потребує врегулювання ряду елементів облікової процедури. Розкриття та нормативного закріплення вимагають перелік об'єктів бухгалтерського обліку, вартість яких слід коригувати за певного рівня інфляції, форми первинних документів, у та яких відображаються розрахунки сум впливу інфляції, порядок формування та передачі вказаних документів, повноваження та відповідальність працівників-виконавців, методи та способи внесення змін до облікових даних за існування інфляції, порядок здійснення внутрішнього контролю.

Список використаної літератури:

1. Андрющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики малих підприємств / Г. Андрющенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 10-14.
2. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади : дис. на здобуття канд. екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович; Житомирський державний технологічний університет. – Ж. : 2006. – 189 с.
3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=77%2F97-%E2%F0>.
4. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24-34.
5. Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12. 2005 р. № 31-34000-10-5/27793.
6. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – [пер. с англ]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=835-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 [Електронний ресурс] / <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1953-15>.

ОСТАП'ЮК Наталія Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету