

УДК 123.456:789

Рощина Н.В.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри теоретичної та прикладної економіки
Національного технічного університету України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»*

Черненко Н.О.

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародної економіки
Національного технічного університету України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»*

Roshchina Nadiia

*Candidate of Sciences (Economics)
Associate Professor of the department of Theoretical and Applied Economics
National Technical University of Ukraine
“Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute”*

Chernenko Natalya

*Candidate of Sciences (Economics),
Associate Professor of the department of International economics
National Technical University of Ukraine
“Igor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute”*

ОЦІНКА ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ПІД ВПЛИВОМ ІНФЛЯЦІЇ

THE EVALUATION OF FINANCIAL STATEMENTS INDICATORS OF THE UKRAINIAN ENTERPRISES UNDER INFLUENCE OF INFLATION

АНОТАЦІЯ

Інфляційні процеси приводять до зниження купівельної спроможності грошей, що особливо гостро спостерігається зараз в Україні. Фінансова звітність відображається у грошовому вимірнику, і зміна цін негативно впливає на якісні характеристики звітів, відповідно, відображення інформації стає недостовірним. Отже, автори наголошують на доцільності врахування впливу зміни цін. У статті розглянуто методи відображення впливу зміни цін, такі як метод загальної купівельної спроможності, метод поточної вартості та комбінований метод; проаналізовано їхні переваги та недоліки, наведено приклади коригування статей звітності. Досліджено доцільність застосування цих методів в умовах української економіки. Наведено порівняльну характеристику П(С)БО 22 (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку) та М(С)БО 29 (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку), зроблено висновки щодо їх гармонізації.

Ключові слова: інфляція, фінансова звітність, поточна вартість, купівельна спроможність, інфляція попиту й інфляція витрат.

АННОТАЦИЯ

Инфляционные процессы приводят к снижению покупательной способности денег, что особенно остро наблюдается сейчас в Украине. Финансовая отчетность отражается в денежном выражении, и изменение цен отрицательно влияет на качественные характеристики отчетов, соответственно, отображение информации становится недостоверным. Итак, авторы делают акцент на целесообразности учета влияния изменения цен. В статье рассмотрены методы отображения влияния изменения цен, такие как метод общей покупательной способности, метод текущей стоимости и комбинированный метод; проанализированы их преимущества и недостатки, приведены примеры корректировки статей отчетности. Исследована целесообразность применения этих методов в условиях украинской экономики. Приведена сравнительная характеристи-

ка П(С)БУ 22 (Положение (стандарт) бухгалтерского учета) и М(С)БУ 29 (Международные стандарты бухгалтерского учета), сделаны выводы касательно их гармонизации.

Ключевые слова: инфляция, финансовая отчетность, текущая стоимость, покупательская способность, инфляция спроса и инфляция издержек.

ANNOTATION

The purpose of this article is to determine the necessity and procedure for adjusting financial statements under the influence of inflation. In a market economy one prices are rising rapidly, others slowly grow, others remain unchanged, it is necessary to revalue fixed assets as well as reserves in order to take into account the effect of inflation. It will reflect the value of assets more accurately, that increase the reliability of the financial statements. These issues are widely studied in the works of representatives of various economic schools. In Ukraine, the issue of improving the state income policy is particularly relevant, helping to minimize the negative result between price stability and full employment. It is worthy to pay attention to the study of methods for adjusting the indicators of financial reporting under conditions of inflation. The issue of determining the procedure for adjusting financial statements under the influence of inflation remains open, in spite of the availability of certain scientific developments in this area. Effective solutions to such problems contribute the growth of the national economy and increase in its investment attractiveness as well. Inflationary processes lead to decreasing of the purchasing power of money. This process is particularly happening in Ukraine. The financial statements are prepared in a money measure, and price changes have negative influence on the quality characteristics of reports – shown information becomes unreliable. Therefore, it is worth to point the impact of price changes. The effect of inflation on the accounting can turn out differently. It consists of the undervaluing one and overestimating other indicators, which distorts the effectiveness of an enterprise. The understatement of the real cost of consumed in the production process the materials, raw materials

entails to underestimate the actual cost of sold products and leads to incomplete reimbursement of current costs from the enterprise revenue. This requires large amounts to cover rising costs and ultimately leads to the need for external sources of financing, to chronic non-payments and to reduce production. The amortization sum, calculated on the basis of the initial valuation of the objects will be underestimated; it reduces the cost price of the sold products. The authors note that undervalued amortization amounts are not enough to ensure future replacement of assets used in production, was noted in the article. This situation leads to an over-estimation of the profit, which is reflected in the financial report, and as a consequence, the tax counts into the country budget from the actual non-existing profit. Very often after adjusting the cost of production to the inflationary effect, the financial results of the company comes in the form of actual loss instead of nominal profit. The methods which reflect the impact of price changes are discussed in the article. Such methods are: the total purchasing power method, the current values method and the combined method. Their advantages and disadvantages were analyzed. Examples of articles reporting adjustments were presented. The feasibility of these methods in the Ukrainian economy was investigated. There is comparative characteristics of P(S)FA 22 (Provisions (Standards) Financial Accounting) and IAS 29 (International Accounting Standards), the conclusion for their harmonization was presented. The approach, which includes the various inflation indices for different asset groups, is an extremely complicated and time-consuming process, that was demonstrated by the authors of this article. Using a combined approach was offered by the authors in order to solve this dilemma out. To use a different inflation rates, in case of obvious disparities of a prices growth. An enterprise should use a single inflation index if there is the same prices increase.

Key words: inflation, financial statements, current value, purchasing power, inflationary demand and inflationary costs.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки одні ціни швидко підвищуються, інші повільно зростають, треті залишаються без зміни. Отже, виникають питання про те, як у період нестійкого економічного становища в країні приділити більше уваги проблемам якості фінансової звітності на підприємствах.

Для врахування впливу інфляції найбільш очевидним та зрозумілим є прийом переоцінки основних засобів, а за необхідності – запасів. Це дасть змогу більш точно відображати вартість активів, що підвищить достовірність показників фінансової звітності.

Крім того, потрібно вдосконалити державну політику доходів, що допоможе звести до мінімуму негативний результат компромісу між стабільністю цін та повною зайнятістю. Світовий досвід переконує, що всі варіанти такої політики невдалі по-своєму: ні політика «стій – вперед», що проводилась у Великій Британії в 60-70-х роках, ні політика вивільнення ринкових сил економіки інших країн не сприяли вирішенню головного завдання, що полягало в поєднанні повної зайнятості з розумним ступенем стабільності цін. Як і раніше, контроль за інфляцією поєднаний з необхідністю бути готовим до вирішення немилосердної економічної дилеми: зростання інфляції чи зростання безробіття. Рівень безробіття має тенденцію до зростання. Для контролю за інфляцією з року в рік виникає потреба все більшої кількості звільнень. Пояснення цьому полягає в тому, що, на відміну від періоду вільної конкуренції, нині нація захищає населення від зубожіння та економіч-

них злигоднів. Принцип «хто не працює, той не їсть» застарів. Наявні допомога з безробіття, громадські роботи. Нині проблемним питанням є нетерпимість до зниження заробітної плати з боку робітників та цін з боку капіталістів. Зрештою, стримування інфляції здійснюється за рахунок все більшого зростання безробіття.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняними та закордонними науковцями, такими як В.І. Головка, Г.В. Мисак, Р.С. Коршикова, Н.А. Остап'юк, М.Ю. Остап'юк, В.М. Євсєєва, Є.В. Гусєва, проводилися дослідження методів коригування показників фінансової звітності в умовах інфляції. Незважаючи на наявність певного наукового доробку у цій сфері, питання визначення порядку проведення коригування фінансової звітності під впливом інфляції залишаються відкритими.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Інфляція – це явище, яке може мати негативний вплив на структуру фінансування підприємства. Найбільш поширеною оцінкою активів підприємства є оцінка за первісною (фактичною, історичною) вартістю, яка на кінець звітного року в умовах нестабільності цінних змін не завжди відповідає ринковій вартості активів, що приводить до втрати актуальності інформації, наведеної у фінансових звітах підприємств. У МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» зазначено, що «звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в місцевій валюті без перерахунку, є некорисною» [4; 5]. Отже, є необхідність встановлення доцільності застосування цих методів оцінювання в умовах української економіки, для чого варто провести порівняльну характеристику П(С)БО 22 (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку) та М(С)БО 29 (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку), а також надати висновки щодо їх гармонізації.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення необхідності та порядку проведення коригування фінансової звітності під впливом інфляції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інфляція витрат виникає як наслідок підвищення середніх витрат на одиницю продукції та зниження сукупної пропозиції. Інфляція приводить до стагфляції, тобто одночасного зростання інфляції та безробіття на фоні спаду виробництва (стагнація разом з інфляцією). Підвищення середніх витрат скорочує прибуток фірм, що приводить до зниження випуску фірм та падіння сукупної пропозиції загалом. За старого рівня сукупного попиту зниження сукупної пропозиції приводить до зростання середнього рівня цін та збільшення темпів інфляції. Причинами підвищення середніх витрат виробництва [1, с. 203–250; 6] є підвищення номінальної заробітної плати, що не врівноважується збільшенням продуктивності праці; підвищення цін на сировину; збільшення податків та зростання «податкового клинця».

Латентна (подавлена) інфляція – це вид інфляції закритого типу, коли вона проявляється не у відкритому зростанні цін, а у вигляді постійного дефіциту товарної маси або падіння якісних характеристик продукції (властива адміністративній економіці), або проявляється у відсутності платоспроможного попиту у зв'язку із затримкою виплат заробітної плати, пенсій, стипендій тощо (властива перехідній економіці).

Поєднання інфляції попиту й інфляції витрат утворює інфляційну пружину, де збільшені інфляційні очікування економічних агентів виконують роль передатного механізму. Бюджетно-податкова, або кредитно-грошова, експансія, спрямована на короткострокове стимулювання сукупного попиту, викликає інфляцію попиту з наближенням економіки до стану повної зайнятості ресурсів. В умовах інфляції попиту економічні агенти поступово коректують своє поведінку: ставки номінальної заробітної плати підвищуються в нових трудових угодах відповідно до зрослих інфляційних чекань. Підвищення ставок номінальної заробітної плати викликає зростання середніх витрат виробництва, що є основою для розгортання інфляції витрат. Якщо уряд і Національний банк не мають у своєму розпорядженні інструменти управління інфляційними чеканнями, то на основі пружини «заробітна плата – ціни» виникає гіперінфляція. Вона є некерованою інфляцією зі швидким темпом зростання цін, що робить особливо руйнівним вплив на зайнятість і випуск, тому що в цих умовах економічно вигідно вкладати кошти в спекулятивні операції, а не в інвестиції. Ситуація недовіри до непослідовної політики уряду й Національного банку, характерна для багатьох перехідних економік, є придатним середовищем для розгортання некерованої інфляції.

Основні витрати непередбаченої інфляції пов'язані з перерозподілом доходів [4; 5].

1) Перерозподіл доходу між домашніми господарствами та державою. За інфляції одержувачі доходу у вигляді заробітної плати втрачають його частину, оскільки купівельна спроможність середньої заробітної плати зменшується. Платиться інфляційний податок («сеньйораж»), що одержує держава.

2) Перерозподіл національного доходу між учасниками виробництва й одержувачами трансфертних виплат. Прибутки учасників виробництва зростають в умовах інфляції. Одержувачі трансфертних виплат втрачають частину доходу, оскільки номінальні ставки пенсій та виплат часто не індексуються.

3) Перерозподіл прибутку між працею та капіталом. Ціни на блага змінюються швидко, а ціна праці збільшується, але із запізненням.

4) Перерозподіл від кредиторів до дебіторів. Дебітори повертають борг грошима з купівельною спроможністю, що зменшилась. Одним з основних дебіторів є держава (державні облигації, акції).

Всі вищеназвані чинники суттєво впливають на відображення їх в обліку підприємств.

Крім того, щодо інтересів суб'єкта господарювання, то інфляція приводить до зниження його економічного потенціалу за таких причин [1, с. 303–320; 7]: витрати сировини, матеріалів списуються за цінами придбання, більш низькими, ніж у період складання звітності; амортизація (знос) списується на витрати у зменшеному розмірі, оскільки інфляція знецінює основні фонди; занижені витрати приводять до утворення інфляційного прибутку, з якого необхідно сплачувати податок до бюджету; закупівля засобів та предметів праці здійснюється, але за більш високими цінами, що разом зі сплатою податку приводить до зниження економічного потенціалу.

Вплив інфляції на статті бухгалтерської звітності може проявлятися по-різному. Він полягає в заниженні одних та завищенні інших показників, що спотворює результативність функціонування підприємства.

Заниження реальної вартості спожитих у виробничому процесі сировини, матеріалів, електроенергії тощо тягне до заниження дійсної собівартості проданої продукції та приводить до неповного відшкодування поточних витрат з виручки підприємства. В результаті здійснення навіть простого відтворення вимагає все більших грошових сум для покриття зростаючих реальних витрат. Зрештою, це приводить до загострення потреби у зовнішніх джерелах фінансування діяльності, хронічних неплатежів та навіть скорочення виробництва.

Сума амортизації, розрахована з огляду на історичну первісну оцінку вартості об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, буде заниженою, отже, виявиться заниженою собівартість проданої продукції. В результаті цього, по-перше, занижених сум амортизації недостатньо для забезпечення в майбутньому заміни активів, використаних у виробництві; по-друге, така ситуація спричиняє невинуватене завищення прибутку, що розкривається у звітності, як наслідок, нарахування та стягнення в бюджет податків з фактично ненаявного прибутку. Дуже часто після проведення коригування собівартості продукції на інфляційний вплив фінансовий результат діяльності виходить у вигляді фактичного збитку замість номінального прибутку.

Грошові кошти (крім тих, що перебувають на валютному рахунку), особливо дебіторська заборгованість, яка є вимогами на отримання в майбутньому фіксованої суми грошових коштів на рахунок її погашення, в умовах інфляції втрачають частину реальної вартості через зниження загальної купівельної спроможності грошей. Інфляція приводить до знецінення майбутніх грошових надходжень, їх реальна вартість буде нижче за номінал на темп інфляції. Отже, значення показників ліквідності та платоспроможності збільшуються, що створює небезпечну ілюзію фінансової стабільності й веде до прийняття необґрунтованих управлін-

ських та ділових рішень. До того ж продовження процесу виробництва й реалізації вимагає більшої кількості грошових ресурсів, що приводить до їх гострої нестачі; погашення кредитів та позик, а також відсотків по них (як правило, відсотки за використання кредитів вище, ніж тими інфляції) обійдеться набагато більшою сумою коштів, ніж показано в балансі; податки, дивіденди, премії з нереально завищених фінансових результатів вимагають перерахування готівки. Все це приводить до неможливості накопичення підприємством грошових коштів для здійснення капітальних вкладень, фінансових інвестицій. Таким чином, збільшується небезпека того, що підприємство не зможе зберегти свої грошові ресурси на рівні, необхідному та достатньому для відновлення спожитих у процесі виробництва ресурсів та не зможе зберегти фінансову стабільність. Набуває інтересу розрахування кумулятивного коефіцієнта інфляції, для чого скористаємося зведеними даними індексів інфляції за низку років (з 2007 по 2018 роки), що представлені в табл. 1.

Кумулятивний коефіцієнт інфляції [3] за останні 3 роки розраховується таким чином:

$$КТИ = (ІСЦ_{201} \cdot ІСЦ_{2017} \cdot ІСЦ_{2018}) - 1, \quad (1)$$

де КТИ – кумулятивний темп інфляції; ІСЦ – коефіцієнт фактичного індексу споживчих цін за визначений період.

$$\text{Отже, } КТИ = (1,005 \times 1,249 \times 1,433) - 1, \\ КТИ = 1,759 - 1 = 0,799, \text{ або приблизно } 80\%.$$

Як видно, цей коефіцієнт незначно менший за 90%, одночасно виникають сумніви щодо реалістичності наведених вихідних статистичних даних, дивно, що індекси цін в окремі місяці нижчі за 100%, тоді як вартість тарифів на комунальні послуги зросла у кілька разів, а це є важливою складовою внеску в реальний споживчий коштик.

Підприємства мають застосовувати, складаючи фінансову звітність, Положення (стан-

дарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції». За значного рівня інфляції в державі звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан у національній валюті без її перерахунку не є корисною. Отже, виникає необхідність здійснення перерахунку показників фінансової звітності. У системі МСФЗ прийнятий стандарт для визначення порядку коригування форм фінансової звітності з урахуванням умов функціонування та складання підприємством звітності під час гіперінфляції, а саме МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», призначений для будь-якого підприємства, яке складає звітність у грошовій одиниці країни в умовах гіперінфляції. Не дозволяється подавати інформацію, яка підлягає висвітленню згідно з МСФЗ 29, у вигляді додатку до перерахованих фінансових звітів. Згідно з МСФЗ необхідність здійснення перерахунку фінансових звітів за порядком, передбаченим цим стандартом, є питанням суджень.

Проблема недостовірності відображення показників фінансової звітності в умовах інфляції нині не є предметом нормативного регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні. Відсутність обліку інфляції веде до значного спотворення даних про майнове положення підприємств та результатах їх діяльності, робить неможливим зіставлення даних різних періодів, ускладняє аналіз інвестиційної привабливості, деформує структуру капіталу, позбавляє підприємство джерел засобів для своєчасної заміни устаткування, що, зрештою, може спричинити нездатність продовжувати діяльність в осяйному майбутньому.

Сьогодні ні міжнародними стандартами, ні національними стандартами не встановлено абсолютного рівня інфляції, за якого необхідно здійснювати коригування показників фінансової звітності, тобто необхідність перерахунку фінансового звіту визначається керівництвом підприємства. Єдиним орієнтиром для фінансо-

Таблиця 1

Індекси інфляції з 2007 по 2018 роки [6; 7]

Рік	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	
2007	101,7	101,0	101,6	100,7	100,6	100,6	100,3	100,0	100,4	100,9	101,2	100,9	110,3
2008	101,2	101,8	99,7	99,6	100,5	100,1	100,9	100,0	102,0	102,6	101,8	100,9	111,6
2009	100,5	100,6	100,2	100,0	100,6	102,2	101,4	100,6	102,2	102,9	102,2	102,1	116,6
2010	102,9	102,7	103,8	103,1	101,3	100,8	99,5	99,9	101,1	101,7	101,5	102,1	122,3
2011	102,9	101,5	101,4	100,9	100,5	101,1	99,9	99,8	100,8	100,9	101,1	100,9	112,3
2012	101,8	101,9	100,9	99,7	99,4	99,6	99,8	101,2	102,9	100,5	100,3	100,8	109,1
2013	101,0	100,9	101,4	101,3	100,8	100,4	98,7	99,6	100,1	100,0	100,1	100,2	104,6
2014	100,2	100,2	100,3	100,0	99,7	99,7	99,8	99,7	100,1	100,0	99,9	100,2	99,8
2015	100,2	99,9	100,0	100,0	100,1	100,0	99,9	99,3	100,0	100,4	100,2	100,5	100,5
2016	100,2	100,6	102,2	103,3	103,8	101,0	100,4	100,8	102,9	102,4	101,9	103,0	124,9
2017	103,1	105,3	110,8	114,0	102,2	99,0	99,8	99,2	102,3	98,7	102,0	100,7	143,3
2018	100,9	99,6	101,0	103,5	100,1	99,8	99,9	99,7	101,8	102,8	101,8		111,4

вої служби підприємства щодо індексу інфляції є значення кумулятивного темпу інфляції за трирічний період, який, згідно з МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», має наближатися до 100% або перевищувати цей рівень, а згідно з П(С)БО 22 «Вплив інфляції» – до 90% та вище. Проте актуальною залишається проблема визначення темпів зростання індексів інфляції, за яких виникає необхідність коригування показників фінансової звітності на кінець звітного періоду. Також серед вітчизняних та закордонних науковців не існує однозначної думки про методи коригування фінансової звітності підприємства.

Інфляція приводить до суттєвих викривлень фінансової звітності, які можуть ввести в оману користувачів. Крім того, під час складання фінансової звітності має бути забезпечене порівняння звітних даних з показниками за відповідний період попереднього року та показниками інших підприємств. Інакше необхідно провести коректування.

Основними негативними відхиленнями під впливом інфляції у фінансовій звітності є такі [2, с. 97–99].

1) Зниження вартості майна підприємства. На дату звітності вартість майна є більшою за ціну його придбання.

2) Зниження амортизаційних витрат, які виявляються недостатніми для відтворення основних засобів в наступних періодах. Це приводить до зниження собівартості та завищення прибутку, відповідно, податку на прибуток.

3) Порівняння вимог П(С)БО 22 «Вплив інфляції» та МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». Суттєвим є визначення МСФЗ 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» порядку коригування звітів, складених в історичній вартості або поточній; порядку вибору, розрахунку та використання загального індексу цін (тоді як у П(С)БО наводиться лише визначення індексу інфляції), але у МСФЗ не визначено порядок коригування статей Звіту про власний капітал.

4) П(С)БО 22 «Вплив інфляції» поширюється на ті господарюючі суб'єкти, які, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність. Відповідно до цього стандарту коригуються показники річної звітності, але тільки в тих випадках, якщо кумулятивний приріст інфляції становить більше 90%.

5) Кумулятивний приріст визначається добутом індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

6) Індекс інфляції визначається та оприлюднюється центральним органом виконавчої влади в галузі статистики, а саме Держкомстатом.

7) Основна концепція цього П(С)БО полягає в тому, щоби навести всі показники фінансової звітності у зіставному грошовому вимірні-

ку на дату коригування шляхом застосування коефіцієнта коригування. Коригуються показники річної фінансової звітності, які визначаються за даними записів на рахунках бухгалтерського обліку. Отже, підприємство спочатку, як завжди, складає річну фінансову звітність на підставі даних реєстрів та рахунків бухгалтерського обліку, а після цього коригуванням її показників за методикою, визначеною П(С)БО 22 «Вплив інфляції», коригує звітність.

8) Датою коригування є дата, на яку складається фінансова звітність за рік, в якому кумулятивний приріст інфляції перевищив 90% (31 грудня звітного року). Результати коригування в реєстрах і на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

9) Коефіцієнт коригування є показником, отриманим шляхом ділення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

10) У примітках (поясненнях) до скоригованої фінансової звітності зазначаються факт коригування; сума коригування амортизації основних засобів; розрахунок коригування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); індекси інфляції на дату коригування та її показники протягом поточного та попереднього звітних періодів, які були використані для коригування фінансової звітності; зміна структури балансу, яка викликана не реальними господарськими операціями, а несинхронним впливом інфляційних процесів. Наприклад, внаслідок значного реального подорожчання основних засобів частка розділу І «Основні засоби» зростає, тоді як дебіторська заборгованість залишається незмінною, через що розділ ІІ «Оборотні активи» знецінюється.

Стандарт IAS 29 слід застосовувати до фінансової звітності, зокрема консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою. У країні з гіперінфляційною економікою звітності про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в національній валюті без перерахунку, є некорисною.

Отже, норми П(С)БО 22 мають застосовуватися суб'єктами господарювання, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність. Показники річної фінансової звітності підприємства за умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90 і більше відсотків підлягають коригуванню із застосуванням коефіцієнта коригування. Оцінювання статей балансу за попередній рік визнається балансовою вартістю відповідних активів, власного капіталу та зобов'язань звітного року, якщо значення кумулятивного приросту інфляції не перевищує 90%. Кумулятивний приріст інфляції – це добуток індексів інфляції за період, що

Таблиця 2

Приклад коригування фінансової звітності [7]

Стаття	Балансова сума до коригування	Коефіцієнт коригування	Скоригована вартість
<i>Актив</i>			
Основні засоби: залишкова вартість	320		352
Первісна вартість	400	119,2/108,4	440
Знос	80	119,2/108,4	88
Товари	50	119,2/107,5	55
Дебіторська заборгованість	200		20
Грошові кошти та їх еквіваленти	30		30
Баланс	600		637
<i>Пасив</i>			
Статутний капітал	260	119,2/100	310
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	300		287
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	40		40
Баланс	600		637

охоплює 3 останні роки, включаючи звітний. Індекс інфляції вираховує та обнародує державний орган статистики, а саме Держкомстат.

Під час коригування фінансової звітності на рівень інфляції необхідно навести показники фінансової звітності до зіставлених грошових вимірників на дату коригування, тобто активи, зобов'язання, власний капітал коригуються на коефіцієнт коригування.

Порядок проведення коригування річної фінансової звітності на вплив інфляції є досить складним процесом. Спочатку підприємство має скласти річну фінансову звітність на основі поточного бухгалтерського обліку (рахунки, відомості, журнали-ордери, Головна книга). Дані поточного бухгалтерського обліку не підлягають коригуванню (табл. 2).

Головна проблема ефективного врахування інфляції полягає в її нерівномірному характері. Хоча Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 передбачає коригування цін на середньодержавний рівень інфляції, цінові коливання на різних ринках не є рівномірними, іноді таке коригування не є точним. З іншого боку, врахування різних індексів інфляції для різних груп активів є надзвичайно складним та трудомістким процесом.

Для вирішення цієї дилеми пропонуємо застосовувати комбінований підхід: за очевидних диспропорцій зростання цін слід використовувати різні коефіцієнти інфляції. Якщо зростання цін є приблизно однаковим, слід застосовувати єдиний індекс інфляції.

1) Під час коригування збільшується вартість активу, що є очевидним та зрозумілим, адже вартість основних засобів і запасів під дією інфляції збільшується. Водночас збільшення вартості статей пасиву не є настільки очевидним. Так, переоцінювати слід лише статутний капітал, оскільки зобов'язання є монетарними статтями, але збільшення вартості статутного капіталу є дуже складним процесом, особливо для акціонерних товариств.

2) Відповідно до міжнародних стандартів коригування фінансової звітності здійснюється на основі судження. Водночас фінансові звіти різних підприємств повинні бути порівняними. Як можна забезпечити порівнянність під час застосування різних методів, що враховують вплив інфляції? Лише за затвердження єдиної методики врахування впливу інфляції та законодавчо встановленої вимоги такий вплив можна врахувати. Однак чи реальним та доцільним є такий крок? Це питання все ще залишається відкритим, однак відповідь, скоріше за все, буде негативною, бо:

- додаткова робота для бухгалтерів та фінансистів потребує додаткової оплати й підвищення кваліфікації, а зростання витрат завжди сприймається негативно;

- складні, трудомісткі обчислення завжди приховують помилки та можливі зловживання, що приведе до ще більших викривлень фінансової звітності.

Висновки. Для врахування впливу інфляції залишається найбільш очевидним та зрозумілим такий захід, як переоцінка основних засобів, а за необхідності – запасів. Це дасть змогу більш точно відобразити вартість активів, що підвищить достовірність показників фінансової звітності.

Подальшого дослідження й обґрунтування потребує фінансова звітність, що утворює державну політику доходів, адже це допомогло би звести до мінімуму негативний результат компромісу між стабільністю цін та повною зайнятістю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Голов С.Ф., Костюченко В.Н. *Бухгалтерський учет и финансовая отчетность по международным стандартам*. 3-е изд., перераб. и доп. Харьков : Фактор, 2013. 1072 с.
2. Озеран А.В., Літвинчук А.С. Застосування методів коригування показників фінансової звітності в умовах гіперінфляції. *Проблеми матеріальної культури – економічні науки*. 2014. С. 97–99.

3. Офіційний сайт "The #1 website for global accounting news" IAS 29 "Financial reporting in hyperinflationary economies". URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29> (дата звернення: 22.04.2019).
 4. П(С)БО22 «Врахування впливу інфляції» // Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws> (дата звернення: 28.04.2019).
 5. П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» // Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (дата звернення: 30.04.2019).
 6. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 20.04.2019).
 7. Офіційний сайт Міністерства фінансів. URL: <http://index.minfin.com.ua/index/infl> (дата звернення: 15.04.2019).
3. Ofitsijnyj sajт "The #1 website for global accounting news" IAS 29 "Financial reporting in hyperinflationary economies". Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29> (in English).
 4. Ofitsijnyj sajт Verkhovnoji Rady Ukrajinjy (P(S)BO22 "Vrahuvannja vplyvu infljaciji") [Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (P (S) BO22 "Taking into account inflation influence")]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws> (in Ukrainian).
 5. Ofitsijnyj sajт Verkhovnoji Rady Ukrajinjy (P(S)BO 21 "Vplyv zmin valjutnykh kursiv") [The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine (P(C)BO 21 "Influence of changes in foreign exchange rates")]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (in Ukrainian).

REFERENCES:

1. Gholov S.F., Kostjuchenko V.N. (2013) *Bukhghalterskyj uchet y finansovaja otchetnostj po mezhdunarodnim standartam* [Accounting and financial reporting according to international standards]. Kharjков : Faktor (in Russian).
2. Ozeran A.V., Litvynchuk A.S. (2014) *Zastosuvannja metodiv koryghuvannja pokaznykiv finansovoji zvitnosti v umovakh ghiperinfljaciji* [Application of methods for adjusting the indicators of financial reporting under hyperinflation]. *Problems of material culture – economic sciences*, vol. 1, pp. 97–99.
3. Ofitsijnyj sajт "The #1 website for global accounting news" IAS 29 "Financial reporting in hyperinflationary economies". Retrieved from: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29> (in English).
4. Ofitsijnyj sajт Verkhovnoji Rady Ukrajinjy (P(S)BO22 "Vrahuvannja vplyvu infljaciji") [Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine (P (S) BO22 "Taking into account inflation influence")]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws> (in Ukrainian).
5. Ofitsijnyj sajт Verkhovnoji Rady Ukrajinjy (P(S)BO 21 "Vplyv zmin valjutnykh kursiv") [The official website of the Verkhovna Rada of Ukraine (P(C)BO 21 "Influence of changes in foreign exchange rates")]. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00> (in Ukrainian).
6. Ofitsijnyj sajт Derzhavnoji sluzhby statystyky Ukrajinjy [The official website of the State Statistics Service of Ukraine]. Retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua> (in Ukrainian).
7. Ofitsijnyj sajт Ministerstva finansiv [The official website of the Ministry of Finance]. Retrieved from: <http://index.minfin.com.ua/index/infl> (in Ukrainian).