

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВПЛИВУ ІНФЛЯЦІЇ У ВАРТОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Розглянуто порядок відображення впливу інфляції в обліковій вартості необоротних активів підприємств, встановлено основні проблеми у формуванні єдиної інформації для визначення фінансового результату відповідно до вимог П(С)БО та оподаткування, запропоновано процедури оперативної підготовки інформації про величину інфляційного впливу

Постановка проблеми. Проблема впливу інфляції на стан і рівень розвитку господарської діяльності не втрачає актуальності протягом тривалого часу. Інфляційні процеси впливають на господарську діяльність підприємств, визначаючи величину майна та характер їх вартісних змін. Як правило, динаміка цін в економіці призводить до знецінення вартості майна через зміну купівельної спроможності грошової одиниці, в якій виражені господарські операції, здійснені в попередні періоди й результат яких наведено у фінансовій звітності за звітний період. За таких обставин елементи балансу втрачають свою вартість з різною швидкістю. Так, готівка та дебіторська заборгованість у зв'язку з інфляцією швидко втрачають свою вартість і призводять до збитків підприємства на суму зниження купівельної спроможності грошей. І навпаки, підприємства, які збільшують свою кредиторську заборгованість та інші зобов'язання (з оплати праці, за розрахунками з бюджетом, платежами соцстраху й іншим кредиторам) отримують від цього вигоду, тому що можуть розплатитися за своїми зобов'язаннями грошима за нижчою купівельною спроможністю.

Мета дослідження виявити способи врахування у вартості активів, відображеній в бухгалтерському обліку, змін що відбуваються під впливом змін купівельної спроможності грошової одиниці.

Викладення основного матеріалу. Врахування впливу інфляції на показники бухгалтерського обліку обумовлює необхідність здійснення різноманітних коригувань облікових регістрів та (або) показників фінансової звітності. Такі процедури виконуються у порядку, визначеному нормативними документами з бухгалтерського обліку. Деякі автори визначають інфляцію у бухгалтерському обліку як податок. Наприклад, Л.В. Донцова стверджує, що "інфляція діє як "податок" на залишки грошових коштів. Вона є руйнівним "податком", оскільки призводить до втрат від знецінення купівельної спроможності грошових коштів, зменшення прибутку на власний капітал та значні зміни вартості (у грошовому вираженні) інших активів, а також невизначеність та ризики" [1, с. 30].

Питання облікового відображення наслідків інфляції знайшли відображення в працях багатьох вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, М.С. Пушкара, В.В. Сопка, Р.Г. Каспіної, Р.М. Коршикової, А.С. Логінов, М.Р. Лучко, М.И. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Николаєвой, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана. Разом з тим, єдиний підхід у відображенні впливу інфляційних процесів нині відсутній.

Узагальнення існуючих способів вирішення вказаного питання дозволяє визнати, що принциповість вирішення питання врахування в бухгалтерських оцінках наслідків зміни вартості грошової одиниці пов'язана з тим, що це здійснює суттєвий вплив на фінансовий результат підприємства. В цьому головним є визначення єдиних підходів до оцінок та її коригування. В комплексі такі заходи сприятимуть корисності бухгалтерської інформації та її відповідності якісним характеристикам. Унаслідок цього бухгалтерський облік може стати надійним обґрунтуванням управлінських рішень з переважним значенням порівняно з зовнішніми джерелами інформації. Задоволення вимог до якості облікової інформації з урахуванням макроекономічних процесів нині досягається різними методами. Нині існує значна кількість підходів до врахування впливу інфляції шляхом здійснення різноманітних коригувань, які відрізняються періодичністю, обсягом охоплення об'єктів, способами перерахунку. За

тривалий період дослідження можливостей коригування бухгалтерського обліку для відображення впливу інфляції пропонує широкий набір інструментів перерахунку облікових показників. Способи та методи актуалізації даних бухгалтерського обліку залежать від видів майна та зобов'язань, а також їх характеристик. Нині вони потребують систематизації у розрізі об'єктів бухгалтерського обліку.

З моменту виникнення бухгалтерського обліку основним видом оцінки, хоча і не єдиним, була оцінка на основі історичної вартості. Те, що ця оцінка була не єдиною, як зазначає проф. Я.В. Соколов [6, с. 69], можна відслідкувати як в трактаті Л. Пачолі (1494), який разом з історичною оцінкою пропонував розкривати ціни, які збільшували прибуток, так і в праці А. Ді Піетро (1585), який використовував ринкову оцінку за продажними цінами.

Так, Луї Мезієр (1857 р.) пропонував вести облік матеріалів по фактичним купівельним цінам, але залишки матеріалів – за ринковими продажними цінами [6, с. 100]. У 1860 р. А. Гільбо висунув вимогу перманентного інвентарю, однією із ідей якого була постійна історична оцінка об'єктів обліку [6, с. 150]. Курсель-Сенель Ж.Г. (1860 р.) всі матеріальні цінності пропонував оцінювати при надходженні за купівельною, тобто історичною вартістю, а при виході – за поточною ринковою вартістю [6, с. 154].

Безумовно, формування бухгалтерської інформації на основі документально підтверджених оцінок, сформованих на основі принципу історичної вартості забезпечує достовірність даних. Одночасно за наявності інфляції її рівень слід враховувати й проводити відповідні коригування сформованих в обліку вартостей. Результати досліджень даної проблеми за тривалий період пропонують широкий набір інструментів перерахунку облікових показників. Однак в практиці ведення бухгалтерського обліку інтерес до питання врахування інфляційного впливу не зникає. При цьому основним завданням на нинішньому етапі розвитку економіки, виходячи з підготовки користувачів інформації та комп'ютерного забезпечення бухгалтерського обліку, є обґрунтування таких способів і методів коригування облікових даних, які дозволили б готувати якісну інформацію про стан і результати господарювання в умовах динаміки цін в економіці.

Чинним законодавством України виділено ряд випадків переоцінки майна підприємства. Вони здебільшого пов'язані зі змінами у власності чи виявленням невідповідностей між обліковими даними та фактичною наявністю активів і величиною зобов'язань.

У сучасній практиці України найбільш поширеним є здійснення переоцінки. Порядок перерахунків історичних оцінок бухгалтерського обліку регулюється рядом законодавчих документів різного спрямування. Даний метод коригування вартості застосовується і до активів підприємства, і до його зобов'язання. Переоцінка вартості може проводитися за різних причин: втрата користності активів або збільшення їх вартості в результаті різких коливань справедливої вартості таких активів на ринку, що передбачає приведення вартості активів до справедливої. При цьому загальна послідовність виконання процедур актуалізації даних бухгалтерського обліку єдина.

Першим кроком є визначення груп активів і зобов'язань, оцінка яких підлягає коригуванню на рівень інфляції. Таким чином формується перелік об'єктів бухгалтерського обліку, які підлягають переоцінці. Перегляд вартості різних груп об'єктів бухгалтерського обліку нині визначається механізмами, затвердженими

законодавчими документами. МСФЗ (IAS/IFRS) пропонують ряд інструментів перерахунку у вигляді різних видів оцінок. У вітчизняній та міжнародній практиці розрізняють дві групи активів та зобов'язань, які пов'язані з їх вираженням у грошових одиницях: монетарні та немонетарні. Визначення складу монетарних та немонетарних статей надається у П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [5], відповідно до якого:

– монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів;

– немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Серед немонетарних статей слід виділити кілька груп активів, які мають різні характеристики, принципи формування оцінки. Особлива група – необоротні активи. Вони займають значну питому вагу у вартості майна кожного підприємства. В умовах інфляційної економіки України, відбувається постійна зміна вартості, яка має пряий вплив на необоротні активи. Тобто, вартість активів може коліватися, як до збільшення, так і до зменшення.

Нині законодавство з бухгалтерського обліку в частині обліку операцій з основними засобами можна визначити як гармонізоване: починаючи з 2011 р. норми податкового законодавства та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України повністю узгоджені. Тобто формування первісної вартості, поліпшення (ремонтів), перегляду оцінки, вибуття є однаковими, що дозволяє розглядати переоцінку основних засобів як єдину процедуру для бухгалтерського обліку та податкових розрахунків.

Одночасно на сьогоднішній день за існування значних відхилень історичної облікової вартості, сформованої у попередніх періодах, від тієї, що існує на ринку, передбачене здійснення переоцінки. Проте вимоги до такого перегляду оцінок досить розпливчаті та й механізм визначення актуальних оцінок також багатоваріантний. Справедлива вартість може визначатися різними методами.

Одним із поширених підходів є встановлення цієї вартості особою або особами, які мають підтверджуючий сертифікат, що надає право проводити оцінку майна. Але кожен експерт надає підприємству свою суб'єктивну думку. Отже, справедлива вартість може бути визначена не досить правильно. За кордоном дане питання вирішується на багато легше, оскільки справедлива вартість зазначається на фондовій біржі, тому кожне підприємство може бути впевнене у вартості об'єкта, оскільки даною інформацією користуються усі підприємства.

При цьому орієнтиром для будь-яких змін вартості основних засобів виступають умови Податкового кодексу. У п. 146.21 ст. 146 зазначається [4], що підприємства мають право щорічно індексувати вартість основних засобів, якщо коефіцієнт індексації перевищує одиницю, тобто якщо рівень інфляції в країні перевищує 110 % в рік.

Проблема полягає у відсутності обов'язку переглядати вартість основних засобів. Тобто є альтернатива не здійснювати коригування вартості, що може обумовлювати неоднорідні значення показників, а також невідображення суттєвих відхилень, які виникають у зв'язку з існуванням інфляції, хоча її значення і не досягає встановленого законодавством. Таким чином, при коливанні індексу інфляції протягом декількох років на рівні 108-109 %, основні засоби знецінюватимуться, а переоцінка не проводитиметься.

Порядок переоцінки основних засобів регулюється п. 7 "Переоцінка та зменшення корисності основних засобів" Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [3]. Вимоги даного документу відрізняються від вимог Податкового кодексу України.

Даним документом передбачається, що підприємство повинно переоцінювати свої основні засоби, коли їх залишкова вартість суттєво відрізняється від залишкової, також зазначається, що при переоцінці одного об'єкту основних засобів, необхідно переоцінити й всі інші, які

відносяться до даної групи. Оцінка основних засобів має здійснюватися за первісною вартістю. Для врахування впливу інфляції слід загальну суму наявних основних засобів за первісною вартістю збільшити так, щоб початкова оцінка разом з нарахованою була завжди у стільки разів більша, ніж початкова, у скільки разів зменшилася купівельна спроможність грошей. Нечіткість умов також може призводити до не перегляду вартості основних засобів або ж значне зростання вартості основних засобів.

Слід зазначити, що у п. 7 Закону України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" зазначається, що "Проведення оцінки майна є обов'язковим у випадках: ... переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку" [2]. Тобто повністю приймаються процедури, передбачені для бухгалтерського обліку, однак, в нормативному документі слід уточнити умови коригування основних фондів підприємства. Це пов'язано з тим, що з введенням в дію Податкового кодексу України поняття "основні фонди", що існувало в Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств", скасовано і замінено на "основні засоби". Це одним недоліком є те, що на підприємстві можуть бути як нові, так і старі основні засоби однієї групи (які вже планується списати), а при проведенні дооцінки нових основних засобів згідно із законодавством потрібно дооцінити усі основні засоби, в тому числі й ті, які вже планувалося списати. Тобто на підприємствах може відбуватися старіння обладнання.

Відсутність єдиних вимог щодо переоцінки вимагає ретельного розгляду механізму та наслідків переоцінки. Тим більше, неврахування змін в обліковій оцінці зростання вартостей, що відбулися при рівні індексу менше одиниці може бути сукупно значним – залежно від вартості основних засобів підприємства. Це необхідно для того, щоб у фінансовій звітності містилися точні бухгалтерські оцінки майна та зобов'язань підприємства, для подальшого використання цих даних при прийнятті управлінських рішень.

Варто відзначити існування двох видів переоцінки: статична; динамічна.

Статична переоцінка робиться на момент складання фінансової звітності перерахунком всіх її статей, за винятком дебіторської та кредиторської заборгованостей, переоцінка яких може виконуватися тільки в тому випадку, якщо в основі відповідного договору було передбачено використання стабільної валюти як цінового орієнтиру. При перерахунку використовується курс валюти на дату складання звітності.

Динамічна переоцінка передбачає виконання зазначеної процедури щодня. Безумовно, така методика дуже трудомістка і реально можлива лише в умовах повної комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Цей підхід можна використовувати, якщо купівельна здатність базової валюти точно відповідають купівельній спроможності плаваючої валюти, тобто, існує паритет купівельної спроможності цих валют.

У практиці ведення бухгалтерського обліку такий підхід менш поширений, в тому числі через певне регулювання валютних курсів з боку держави, протекціоністської політики щодо вітчизняних товарів і т.д. Саме тому набагато більшого поширення в бухгалтерській науці та практиці отримав підхід до переоцінки фінансової звітності на основі індексів цін на товарну масу.

При розрахунку відхилень балансової від ринкової вартості вони підлягають окремому відображенню на окремих аналітичних рахунках – "Додатковий капітал (результат впливу інфляції)", "Доходи від впливу інфляції", "Витрати у зв'язку з інфляцією" тощо. Впровадження вказаних рахунків є доцільним з метою отримання інформації про зміни оцінок в результаті інфляційного впливу.

Методика облікового відображення впливу інфляції на вартість основних засобів з використанням виділених аналітичних рахунків дозволяє виокремити інфляційну складову зростання або зменшення вартості активів серед усіх інших факторів впливу. Це значним чином підвищує інформативність та оперативність підготовки даних бухгалтерського обліку в частині ідентифікації інфляційного впливу.

Ще однією проблемою є відмінність у підходах П(С)БО та ПКУ щодо актуалізації оцінки основних засобів. Так, переоцінка (за П(С)БО) та індексація (за ПКУ), які в кінцевому результаті можуть проявлятися у тимчасових різницях між розрахунками для сплати податку на прибуток та фінансовим обліком (Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено можливість вибору критеріїв проведення переоцінки, у Податковому кодексі визначено лише право підприємств на здійснення індексації основних засобів) (табл. 1).

Таблиця 1. Особливості переоцінки за різними обліковими підходами

Бухгалтерський облік відповідно до облікової політики підприємства та чинних облікових нормативно-правових документів	Бухгалтерський облік відповідно до податкового законодавства
Переоцінка	Індексація
ПВ+(-)переоц.=БВ	ПВ+(-)індексац.=БВ
Визначення величини прибутку	
Приб.=Д-В(аморт.)	Приб. до опод. = ВД-ВВ-Ам

З метою вироблення єдиної бази інформаційного забезпечення управлінських рішень на основі єдиних правил підготовки інформації в бухгалтерському обліку, тим більше з впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS/IFRS) МСФЗ, доцільним є прийняття індексації, передбаченої положеннями ПКУ, як основи переоцінки та врахування інфляційного впливу на засоби підприємства. Вказані напрями коригування облікової вартості необоротних активів доцільно закріпити у внутрішньому розпорядчому документі. Вони повинні містити наступні положення:

1) порядок формування первісної вартості складових необоротних активів;

2) обрана модель оцінки;

3) умови та граничні вартості перегляду первісної (історичної) вартості. Способи визначення справедливої вартості необоротних активів;

4) обраний підхід відображення в бухгалтерського обліку обчислених відхилень: у складі доходів, витрат, додаткового капіталу, вартості окремих об'єктів бухгалтерського обліку.

Усі розрахунки необхідно підтверджувати в первинних документах, які розробляються відповідно до потреб конкретного підприємства, а також окремо призначених облікових реєстрах.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, інфляція, спричиняючи зміни вартості складових майна підприємства та величини зобов'язань, у підсумку визначає показник фінансових результатів. Відповідно, визначення способів і методів врахування інфляції повинно здійснюватися виходячи з самих властивостей активу, який підлягає переоцінці. В існуючих

умовах основною є оперативна підготовка достовірної та об'єктивної інформації про умови та результати господарювання. Вирішуючи відобразити вплив інфляції на підприємстві, слід системно визначити підходи щодо частоти внесення відповідних змін до облікових показників, методів і порядку перерахунку, документального підтвердження виконаних дій. Актуальною слід визнати побудову єдиної системи підготовки облікової інформації, що гармонізуватиме вимоги національних, міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності) та положення податкового законодавства, насамперед в частині формування показників у актуальних на ринку оцінках.

Список використаної літератури:

1. *Донцова Л.В.* Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – [4-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2001. – 304 с. – С. 30. 2. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.2001 № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>. 3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затвержені Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>. 4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=18&nreg=2755-17>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 “Вплив змін валютних курсів”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuhpsbu21/>. 6. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – С. 100.

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

Наукові інтереси:

- проблеми відображення в бухгалтерському обліку впливу інфляційних процесів;
- облікове забезпечення податкових розрахунків та формування бухгалтерської звітності підприємств.

Стаття до редакції надійшла 12.03.12 р.