

ІНФЛЯЦІЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

*Розглянуто сутність та види методів врахування впливу інфляції
на бухгалтерський облік, їх переваги та недоліки*

Незважаючи на досить детальний та змістовний розгляд питань обліку впливу інфляції і глибокий аналіз проблем, властивих бухгалтерському обліку в умовах інфляції, в зарубіжній та вітчизняній економічній літературі питанням класифікації підходів та методів обліку в умовах інфляції не приділено належної уваги. Не дивлячись на значну кількість наукових розробок в цій сфері, потребує уваги питання розробки найбільш оптимального методу врахування впливу цінових змін на показники фінансової звітності.

Дослідженням даної проблеми займалися такі зарубіжні та вітчизняні науковці як, М.Р. Метьюс, Мх.Б. Перера, В.М. Євсєєв, О.В. Єфімова, Р.Г. Каспіна, В.В. Ковальов, Р.С. Коршиков, М.Р. Лучко, Г.Н. Соколова, І. Ярошук. Разом з тим, одноставної думки науковців щодо пріоритетності вибору того чи іншого методу не існує.

Результати проведеного наукового дослідження показують, що існує ряд методів обліку впливу інфляції. При цьому чіткість у відповідній термінології відсутня, адже одночасно науковці визначають методи як підходи та системи. Необхідно зазначити, що різні за назвами методи обліку інфляції мають однаковий зміст, це пояснюється неточностями у перекладі з однієї мови на іншу, адже вітчизняні методи були запроваджені на основі зарубіжного досвіду, таким чином, метод загальної купівельної спроможності або метод коригування у зв'язку зі зміною купівельної спроможності грошей, метод обліку поточної вартості, за іншою назвою, метод обліку за поточними витратами.

Так, О.В. Єфімова виділяє виробничий та комплексний підходи, в комплексному підході розглядає метод загальної купівельної спроможності та метод поточної (відновлювальної) вартості [2]; І. Ярошук визначає два підходи до обліку впливу змін цін: а) оцінка об'єктів бухгалтерського обліку в поточну вартість; б) метод коригувань облікових даних на основі зміни загальної купівельної спроможності грошової одиниці [9]. У свою чергу, М. Шеремета розглядає дві методики: 1) методика оцінки об'єктів обліку у грошових одиницях купівельної спроможності; 2) методика переоцінки об'єктів бухгалтерського обліку у поточну вартість [8]. Міддлтон Д. визначає дві системи ведення обліку в умовах інфляції: облік при постійній купівельній спроможності (або облік в постійних цінах) і облік в поточних цінах [7].

У вітчизняній економічній літературі існує лише одна класифікація методів обліку впливу інфляції. Ковальов В.В. систематизував всі підходи у вигляді дерева можливих варіантів організації обліку в умовах інфляції [3]. Спочатку він пропонує вирішити, чи потрібна переоцінка об'єктів, що враховуються, потім, у разі позитивної відповіді, можливий вибір між переоцінкою по коливаннях рівнів товарних цін або по коливаннях курсів валют. Якщо бухгалтер вибере переоцінку по коливаннях рівнів товарних цін, то він може вибирати спосіб переоцінки: по загальному рівню цін, по кожному товару окремо або якусь їх комбінацію.

Досліджуючи питання методів обліку впливу інфляції, визначено існування двох груп методів обліку інфляції. Перша група включає методи постійного застосування, які передбачають врахування впливу інфляції безпосередньо під час процесу обліку. До даної групи належать такі методи:

- а) ведення паралельного обліку в іншій стабільній валюті;
- б) ведення обліку в умовній грошовій одиниці;
- в) ведення обліку з використанням прогнозних індексів інфляції (використання попередніх значень обумовлено тим, що часто в офіційних джерелах індекси інфляції друкуються із запізненням, тобто у березні друкуються індекси інфляції за лютий).

До другої групи належать методи наступного застосування, які полягають у коригуванні показників фінансової звітності. Вони включають:

- а) метод вибіркового коригування – полягає в коригуванні на вплив інфляції не всіх статей, а окремих. Вибір статей здійснюється на основі принципу суттєвості. Наприклад, за методом використання інфляційного резерву, підприємства коригують лише величину основних засобів і накопичену суму амортизаційних відрахувань, інші статті не коригуються;

- б) метод суцільних коригувань полягає в тому, що коригуються всі показники фінансової звітності [7]

Отже, маємо три методи обліку, хоча за змістом вони є не більше, ніж способами: тобто яким чином слід застосовувати той чи інший метод коригування облікових даних. Щодо методів, то існують різні трактування і класифікації. Найбільш укрупнена систематизація представлена Єфімовою О.В.

Єфімова О.В. зазначає, що можливі два основні підходи, які принципово відрізняються один від одного: виробничий та комплексний [2].

Виробничий підхід являє собою коригування окремих елементів звітності. Даний підхід використовується, наприклад, при переоцінці активів, при застосуванні методу ЛІФО при обліку запасів, застосування методів прискореної амортизації в необоротних активах.

Однак, як зазначає О.В. Єфімова, не один із названих методів не враховує зниження купівельної спроможності грошових коштів [2].

Комплексний підхід базується на коригуванні всіх статей фінансової звітності, які підлягають впливу інфляції. Цей підхід, передбачає використання наступних методів:

- а) метод загальної купівельної спроможності;
- б) метод поточної (відновлювальної) вартості.

Застосування на практиці методу обліку поточної вартості є значно складнішим, ніж створення системи коригування згідно з методом обліку загальної купівельної спроможності. Це видно з того, що внаслідок зміни поточної вартості немонетарного активу підприємство отримує прибуток (збиток) від володіння такими активами. Прибуток (збиток) може перейти на реалізований фінансовий результат, якщо активи були реалізовані протягом звітного періоду. Коли немонетарні активи продовжують обліковуватися на балансі підприємства, тоді як їх поточна вартість змінилася, прибуток (збиток) від володіння активами вважатиметься нереалізованим. Саме найскладнішим етапом впровадження даного методу є визначення реалізованих та нереалізованих прибутків (збитків), які за своєю сутністю є запорукою збереження капіталу підприємства [4].

Найчастіше науковці виділяють такі: коригування на зміну загального рівня цін, метод коригувань за поточною вартістю, метод коригувань за поточною вартістю – постійної купівельної спроможності. В їх трактуванні відображається сам зміст методу: в якій послідовності та з використанням яких прийомів і методів слід перераховувати показники фінансової звітності.

Наведені методи є найбільш поширеними методами обліку інфляції, саме тому необхідно визначити їх позитивні та негативні характеристики (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика окремих методів обліку інфляції*

Назва методу	Поправки на зміну загального рівня цін	Метод коригувань за поточною вартістю	Метод коригувань за поточною вартістю
1	2	3	4
Сутність методу	приведенні вартості всіх показників звітності до єдиної бази вимірювання купівельної спроможності грошової одиниці станом на дату балансу. Тобто підприємство переоцінює статті звітів, використовуючи грошову одиницю з однаковою купівельною спроможністю. Метою здійснення подібних перерахунків є відокремлення реальної та інфляційної складових в оцінках показників	передбачає, що дохід підприємства є сумою ресурсів, є сумою ресурсів, яку можна розподілити протягом цього періоду без врахування податків. Згідно з цим методом слід коригувати початкову чисту вартість активів за спеціальними індексами цін, щоб відобразити зміни, зумовлені інфляцією	ґрунтується на концепції приросту доходів, тобто збільшення поточної вартості активів вважають приростом лише в тій частині, в якій він перевищує загальні темпи інфляції. Згідно з даним методом, суми, відображені за поточною вартістю, також перераховуються в еквівалентні купівельні спроможності на кінець облікового періоду
Позитивні сторони методу	дає змогу обліковувати активи та пасиви підприємства в однорідних грошових одиницях, що в свою чергу створює об'єктивну методологію перерахунку вартостей, яка може застосовуватись на загальнодержавному рівні. Дає можливість точно встановити прибутки та збитки, що зумовлені інфляційними явищами	дає об'єктивну інформацію про стан господарських засобів під впливом інфляційних зрушень в економіці	з погляду інформаційної функції бухгалтерського обліку, втілює найкращі риси методів, що розглянуті вище. Він передбачає поточні підрахунки і ґрунтується на принципі відтворення матеріальних запасів і відповідно відтворення оборотних засобів в початковому їх складі, але з переоцінкою на дату складання балансу за цінами, наближеними до ринкових
Негативні сторони методу	негативна сторона – загальний характер. У багатьох випадках облік прибутку внаслідок зміни купівельної спроможності позикових зобов'язань, що обліковуються в балансі на час інфляції, може бути недостовірним. Підприємства з великою часткою позикового капіталу можуть отримати великі інфляційні прибутки і при цьому бути на межі банкрутства. Крім того, існують певні сумніви щодо правильності визначення загального рівня цін	Коригування передбачає зміну одиниці виміру і, отже, порушує систему оцінки за поточною вартістю. Без врахування зміни купівельної спроможності грошей коригування за поточною вартістю не тільки різко звучує можливість інтерпретації порівняння даних за різні періоди, а й не враховує прибутки і збитки, зумовлені зміною купівельної спроможності наявних коштів	для нього характерні елементи суб'єктивності. Коригування передбачає зміну одиниці виміру і, отже, порушує систему оцінки за поточною вартістю. Без врахування зміни купівельної спроможності грошей коригування за поточною вартістю не тільки різко звучує можливість інтерпретації порівняння даних за різні періоди, а й не враховує прибутки і збитки, зумовлені зміною купівельної спроможності наявних коштів

* Джерело: систематизовано на основі наявних розробок

В результаті проведеного аналізу позитивних та негативних сторін методів обліку інфляції, що зображені в табл. 1, можна зробити висновок, що використовуються різноманітні підходи щодо відображення впливу інфляції в бухгалтерському обліку, однак єдиного методу не вироблено, що обумовлюється необхідністю врахування усіх умов і обставин, властивих конкретному суб'єкту господарювання. Дані методи мають свої як позитивні характеристики, так і негативні, що говорить про відсутність ідеальних розробок у цій сфері.

Так, досліджуючи дане питання науковець М.Р. Лучко вважає, що використання методу коригування на зміну загального рівня цін в гіперінфльованих економіках є виправданим та доцільним [6]. Погоджуючись з даним твердженням, слід визнати, що на практиці не потрібно обмежуватися якимось одним методом, ігноруючи всі інші.

В умовах інфляції при визначенні прибутку необхідно використовувати концепцію підтримки капіталу. Вибір фінансового або фізичного капіталу визначається цілями користувачів облікової інформації. Кожен варіант має свої переваги і недоліки. Так, метод загальної купівельної спроможності заснований на вимозі оцінки збереження фінансового капіталу; метод відновлювальної вартості – на вимозі збереження фізичного капіталу. Враховуючи, що і той, і інший метод має свої переваги і недоліки, іноді застосовується комбінований метод, що поєднує підходи, що застосовуються в обох методах.

Використання того чи іншого методу обліку інфляції має одну мету – забезпечення реальності та об'єктивності даних бухгалтерського обліку, але застосування будь-якого із методів має різний вплив на результат господарської діяльності. А тому, визначимо як впливає використання того чи іншого методу на фінансовий результат підприємства (рис. 1).



Рис. 1. Вплив методів обліку інфляції на фінансовий результат*

* Джерело: систематизовано на основі наявних розробок

На основі дослідження сутності методів врахування впливу інфляції на бухгалтерський облік, розглянувши їх переваги та недоліки і вивчивши особливості ведення бухгалтерського обліку в Україні, доцільно використовувати змішану методика обліку впливу інфляції, що поєднує основні положення методу обліку в грошових одиницях постійної купівельної спроможності та методу обліку за поточною вартістю, це дозволяє точніше виміряти і оцінити вплив інфляції на дані бухгалтерського обліку. Вибір конкретного методу повинен визначатися керівництвом підприємства з урахуванням напрямів розвитку підприємства, потреб управлінського персоналу та власників, законодавчих підстав ведення бухгалтерського та підготовки фінансової звітності.

У цілому, розгляд методів обліку врахування інфляційного впливу дозволяє визначити існування сукупності методів, які можуть бути обрані суб'єктами господарювання. Одночасно потребує уточнення термінологічний апарат у даній сфері, а також побудова методики врахування впливу інфляції на облікові дані.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Евсеев В.М.* Влияние инфляции на финансовую отчетность компании / В.М. Евсеев, В.М. Ганина // Аудитор. – № 7. – 2003 р. – С. 44-48.34. Ефимова О.В. Методика расчета инфляции при анализе бухгалтерской отчетности / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 10. – С. 45 – 49.
2. *Ефимова О.В.* Методика расчета инфляции при анализе бухгалтерской отчетности / О.В. Ефимова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 10. – С.45-49.
3. *Ковальов В.В.* Введение в финансовый менеджмент / Ковальов В.В. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 768 с
4. *Коршикова Р.* Вплив інфляції на фінансову звітність підприємств / Р. Коршикова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 12. – С. 22-28.
5. *Лучко М.* Бухгалтерський облік в умовах інфляції / М. Лучко, М. Остап'юк // Бухгалтерський облік і аудит. – № 1. – 1994 р. – С. 11-14.
6. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід / Лучко М.Р. – К.: "Облікінформ", 1997. – 144 с.
7. *Миддлтон Д.* Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: [пер. с англ.; под ред. И.И. Елисеевой] / Д. Миддлтон – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
8. *Шеремет М.* Аналіз активів підприємства в умовах інфляції: наукові записки кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ["Проблеми реформування економіки, обліку, контролю та аналізу підприємств"] / М. Шеремет. – Тернопіль, 1999. – Випуск 1. – 223 с., С. 57-160.
9. *Ярощук І.* Вплив інфляції на фінансовий стан і фінансові результати підприємства: збірник тез IV Міжнародної науково-практичної конференції ["Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку"] (10-12 жовтня 2006) / Ярощук. – Тернопіль, 2006. – 197 с. – С. 174-176.