

ЗМІНИ ВАРТОСТЕЙ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Розкрито можливі напрями зміни вартостей відповідно до способів перерахунку облікових показників для врахування впливу інфляції. Визначено особливості формування інформації в бухгалтерському обліку при кожному варіанті зміни рівня цін

Постановка проблеми. Основною цінністю бухгалтерського обліку є визначення майна суб'єктів господарювання у грошовому вираженні. Разом з цим, саме грошовий вимірник в динамічній системі бухгалтерського обліку призводить до існування ряду дискусійних проблемних, пов'язаних з об'єктивністю вартісної оцінки облікових даних. Вказаний вимірник повинен максимально відповідати економічним умовам діяльності, які постійно змінюються. Тобто вартість придбаних у певний момент часу активів протягом періоду їх перебування на балансі підприємства змінюється під впливом ряду зовнішніх факторів. Останні, як правило, модифікують вартість господарських засобів і змінюють величину зобов'язань, що підлягають погашенню в майбутніх періодах. Відповідні зміни повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку. Однак поширений в практиці ведення бухгалтерського обліку нашої країни принцип оцінки за історичною вартістю обумовлює пошук способів перерахунку звітності відповідно до умов та рівня ринкових цін.

Світова практика сформувала ряд методів нейтралізації впливу фактора інфляції на показники фінансової звітності підприємств. Суб'єкти господарювання мають можливість обирати діючі на певну дату ціни або здійснювати перерахунок показників фінансової звітності відповідно до зміни курсів валют або за коливанням рівнів товарних цін [2, с. 16; 1, с. 35].

Вибір вказаних методів залежить від законодавчого поля держави, а також від облікової політики конкретного суб'єкта господарювання, рівня його розвитку та необхідності залучення інвестицій у діяльність компанії. Крім того, важливим є вплив макроекономічних процесів, які мають місце в певній державі. Сукупність наведених факторів лягає в основу вибору підприємства способів актуалізації вартісних оцінок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження наукових праць показало, що науковці приділяли увагу впливу зміни вартостей на бухгалтерський облік в частині інфляційних процесів, що призводять, як правило, до негативних наслідків у зміні фінансового стану. В економіці існують різні види динаміки вартості. Кожен з них відповідає певному способу перерахунку показників бухгалтерського обліку з наступним відображенням на фінансовому стані та результатах діяльності підприємства. Інформація для оцінки даного стану може бути отримана на підставі даних бухгалтерського обліку [6, с. 134]. Таким чином, необхідними є механізми, які б дозволяли актуалізувати облікові дані, сформовані на основі принципу історичної (фактичної) собівартості.

Завдання дослідження полягає у визначенні видів зміни вартостей, що мають місце в економіці, та розкритті механізмів їх вибору з метою відображення в системі бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Бухгалтерський облік є системою, яка покликана постійно та системно відображати у вигляді певної сукупності задокументованих даних зміни майна, власного капіталу та зобов'язань

підприємства у результаті ведення господарської діяльності. Коло та вимоги користувачів, зацікавлених в таких відомостях, обумовлює потребу в фіксуванні змін як в натуральному, так і вартісному вираженні.

У бухгалтерському обліку операції, активи, капітал та зобов'язання вимірюються в єдиному грошовому вираженні для узагальнення їх в цілому по підприємству. Грошове вираження є універсальним, і за його допомогою узагальнюються всі господарські операції та активи, що були раніше вказані в натуральних або трудових одиницях [12, с. 16].

Категорія вартості є однією з найскладніших в економіці. Причинами цього є різноманіття теорій вартості: трудова теорія вартості, теорія витрат виробництва, теорія трьох факторів виробництва, теорія граничної корисності (маржинальна), та неокласична теорія. Представники теорії трудової вартості У. Петті, П. Буагільбер, А.Сміт, Д.Рікардо вважали єдиним джерелом вартості людську діяльність. Праця є єдиною і загальною мірою. Дана теорія свій подальший розвиток отримала в працях К. Маркса, який розробив вчення про двоїстий характер праці, розкрив суперечливість між приватною та суспільною, конкретною та абстрактною працею, споживчою вартістю та вартістю товару; дослідив історичний процес розвитку обміну і форм вартості, розкрив природу і суть грошей як загального еквівалента. В його економічній концепції трудова теорія вартості та заснована на ній теорія додаткової вартості займають чільне місце [11].

Щодо теорії витрат виробництва, то представники даної теорії а саме, Р. Торренс, Н. Сеніор, Дж. Мілль, Дж. МакКуллох розглядали витрати виробництва як основу мінової вартості та цін, вважаючи, що нова вартість створюється не лише живою, а й уречевленою працею, оскільки величина витрат виробництва залежить від цін на окремі їх елементи (предмети і засоби праці, робочу силу).

Французькі економісти першої половини XIX ст. Ж.Б. Сей і Ф. Бастіа трактували формування вартості в процесі виробництва як результат витрат трьох його основних факторів: праці, капіталу та землі.

Представники теорії корисності У.О. Девонс, К. Менгер, Ф. Візер, Е. Бем-Баверк, Л. Вальрас, Дж.Б. Кларк визнавали вартість зміною корисності результату та розглядали як суб'єктивну категорію, як судження економічної людини про важливість благ, наявних в її розпорядженні, для підтримання життя і добробуту.

Маршалл А., М. Туган-Барановський, П. Самюельсон – представники неокласичної теорії – спробували поєднати теорію класиків політекономії про визначальну роль витрат виробництва з теорією граничної корисності, попиту і пропозиції у формуванні та русі цін. Вартість згідно даної теорії є проявом відносин між виробником (продавцем) і споживачем (покупцем). Виробник (продавець) зацікавлений у відшкодуванні витрат та одержанні прибутку, споживач (попечень) – в придбанні необхідної йому споживчої вартості – корисності.

Отже, вартість як економічна категорія сформувалась досить давно, проте, представники кожної теорії трактували визначення вартості по-різному, вони вважали єдиним джерелом вартості людську діяльність; трактували формування вартості в процесі виробництва як результат витрат трьох факторів виробництва: праці, капіталу та землі; визначали вартість як відношення витрат виробництва до корисності. В нашому дослідженні під вартістю розуміємо оцінку активів підприємства у вартісному вигляді. Відображення зміни вартості у бухгалтерському обліку здійснюється за допомогою перерахунку на основі індексу зміни цін в економіці, а також на основі рівня співвідношення валют. Це обумовлено тим, що в

господарському механізмі зміна вартості представлена змінами у вартості товарів (робіт, послуг), тобто зміною їх купівельної спроможності, а також коливанням валютних курсів, які здійснюють свій вплив на формування вартості засобів, залучених до господарського процесу (рис. 1).

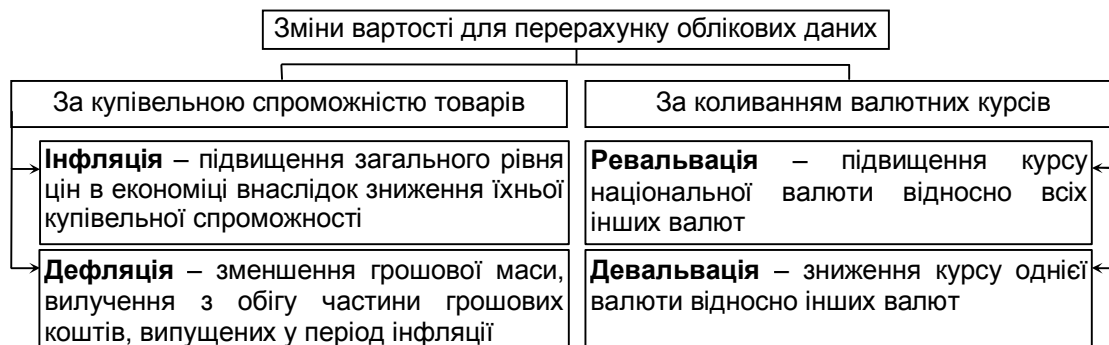


Рис. 1. Види зміни вартості

Кожна із вказаних змін обумовлює властиві їй зміни у вартості, а, отже, і структурі майна підприємства. Це вимагає відповідного відображення в бухгалтерському обліку. Характер змін визначає методи [4, с. 135; 5, с. 124], які впливають на величину коригування облікових даних. Спосіб перерахунку показників бухгалтерського обліку обирається самостійно підприємством. Як правило, вибір обґрунтовується конкретними умовами та видом діяльності підприємства, його підпорядкованістю, а також диспропорціями економіки, у результаті яких виникли відповідні вартісні зміни. Проаналізуємо кожен складову зміни вартості.

При орієнтуванні в змінах вартості на зміни товарних цін перш за все слід проаналізувати причини зростання або зниження цін (рис. 2).

Найбільш поширеним явищем в економічній ситуації країни є інфляція. Як правило, її визначають процесом підвищення загального рівня цін в економіці внаслідок зниження їх купівельної спроможності [3, с. 27]. Внаслідок інфляції відбувається знецінення грошової одиниці та зменшення її купівельної спроможності. Інфляційні процеси чинять суттєвий вплив на господарську діяльність підприємств, визначаючи цінність та купівельну спроможність наявних грошових коштів, коригуючи фінансовий результат.

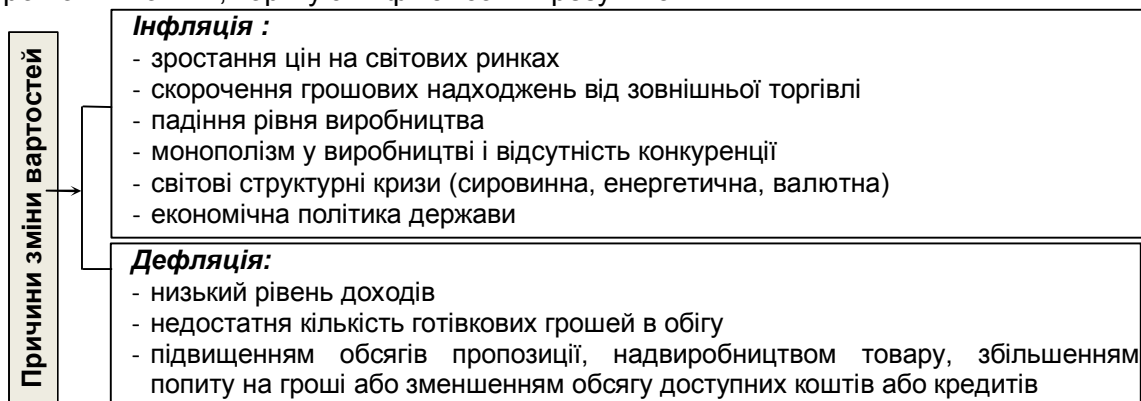


Рис. 2. Причини виникнення інфляційних процесів

Інфляція по-різному впливає на інвестиційні можливості підприємства і його поточний фінансовий стан. Так, вона впливає на вибір і прийняття рішень, оскільки інвестиції підприємство здійснює сьогодні і їх номінальна вартість

дорівнює реальній вартості, а прибутки буде отримувати за деякий час. До того моменту зменшиться не тільки поточна вартість майбутніх грошових надходжень, а й самі гроші знеціняться внаслідок інфляції. Таким чином, при інфляції ускладнюється процес оцінювання інвестиційного рішення; виникає додаткова потреба у джерелах фінансування: зростають відсотки на позиковий капітал і ставки дисконтування; утруднюється використання такого джерела довготермінового фінансування, як випуск облігацій; підвищується ступінь диверсифікації інвестиційного портфеля підприємства.

В умовах інфляції інвестування грошових коштів у будь-які операції виправдане лише в тому разі, коли прибутковість вкладень перевищуватиме темпи інфляції.

У поточній діяльності інфляція впливає на прибутки й витрати. Якщо на підприємстві є тимчасовий розрив між відвантаженням і оплатою продукції, то за період такого розриву купівельна спроможність (цінність) прибутків зменшується, незалежно від того, яким є рівень інфляції (приблизно, на величину процентів, які підприємство могло б отримати, якби грошові кошти, що надходили у момент відвантаження, були покладені на депозит у банку).

При інфляції реальна вартість кожного надходження грошових коштів зменшується ще й на величину інфляційного знецінення. Тому в умовах інфляції підприємство прагне зменшити тимчасовий розрив між відвантаженням та оплатою або взагалі вимагає передоплату, що зумовлює втрати у конкурентній боротьбі, оскільки найважливішим чинником збільшення обсягу продажу є продаж продукції у кредит (кредитна політика підприємства).

Потреба підприємства в обігових коштах, необхідних передусім для придбання сировини, матеріалів, створення запасів готової продукції, залежить від обсягу продажу, співвідношення цін на придбання сировини і цін реалізації продукції (пряма й обернена залежність), періоду обороту дебіторської та кредиторської заборгованості.

В умовах інфляційних процесів ціни на сировину, матеріали, паливо зростають і, відповідно, зростає номінальна величина фінансових потреб підприємства. Інфляція фактично зменшує реальну ціну придбання виробничих запасів, примушуючи підприємства підвищувати середній термін кредиторської заборгованості настільки, що він починає перевищувати середній термін дебіторської заборгованості [9].

Отже, інфляція здійснює досить негативний вплив на діяльність підприємства, що може призвести до недоотримання прибутку підприємства. Одночасно наявність інфляції забезпечує додаткові вигоди у випадку необхідності погашення боргів.

У цілому, при правильному врахуванні зростання цін та його відображенні у обліковій вартості майна підприємства отримуються певні фінансові переваги. Крім того, вартість ресурсів підприємства є більш об'єктивною, що забезпечує обґрунтованість та надійність відповідних управлінських рішень.

Розвиток світової економіки показав існування й зворотного інфляції процесу – дефляції. Перехідним етапом між періодами зростання і поступового падіння цін є дезінфляція. Під цим явищем розуміють поступове скорочення темпів зростання цін.

Політика дезінфляції може проводитися, як після політики рестрикції, пом'якшуючи та усуваючи її наслідки в економіці, так і після політики дефляції, виконуючи подібну ж місію. Така зміна монетарної політики є неминучою через циклічність коливань ділової активності, хоч і вона є досить "незручним" для економіки методом монетарного забезпечення [8].

Дезінфляція призводить до підвищення податків, скорочення бюджетних витрат, “заморожування” цін та заробітної плати, поживлення продажу державних цінних паперів.

Дефляція є некерованим процесом, що веде до скорочення грошової маси в економіці. Одне із зовнішніх проявів дефляції – це зниження цін на товари й активи [10]. Для економіки явище дефляції небажане, оскільки воно призводить до економічного спаду й погіршення умов підприємництва. В такому випадку витрати на здійснення діяльності залишаються на рівні періоду придбання ресурсів, однак, доходи від продажу виготовлених товарів є значно нижчими. У період зниження цін підприємства не отримують покриття понесених витрат. У класичному розумінні дефляція описується так: зниження цін призводить до скорочення прибутків корпоративного сегмента, це спричиняє зменшення прибутків, що веде до зниження зайнятості і доходів населення. У кінцевому підсумку, це знову скорочує сукупний попит і посилює дефляцію. Отже, дефляція може одночасно виступати наслідком і причиною глибокого економічного спаду [13].

Причинами дефляції є: зниження цін, що може бути викликане падінням платоспроможного попиту (під час кризи надвиробництва), та зменшення витрат (в результаті зниження мит на іноземні товари), низький рівень доходів; недостатня кількість готівки в обігу; підвищенням обсягів пропозиції, надвиробництвом товару, збільшенням попиту на гроші або зменшенням обсягу доступних коштів або кредитів [14].

Внаслідок дефляції відбувається зростання реальних процентних ставок, що обумовлює зниження корпоративного та приватного секторів на кредитні ресурси. Таким чином, відбувається скорочення обсягів використовуваних у господарській діяльності ресурсів. Поняття дефляції нерозривно пов'язане з економічним спадом, за винятком випадку підвищення продуктивності праці. Разом з цим, зниження витрат виробництва в результаті зростання продуктивності праці може привести до зниження рівня цін. Лише в такому випадку, дефляція не створює додаткових ризиків для макроекономічної стабільності.

Узагальнюючи викладене, слід відзначити, що на господарську діяльність процеси дезінфляції та дефляції, незважаючи на можливість зниження витрат на придбання ресурсів, здійснюють негативний вплив. Це обумовлено тим, що зниження надходжень за реалізовану продукцію через падіння цін призводить до невиплати заробітної плати працівникам підприємства, підвищення податків на підприємстві. Останнє може призвести до підвищення цін на товари. У будь-якому випадку, в бухгалтерському обліку слід відображати фактично отримані доходи, що менші за суму понесених витрат. Доцільність проведення уцінки в такому випадку є досить сумнівною, оскільки у період негативної динаміки цін підприємство несе збитки: або внаслідок списання на витрати перевищення вартості придбання, або внаслідок перевищення понесених на виробництво витрат над сумою отриманого доходу.

Характер впливу інфляції та дефляції дозволяє вказувати на доцільність використання індексу споживчих цін у випадку проведення переоцінки вартості складових активу і пасиву.

Іншими індексами, що відображаються зміну вартостей в економіці, є рівень співвідношення валют. Така динаміка виникає у результаті різних тенденцій в економіці (рис. 3).

Причини змін купівельної спроможності валют	
Девальвація:	<ul style="list-style-type: none"> – Інфляція – порушене співвідношення між імпортом та експортом в платіжному балансі – різке падіння економіки – відсутність антикризової політики
Ревальвація :	<ul style="list-style-type: none"> – відсутність попиту на валюту – тривалий час активне сальдо платіжного балансу, що одночасно означає наявність дефіцитів у її партнерів – значне фінансування у рамках допомоги з боку міжнародних валютно-кредитних організацій, оскільки збільшується пропозиція іноземної валюти на міжбанківській валютній біржі

Рис. 3. Причини динаміки вартості валют

Девальвація – це зниження курсу однієї валюти відносно інших валют. Девальвація є потужним засобом у конкурентній боротьбі на світовому ринку. Вона завжди стимулює експорт товарів із країни.

Розрізняють офіційну (відкриту) і приховану девальвації. При відкритій девальвації Центральний банк країни офіційно оголошує девальвацію національної валюти, з обігу вилучаються знецінені паперові гроші або відбувається обмін таких грошей на нові, стійкі кредитні гроші (але за курсом знецінених старих грошових коштів, тобто більш низьким). При прихованій девальвації держава знижує реальну вартість грошової одиниці відносно іноземних валют, не вилучаючи знецінені гроші з обігу. Відкрита девальвація викликає зниження товарних цін, прихована девальвація опосередковано впливає на зміну цін.

Девальвація здійснює як позитивний, так і негативний вплив на економіку держави. Розглянемо більш детально наслідки девальвації на рис. 4.

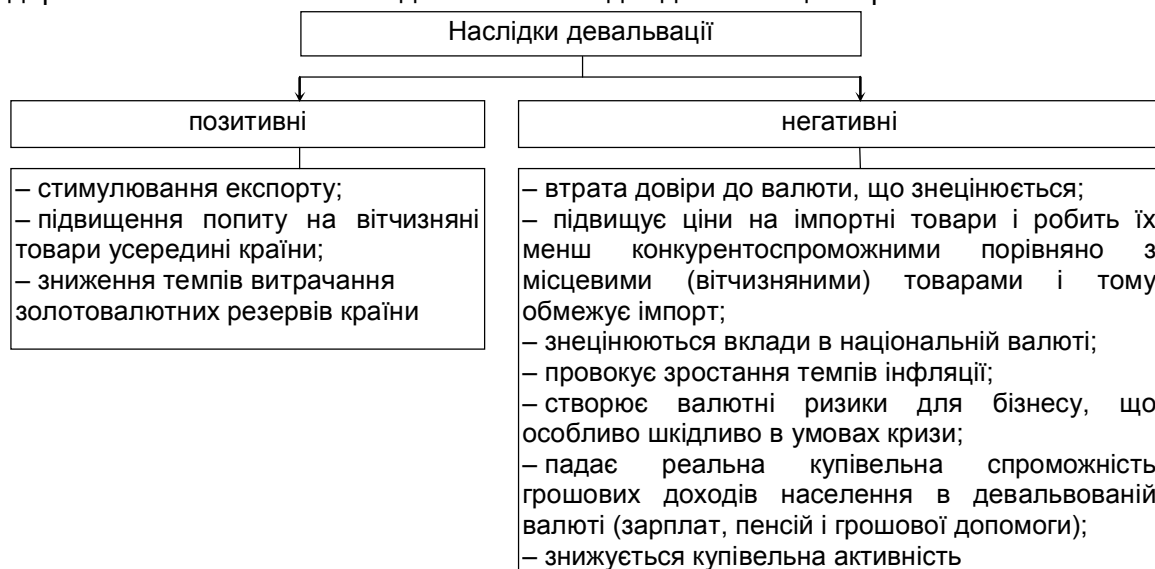


Рис. 4. Наслідки девальвації для економіки

Позитивними сторонами девальвації є стимулювання експорту, оскільки експортер при обміні вирученої іноземної валюти на свою знецінену валюту отримує дохід; підвищення попиту на вітчизняні товари усередині країни; зниження темпів витрачання золотовалютних резервів країни.

Негативними сторонами девальвації є втрата довіри до валюти, що знецінюється; девальвація підвищує ціни на імпортні товари і робить їх менш конкурентоспроможними порівняно з місцевими (вітчизняними) товарами і тому обмежує імпорту, тобто відбувається імпортозаміщення. Від цього страждає населення, а також підприємства, що купують за кордоном сировину, деталі, обладнання, технології; знецінюються вклади в національній валюті, що зазнала девальвації. Відбувається ажіотажне зняття грошових коштів з банківських депозитів у девальвованій валюті. Девальвація провокує зростання темпів інфляції, тому що при здешевленні вітчизняної продукції виробники підвищують ціни на внутрішньому ринку, ще більше знецінюючи внески і заощадження; девальвація створює валютні ризики для бізнесу, що особливо шкідливо в умовах кризи.

Отже, існує досить негативних наслідків девальвації, що обумовлює її вплив на показники бухгалтерського обліку. По-перше, знецінюється вартість активів підприємства, зменшується заробітна плата працівників, вітчизняним підприємствам загрожує банкрутство, так як підвищуються ціни на імпортну продукцію.

Ревальвація валют – явище, протилежне девальвації. Ревальвація проводиться країнами при хронічно активному сальдо платіжного балансу [7]. Результатом ревальвації є здешевлення імпорту при одночасному подорожчанні експорту і, отже, падіння конкурентоспроможності країни на зовнішніх ринках. З цієї причини ревальвація не користується популярністю у держави. Такі процеси здійснюють вплив на господарську діяльність, а саме призводить до зростання цін на вітчизняну продукцію підприємства та збільшені витрат на їх виробництво, що, в свою чергу, може призвести до збитку підприємств, тому що при подорожчанні продукції знижується їх купівельна здатність [9].

Відношення валют, що виражаються у відповідних коефіцієнтах і відображають зміни цін, доцільно використовувати для здійснення індексації, тобто перерахунку показників звітності не на постійній основі, а періодично.

Висновки. Врахування змін вартості в бухгалтерському обліку є необхідною умовою об'єктивного відображення господарської діяльності у фінансовій звітності. Відповідно, користувачі отримують можливість прийняти обґрунтовані рішення щодо управління власністю. Зміни облікових даних для приведення балансової вартості майна та джерел його утворення до діючих умов на ринку вимагають вибору таких методів, які б дозволяли скоригувати дані оперативно та достовірно.

Серед сукупності методів, які пропонуються світовою практикою, можна виділити дві основні групи: ті, що відповідають, статичній теорії балансу, та ті, які витримують принципи динамічної теорії. Дотримання статичної теорії носить більш суб'єктивний характер, оскільки вимагає застосування справедливої вартості. Визначення останньої має кілька альтернатив з певним вартісним діапазоном. Динамічна теорія передбачає періодичне проведення переоцінки, для здійснення якої необхідно обрати такий підхід у розрахунку коефіцієнту, що дозволив би найбільш об'єктивно відображати вартість майна і джерел його утворення. Серед можливих способів – за купівельною вартістю валют або загальним рівнем цін. Умови вибору залежать від діяльності підприємства, впливу ряду факторів зовнішнього середовища, а також технічного забезпечення механізмів розрахунку. Окреслення вказаних підходів і оптимальних методів вирішення вказаного питання вимагає розгляду їх процедур в окремому дослідженні.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Жарылгасова Б.Т.* Анализ финансовой отчетности: Учебник / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – М.: КНОРУС, 2006. – 312 с.
2. *Илышева Н.Н.* Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 080109 “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, 080105 “Финансы и кредит” / Н.Н. Илышева, С.И. Крылов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 431 с.
3. *Круш П.В., Клименко О.В.* Інфляція: суть, форми та її оцінка: Навч. посіб. – К., Центр учбової літератури, 2010. – 288 с.
4. *Миддлтон Д.* Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений/ Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисейевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
5. Основы учета и анализа в системе финансового менеджмента: Учеб. Пособие для слушателей программы Master of Business Administration / Д.А. Панков, Д. Дутто, Л.В. Пашковская и др.; Под ред. Д.А. Панкова, Д. Дутто. – Мн.: Изд. Центр БГУ. – 278 с.
6. *Шеремет А.Д., Негашев Е.В.* Методика финансового анализа. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 208 с.
7. buklib.net/component/option,com_jbook/task,view/Itemid,99999999/catid,162/id,6224/
8. pidruchniki.com.ua/12991010/politekonomiya/naslidki_inflyatsiyi
9. pidruchniki.com.ua/18540516/ekonomika/analiz_vplivu_inflyatsiyi_finansovi_rezultati
10. traditio.ru/
11. vybory2002.kiev.ua/?p=25
12. www.dtkk.com.ua/school/ukr/2003/01-02/01sc1.html
13. www.epravda.com.ua/publications/2010/07/23/242597/
14. www.krugosvet.ru/enc/gumanitarnye_nauki/ekonomika_i_pravo/INFLYATSIYA_I_DEFLYATSIYA.html?page=0,1