

МЕТОДЫ ОТРАЖЕНИЯ ИНФЛЯЦИИ В УЧЕТЕ

Рассматривается ряд проблем, связанных с ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности в условиях инфляции. Обосновывается необходимость отражения инфляционных процессов в учете, описываются способы приведения данных за различные периоды времени в сопоставимый вид и основанные на них методы переоценки статей актива и пассива бухгалтерского баланса на уровень инфляции, применяемые в мировой практике. Особое внимание уделяется моделям учета в постоянных ценах, в текущих ценах и комбинированному методу. Оцениваются возможности применения этих методов при определенных условиях. Раскрываются способы корректировки бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, предусмотренные действующими международными стандартами финансовой отчетности. Дается анализ отечественного опыта отражения инфляции в учете в сопоставлении с практикой переоценки других стран, в частности основных методов переоценки статей баланса, применявшихся в России. Сформулированы принципы инфляционного учета в нашей стране на современном этапе, оценена их эффективность.

The row of problems connected with accounting keeping and reporting in conditions of inflation is considered. Necessity of delighting inflation process in accounting is explained. Ways of making information of different time length comparable and based on them methods of estimate accounting assets according to the rate of inflation used by world practices are described. Attention is spared Constant Dollar Accounting method, Current Cost Accounting method and combination method. The possibility of using these methods under some conditions is pared is valued. Ways of change to financial reporting ways provided by International standards of financial reporting are given. Analyze of native experience of reflection inflation in account in comparison with estimate practice of other countries is given. Principles of inflation account in modern Russia and estimation of their efficiency are given.

В период инфляции одни и те же затраты имеют разное денежное выражение в зависимости от времени возникновения и покупательная способность объектов учета не отражается их денежной оценкой на отчетную дату. Это существенно искажает отчетные данные, лишает пользователя возможности сопоставлять их по периодам и с данными других компаний.

Для решения этих проблем разработаны методические подходы к корректировке показателей отчетности в условиях инфляции. Каждый из них подразумевает применение определенного метода пересчета, способа измерения инфляции и вида корректирующего показателя.

Рассмотрим основные виды таких приемов, которые нашли достаточно широкое практическое применение.

В зависимости от того, стоимость какого периода – базисного или отчетного – выбрана в качестве основы бухгалтерской отчетности, эти методы можно отнести к одному из двух направлений. Если для обеспечения сопоставимости данных используется фактическая стоимость отчетного периода, а пересчитываются показатели предшествующих периодов, то такую корректировку называют инфлированием. При пересчете показателей текущего периода в цены прошлого имеет место процесс дефлирования.

По способу учета инфляции выделяют два основных метода корректировки отчетных данных: по колебаниям курсов валют и по колебаниям уровней цен. Метод корректировки по колебаниям курсов валют подразумевает пересчет показателей в более стабильную валюту с использованием номинального обменного курса, установленного на дату составления отчетности. Он приемлем, если речь идет о свободно конвертируемой валюте, особенно с плавающим курсом, и покупательная способность базовой валюты точно соответствует покупательной силе «плавающих» денег. Это означает, что динамика номинального обменного курса должна совпадать с динамикой реального обменного курса.

Переоценка по индексу цен на товарную массу производится в соответствии с двумя основными подходами к учету влияния изменения цен. Первый известен как оценка объектов бухгалтерского учета в денежных единицах одинаковой покупательной способности (Constant Dollar Accounting). В этом случае применяется модель учета в постоянных ценах. Для пересчета показателей отчетности с учетом изменения покупательной способности денежной единицы используется общий индекс цен, на который корректируются только немонетарные статьи баланса, за исключением нераспределенной прибыли и любых сумм дооценки. Монетарные статьи не требуют инфляционных корректировок, поскольку в них уже учтена покупательная способность денег на дату составления отчетности.

Чистая прибыль организации корректируется на сумму инфляционной прибыли (убытка), которая выявляется по результатам пересчета. Она представляет собой произведение уровня инфляции на разность между монетарными пассивами и монетарными активами.

Бухгалтерский баланс, пересчитанный согласно приведенной модели, не дает дифференцированной оценки реальной рыночной стоимости статей актива и пассива на конкретный момент времени. Такую дифференциацию можно учесть при использовании правила низшей оценки, согласно кото-

рому неденежные статьи баланса отражаются по наименьшей из стоимостей: рыночной стоимости реализации или скорректированной себестоимости. В качестве рыночной стоимости реализации используется чистая стоимость возможной реализации.

Второй подход – переоценка объектов бухгалтерского учета в текущую стоимость (Current Cost Accounting). Построенная на его основе модель учета в текущих ценах подразумевает пересчет показателей, исходя из продажных цен, и формирование текущих оценок показателей по пересчитанным стоимостям активов и пассивов предприятия с учетом их реальной рыночной стоимости на текущий момент времени [2]. Здесь корректировка производится по индексам цен, рассчитанным по конкретным позициям. Данная методика может быть реализована в двух вариантах: исходя из цен возможной реализации активов или из их восстановительной стоимости. Метод применяется, когда стоимостная оценка различных позиций изменяется неодинаково.

В комбинированном методе при пересчете величины собственного капитала используется общий индекс цен, а при пересчете стоимости немонетарных статей актива – индивидуальные индексы цен.

Помимо рассмотренных методов учета инфляции довольно широко используют косвенные расчеты через систему налогообложения, которые реализуются созданием резервов на переоценку, облагаемых налогами, применением методов ускоренной амортизации и др.

Рассмотренные методы корректировки нашли свое отражение в практике учета разных стран в определенные периоды.

Так, в средневековье применялся метод корректировки по курсам валют, когда на рынке существовало несколько денежных единиц и они свободно циркулировали между странами [1].

В латиноамериканских странах отчетность пересчитывается с помощью общего индекса цен. В Бразилии переоценивают только основные средства и вложения на основе публикуемых правительственными органами индексов.

В европейских странах проблема инфляции в 70-80-е гг. XX в. практически не существовала. Тем не менее в ряде стран (Германия, Нидерланды, Франция и др.) национальные учетные стандарты рекомендовали приводить данные о текущей оценке активов и влиянии изменения цен в виде дополнительной информации в соответствующих аналитических разделах годового отчета [1].

В настоящее время фирмы, составляющие финансовую отчетность по международным стандартам, должны корректировать исторически сложившиеся денежные суммы по правилам, предусмотренным международными стандартами финансовой отчетности, в частности стандартом 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», принятым Комитетом по МСФО в 1989 г. Согласно этим стандартам выделяют два вида финансовой отчетности.

Если финансовая отчетность составлена по фактической стоимости, то денежные статьи баланса не корректируются на уровень инфляции, а неденежные корректируются на общий индекс цен и учитываются по рыночной стоимости или по чистой стоимости реализации. Активы и обязательства корректируются по реальным суммам договоров. Все статьи «Отчета о прибылях и убытках» пересчитываются с учетом общего индекса цен. В том случае, когда отчетность составлена по восстановительной стоимости, статьи, показанные по восстановительной стоимости, не корректируются.

Некоторые страны ввели аналогичные правила в свои национальные стандарты.

Если обратиться к отечественной истории отражения инфляции, можно найти любопытные факты. В нашей стране в 20-е гг. XX в. применялись четыре метода переоценки статей баланса, изложенные в «Инструкции по счетной оценке баланса для выявления результатов хозяйственной деятельности с исключением влияния колебаний в курсе денежной валюты», подготовленной ВСНХ СССР в 1923 г. [3]. Первый метод предусматривал корректировку лишь счетов материальных ценностей в общей сумме, по общему, централизованно устанавливаемому индексу цен, с последующим

распределением размера дооценки пропорционально принятой базе. Остальные счета автоматически переоценивались или не подлежали переучету.

Второй метод состоял в отсрочке определения валютных разниц до момента фактических сделок, когда они выявлялись на счете продажи (отпуска) или списания «выхода» ценностей с баланса. Для этого открывался специальный счет, на котором отражалась вся сумма валютных наращений вместе с прибылью или убытком.

Третий метод был аналогичен второму, но переоценка осуществлялась на дату составления баланса по ценам, близким к рыночным, и вводился принцип воспроизводства всех материальных запасов, а следовательно, и воспроизводства оборотного капитала в первоначальном его составе.

Четвертый метод был основан на делении в балансе статической его части, для которой действовало условие постоянной оценки. Динамическая же часть пересчитывалась, исходя из курса действующих валют.

С начала 30-х гг. и до начала 90-х гг. XX в. для большинства товарно-материальных ценностей действовали централизованно утвержденные единые оптовые цены. В условиях жесткого централизованного планирования инфляция отражалась лишь на уровне макроэкономического учета. Индексы инфляции при этом рассчитывались, но не давали информации о реальном ее уровне. Инфляция не сказывалась на уровне цен: учет имущества предприятия велся по стоимости его приобретения, обязательства сохраняли свое реальное содержание на протяжении нескольких лет.

С переходом к рыночной экономике потребовались новые методы корректировки учетных показателей. Однако до сих пор в Российской Федерации методические подходы к пересчету показателей бухгалтерской отчетности не разработаны и не утверждены. Поэтому корректировка данных может проводиться только в аналитических целях. Установлены лишь правила переоценки основных средств, но и эта переоценка не является обязательной.

В связи с отсутствием нормативной базы предприятия для целей управленческого учета и проведения анализа своей деятельности применяют те или иные методы пересчета статей по своему усмотрению, что не всегда приводит к получению реальных показателей. Это негативно сказывается на управлении финансовыми ресурсами и искажает данные о реальном положении для внешних пользователей.

Все это показывает, насколько важно знать сущность применяемых методов корректировки и условий, при которых умест-

но их использовать. Это актуально как для законодательных органов, занимающихся разработкой соответствующих документов, так и для отдельных субъектов хозяйствования.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ковалев В.В. Учет в условиях инфляции / В.В.Ковалев, Я.В.Соколов // Бухгалтерский учет. 1993. № 1.
2. Новикова М.В. Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции // Бухгалтерский учет. 2000. № 6.
3. Новодворский В.Д. Оценка статей баланса в условиях инфляции // Бухгалтерский учет. 1992. № 12.