

УДК 658.15

О. О. ІЛЬЧЕНКО,

аспірант,

Національна академія статистики,

обліку та аудиту

НЕОБХІДНІСТЬ ПЕРЕОЦІНКИ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ НАЯВНОСТІ ІНФЛЯЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Анотація. Стаття присвячена вирішенню проблеми якісного визначення вартості в бухгалтерському обліку, узгодження термінологічного апарату при відсутності єдиних методів оцінки за умови інфляційних процесів.

Ключові слова: методологія оцінки вартості майна, спектр способів оцінки, механізм застосування оцінки, повзуча (помірна) інфляція, галопуюча інфляція, гіперінфляція.

Аннотация. Статья посвящена решению проблемы качественного определения стоимости в бухгалтерском учете, согласования терминологического аппарата при отсутствии единых методов оценки при условии инфляционных процессов.

Ключевые слова: методология оценки стоимости имущества, спектр способов оценки, механизм применения оценки, ползучая (умеренная) инфляция, галлопирующая инфляция, гиперинфляция.

Summary. The article is devoted to solving the problem of determining the value of quality in the accounting, reconciliation of terminological apparatus in the absence of common assessment methods provided inflation.

Keywords: methodology of property valuation, range of valuation methods, mechanism of application of valuation, creeping (moderate) inflation, galloping inflation, hyperinflation.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки існує потреба всіх суб'єктів господарювання в отриманні прозорості, повної та правдивої інформації про оцінку вартості підприємства, яка закладає підґрунтя для прийняття управлінських рішень. Поряд із цим, розвиток міжнародних економічних відносин стимулює підвищення уваги до процесу уніфікації методології оцінювання вартості майна підприємств у відповідності до вимог міжнародного законодавства, яке, у свою чергу, акумулює в собі позицію бухгалтерів і формує цілісну систему вимірювання цінності економічних благ.

Актуальність теми дослідження полягає в тому, що переоцінка, яка повинна забезпечити достовірність звітності та запобігти можливим відхиленням її показників, неможлива без якісного проведення інвентаризації як одного із головних методів обліку і контролю. Проведення інвентаризації дає змогу з'ясувати розходження між даними

бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку господарських операцій, підтвердити реальність показників звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В Україні спостерігається стрімке зростання кількості публікацій, присвячених оцінюванню вартості підприємства, що спричинено економічними та політичними перетвореннями, бурхливим розвитком підприємництва, активними приватизаційними процесами, розвитком банківського сектору, реформуванням системи бухгалтерського обліку та становленням аудиторської діяльності. Крім того, суперечливі інтереси користувачів інформації спричинили появу багатьох методів оцінювання, що свідчить про актуальність проблеми, на що вказують дослідники Ф. Бутинець, В. Жук, Г. Журавель, Л. Ловінська, Н. Малюга, В. Моссаковський, П. Хомин й інші.

У контексті дослідження публікацій виявлено низку проблемних питань оцінювання: недосконалість понятійного апарату; відсутність єдиної класифікації; необхідність вибору з широкого спектру способів оцінювання; механізм застосування оцінки за справедливою вартістю тощо.

Метою статті є визначення основних проблем та надання рекомендацій з вдосконалення теоретично-методологічних аспектів результатів проведення інвентаризації щодо забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності в частині оцінки активів та зобов'язань підприємства в інфляційних умовах.

Завданням дослідження є:

- визначення методологічного аспекту проведення інвентаризації в умовах інфляції;
- виділення чинників, що впливають на успіх проведення інвентаризації для формування достовірності звітності.

Виклад основного матеріалу. З початку реформування бухгалтерського обліку в Україні була досягнута його головна мета – приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з міжнародними стандартами фінансової звітності та вимогами ринкової економіки.

Головний напрям реформування і трансформації системи обліку в Україні та за кордоном – забезпечення реальності оцінки економічних процесів, що здійснюються на підприємстві та в суспільстві. При цьому важливу роль відіграє економічна оцінка системи обліку.

Економічна оцінка системи обліку передбачає отримання свідчення про його відповідність і здатність адекватно оцінювати стан економіки.

Тому не існує країн, де б це явище було відсутнє. Як вказує Р. Грачова [1], наша вітчизняна школа містить у собі всі традиції класичних шкіл. Вагомий вплив, внаслідок історичних причин, справили на наш вітчизняний облік французька і німецька традиції, що живилися з давньоіталійського джерела, завдяки впливу яких у вітчизняній бухгалтерській школі збереглися процедурний, економічний і частково юридичний аспекти обліку. Цей факт ще раз підкреслює вагомість економічної оцінки обліку для суспільства.

З 2015 року по-новому проводимо інвентаризацію. Мінфін наказом від 02.09.2014 р. № 879 затвердив Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Цей документ замінив Інструкцію з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затверджену наказом Головного управління Держказначейства від 30.10.98 р. № 90 та Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну від 11.08.94 р. № 69. Таким чином, для бюджетних установ та комерційних підприємств діятимуть єдині правила проведення інвентаризації. В Положенні чітко визначено, що інвентаризацію проводять суцільним методом та охоплюють все майно. А це всі види зобов'язань та активів установ незалежно від їх місцезнаходження (у тому числі предмети, що передані у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану). Також визначено, що інвентаризації підлягають активи та зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках. Тобто це матеріальні цінності, які не належать установі, але знаходяться в її користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оренди, матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробленні, комісії, монтажі), умовні активи і зобов'язання (непередбачені активи та зобов'язання) установи (застави, гарантії, зобов'язання тощо), бланки документів суворої звітності, інші активи. Цікаво те, що Положенням не встановлено конкретні строки проведення річної інвентаризації, а лише визначено, що проводити її необхідно перед складанням річної фінансової звітності до дати балансу, тобто розпочати не пізніше ніж на 1 жовтня поточного року.

Без перебільшення можна сказати, що одним з найважливіших етапів інвентаризації є останній етап роботи інвентаризаційної комісії, коли підбивають результати (підсумки) інвентаризації та відображають їх в обліку при наявності галопуючої інфляції (в Україні на рівні 46%).

Інфляція – це знецінення грошей унаслідок надмірної емісії та переповнення каналів обігу грошовою масою [4]. Вона характеризується

зростанням загального індексу цін, розрахованого як співвідношення рівня поточних цін і рівня цін базисного періоду.

У літературі з економічної теорії кількісним показником інфляції приділяється багато уваги. Залежно від їх рівня виділяють такі види інфляції: повзуча (помірна), галопуюча, гіперінфляція. Повзуча (помірна) інфляція настає тоді, коли темпи зростання цін не перевищують 10% на рік, галопуюча – від 20 до 200% на рік, гіперінфляція – 50% за місяць [4].

Проблемою насамперед є те, що власне оцінка як метод використовується і системою бухгалтерського обліку. Загалом, на думку дослідників [2], «досягнення достовірності оцінки є чи не однією з найбільших проблем сучасної облікової теорії і практики <...> достовірна оцінка об'єктів обліку вважається основою ефективної економіки <...> в міжнаціональному масштабі.

Зміна купівельної спроможності грошей притаманна товарно-грошовим відносинам. Інфляційні процеси поступово (з більшою чи меншою швидкістю) призводять до зміни цін на окремі товари, групи товарів. Вартість об'єктів, визнаних у бухгалтерському обліку, може з часом втрачати свою достовірність у результаті дії цих факторів. Історична собівартість активів підприємства в певні періоди часу значно відхиляється від їх справедливої вартості, що вимагає періодичних переоцінок.

Е. С. Хендріксен зазначає: «... переоцінка являє собою зміну масштабу оцінки, а не зміну одного вимірювання на інше» [6, с. 258]. Індикатором необхідності зміни масштабу оцінки в бухгалтерському обліку є саме зміна ринкових цін на активи. Зміни цін впливають на рівень вартості придбаних і проданих підприємством активів, що відбивається на рівні витрат і доходів підприємства, отже і фінансового результату діяльності.

Методологічні засади переоцінки залежать від характеру зміни цін. Зміни цін можуть бути загальними, частковими, відносними.

Загальні зміни цін обумовлені зміною купівельної спроможності грошової одиниці, яка виникає в результаті інфляційних процесів в економіці країни.

Часткові зміни цін є наслідком зміни співвідношення попиту і пропозиції на ринку певних товарів. Крім таких загальних чинників, як інфляція, на динаміку і масштаб цін впливають зміна технології виготовлення продукції, ринкова кон'юнктура, яка в свою чергу змінюється внаслідок зміни якості товарів, появи нових товарів, зміни уподобань покупців тощо. Часткові зміни цін можуть виникати в результаті інфляції і передувати загальним змінам рівня цін у країні. Цей вид змін цін характеризується спеціальними (частковими) індексами.

Відносні зміни відображають співвідношення динаміки цін на різні товари.

При зростанні темпів інфляції використання даних бухгалтерського обліку має такі проблеми:

- вартість активів стає суттєво заниженою, що впливає на структуру балансу і обумовлює заниження його валюти, змінює рівень витрат звичайної діяльності, зокрема амортизації, викривляє фінансовий результат;
- купівельна спроможність грошових коштів, що належать підприємству, також суттєво знижується, що впливає на потенційну корисність грошей, однак цей чинник не знаходить відображення в бухгалтерському обліку, оскільки грошова маса не змінюється;
- зіставність показників фінансової звітності і поточного бухгалтерського обліку за різні звітні періоди стає неможливою.

Наслідком зазначеного є недостовірність фінансової звітності, необ'єктивність визначення фінансового результату, а як наслідок неможливість реальної оцінки фінансового стану та економічного потенціалу підприємства.

Проблема врахування інфляційних процесів і коливання цін на товари в бухгалтерському обліку особливо гостро постала у двадцятому столітті. Першою державою, яка запровадила коригування показників обліку залежно від інфляційних процесів, була Німеччина (1918–1932 рр.) [3]. При цьому корегування відбувалося відповідно до зміни курсу національної валюти до курсів більш стабільних валют інших держав. Однак такий спосіб не виправдав себе, оскільки номінальний курс обміну національної валюти не завжди співпадає з реальним співвідношенням купівельної спроможності національної валюти і іноземної валюти, щодо якої обчислювався курс.

Сучасна наука і практика знають три концепції врахування проблеми інфляції в бухгалтерському обліку.

Перша концепція полягає в переоцінці статей звітності з відновлювальної вартості активів (Нідерланди). Її автором був Теодор Лімперг (1879–1961). Він розробив теорію відновлення вартості, яка базувалася 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 вартість може бути заміненена на поточну вартість майбутніх надходжень від

активів. Слабкими сторонами концепції вважають такі: 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 [3].

Друга концепція базується на врахуванні поточної купівельної спроможності грошової одиниці і передбачає перерахунок немонетарних статей звітності відповідно до індексу інфляції (країни Латинської Америки) [3].

Однак ця концепція не враховує динаміку цін окремих немонетарних активів, що негативно впливає на релевантність показників фінансової звітності [3].

Третя концепція оснований на використанні поточної вартості як базової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Вона була розроблена і запроваджена у США, Великобританії та інших англomовних країнах наприкінці сімдесятих років минулого століття як відповідь на інфляційні наслідки енергетичної кризи того періоду. Вихід із кризи, подальше зниження інфляції обумовило відмову від цієї системи [6]. Разом із тим вона найточніше враховує інфляцію та зміни цін, оскільки передбачає перерахунок статей балансу за частковими індексами цін, які відображають динаміку вартості конкретних активів [3].

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

- вибір базової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку для ведення поточного бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- встановлення способів її корегування з метою забезпечення реальності оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Не можна недооцінювати потенціал оцінки системи обліку у виявленні економічних диспропорцій. Пов'язано це з тим, що бухгалтерські служби володіють не тільки найбільш повною інформацією про фінансові операції організацій, а й знаннями фінансового, бухгалтерського і податкового законодавства.

Висновки. Таким чином, загалом досліджено, що для вітчизняної та зарубіжної практики ведення бухгалтерського обліку характерною є низка спільних проблемних питань. Зокрема, проблема якісного визначення вартості в бухгалтерському обліку, узгодження термінологічного апарату оцінки, відсутність єдиної класифікації оцінки, запровадження методів оцінки, задекларованих в МСФЗ, без їх адаптації до особливостей вітчизняної системи бухгалтерського обліку, необхідність вибору адекватного способу оцінки об'єктів бухгалтерського обліку з широкого

спектру способів їх оцінки та його закріплення в обліковій політиці підприємства тощо.

Список використаних джерел

1. Грачова Р. Бухгалтерський облік: від ремісництва до теорії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1cid0458.html>].
2. Івахів Ю. О. Питання оцінки в бухгалтерському обліку: термінологічний аспект [Електронний ресурс]. – Режим доступу: soskin.info/ea/2012/1-2/201227.html].
3. Сердюк В. Облік в умовах інфляції / В. Сердюк, Л. Масич, Н. Гончарова // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 1. – С. 4–8.
4. Основи економічної теорії: політекономічний аспект / Відп. ред. П. Н. Климко. – К. : Знання – Пресс, 2004. – 615 с.
5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Мініну від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
6. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 370 с.