

УДК 657.1

НЕОБХОДИМОСТЬ КОРРЕКТИРОВКИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ИНФЛЯЦИОННУЮ СОСТАВЛЯЮЩУЮ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Крутских Р.В.

ГОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»,
Ростов-на-Дону, e-mail: romakrutskikh@yandex.ru

Статья посвящена проблеме формирования достоверных показателей финансовой отчетности в условиях инфляции. Рассмотрены основные положения метода корректировки учетных данных в денежные единицы постоянной покупательной способности. Методика является универсальной и подходит для всех коммерческих организаций. Однако от размера компании будет зависеть выбор корректирующего показателя. Для малых и средних предприятий с небольшой номенклатурой товарно-материальных ценностей в качестве корректирующего показателя необходимо применять индивидуальный индекс цен. Для больших холдингов – общий индекс цен. Выделены основные этапы внедрения данного метода в систему учетно-аналитического обеспечения компании, исходя из двух вариантов организации проекта по постановке учета в условиях инфляции.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, МСФО, система учетно-аналитического обеспечения, инфляция, денежные единицы постоянной покупательной способности

THE NEED FOR ADJUSTMENT OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF COMMERCIAL ENTERPRISES TO THE INFLATIONARY COMPONENT IN THE CONDITIONS OF REFORMING THE SYSTEM OF ACCOUNTING

Krutskikh R.V.

Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, e-mail: romakrutskikh@yandex.ru

The article deals with the formation of reliable indicators of financial statements in terms of inflation. The basic adjustment method of accounting data in monetary units of constant purchasing power. The technique is versatile and suitable for all commercial organizations. However, the size will depend on the choice of the correction parameter. For small and medium-sized enterprises with small nomenclature of inventory as a correction parameter is necessary to apply individual price index. For large holdings – general price index. The basic stages of the implementation of this method in a system of accounting and analytical support for the company, based on two options for the project on the formulation of accounting in an inflationary environment.

Keywords: accounting, financial reporting, IFRS, the system of accounting and analytical support, inflation, monetary units of constant purchasing power

В последнее время система отечественного бухгалтерского учета подвергается значительным изменениям. Это связано в первую очередь с принятием Государственной Думой 22 ноября 2011 года нового федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, а также признанием на территории Российской Федерации 37 Международных стандартов финансовой отчетности (далее МСФО) и 26 Разъяснений МСФО¹. Важной особенностью Закона 2012 года является обеспечение, создание и предоставление полезной и нужной информационной составляющей финансового состояния любого предприятия. Новые требования нормативно-правовых актов, несомненно, приведут к тому, что каждой компании будет необходимо пересмотреть свои подходы и принципы к формированию наиболее до-

стоверных показателей отчетности в рамках системы учетно-аналитического обеспечения.

Однако возникает вопрос: по каким параметрам пользователи финансовой отчетности смогут оценить степень полезности и достоверности учетной информации. Одним из таких параметров должно стать наличие в отчетности показателей, учитывающих влияние на хозяйственную деятельность не только внутренних, но и внешних факторов. Основным внешним фактором, влияющим на достоверность статей бухгалтерской отчетности, является такой макроэкономический показатель, как инфляция. Важно отметить, что наше государство относительно недавно смогло преодолеть катастрофические темпы инфляции и снизить ее уровень до 7–8% в год (рисунок). Несомненно, такие темпы инфляции все равно существенным образом влияют на качественные характеристики учетной информации. Об этом свидетельствует тот факт, что стоимость активов, приобретенных компанией, например

¹ Согласно Приказу Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160-н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ».

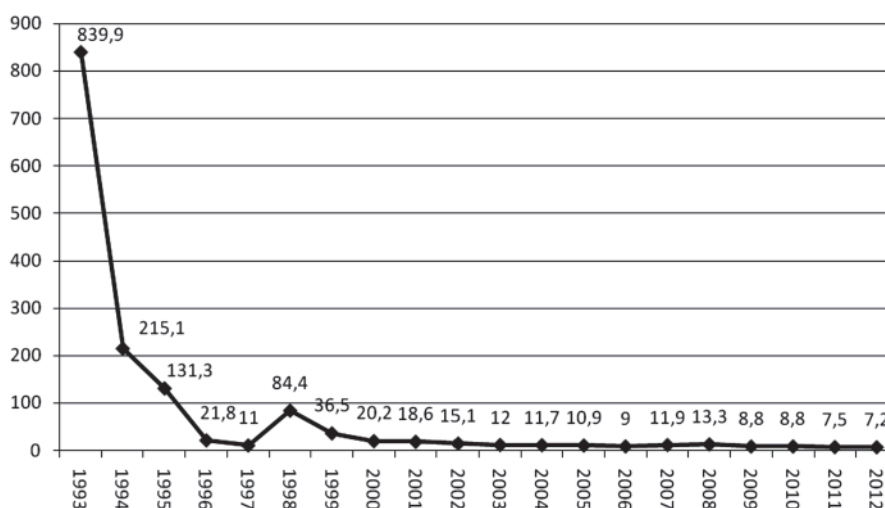
в 2005 г. при годовом темпе инфляции около 9%, к 2012 г. увеличится на 63% при прочих равных условиях.

Исходя из этого предприятиям, составляющим финансовую отчетность на основе исторической стоимости и не принимающим во внимание изменения в общем уровне цен или повышение цен на конкретные активы или обязательства, следует корректировать отдельные статьи отчетности на инфляционную составляющую. К настоящему времени мировой практикой накоплен большой опыт трансформации бухгалтерской отчетности в условиях инфляции, однако методов корректировки на инфляционную составляющую довольно мало. Наиболее распространенным из них является метод учета в денежных единицах постоянной покупательной способности (*Constant purchasing power accounting*). Суть данного метода описана в МСФО 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». В п. 11 данного стандарта говорится

о том, что показатели отчета о финансовом положении, не выраженные в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода, пересчитываются с применением общего ценового индекса [1]. В качестве ценового индекса рекомендуется использовать индекс потребительских цен (далее ИПЦ) или индивидуальный индекс цен. ИПЦ рассчитывается ежегодно органами государственной статистики на основе формулы Ласпейреса, как отношение определенного количества товаров и услуг, произведенных в базисном году в ценах базисного года к такому же количеству товаров и услуг, но в ценах текущего года:

$$I_L = \frac{\sum p_1 - q_0}{\sum p_0 - q_0}, \quad (1)$$

где q_0 – количество товаров и услуг, произведенных в базисном году; p_0, p_1 – цены товаров и услуг соответственно в базисном и текущем году.



Динамика инфляции в Российской Федерации в период с 1993 по 2012 г. [5]

Наиболее достоверную информацию о финансово-хозяйственном положении компании пользователи отчетности смогут получить, если в качестве корректирующего показателя будет использоваться индивидуальный индекс цен, учитывающий изменение цены на конкретный вид товара или услуги:

$$I = P_i / P_0, \quad (2)$$

где P_i, P_0 – фактические цены соответственно в отчетном и базисном периоде.

Однако индивидуальный индекс цен рекомендуется использовать компаниям с небольшой номенклатурой немонетарных активов, так как в ином случае, если на балансе предприятия учитываются сотни, а то

и тысячи объектов основных средств, материально производственных запасов, потребуются колоссальные трудовые и денежные затраты по пересчету стоимости каждого такого объекта на инфляционную составляющую.

После определения годового общего или индивидуального индекса цен необходимо приступить непосредственно к самому процессу корректировки отчетности в денежные единицы постоянной покупательной способности, который предполагает пересчет немонетарных объектов и статей отчета о прибылях и убытках, проверку правильности расчета финансовых результатов по монетарным объектам и в конечном итоге, составление скорректированной

отчетности. Для облегчения корректировки и отражения ее результатов целесообразно ввести новый субсчет «Результат влияния инфляции» к счету 91 «Прочие доходы и расходы». По кредиту этого счета должны отражаться суммы индексации основных средств, материально-производственных запасов и других немонетарных активов статей отчетности в корреспонденции с соответствующими счетами, а по дебету – индексированная величина накопленной амортизации, индексация собственного капитала предприятия, в корреспонденции с соответствующими счетами. Такой подход позволяет путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов выявить финансовый результат за период и отразить его в отчете о прибылях и убытках.

Рассмотрим пример корректировки первоначальной стоимости основных средств в денежные единицы текущей покупательной способности.

Пример. Первоначальная стоимость основного средства – 18 500 тыс. руб. Коэффициент пересчета на начало периода – 1,127, коэффициент пересчета на конец периода – 1,143. Норма амортизации по основному средству – 12,5.

1. Необходимо пересчитать величину начального сальдо основного средства в денежные единицы покупательной способности на начало периода (ДЕНП):

$$18\,500 \cdot 1,127 = 20\,800 \text{ тыс. руб.}$$

Разница между скорректированной величиной основного средства и его первоначальным значением, равная 2 300 тыс. руб. (20 800 – 18 500) становится инфляционным результатом, полученным в предыдущем периоде, а значит должна быть включена в величину нераспределенной прибыли на начало периода:

Дт 01 «Основные средства» Кт 84 «Нераспределенная прибыль» – 2 300 тыс. руб.;

2. Начальное сальдо основного средства необходимо представить в денежные единицы на конец периода (ДЕКП), т.е. в денежные единицы текущей покупательной способности:

$$18\,500 \cdot 1,143 = 21\,100 \text{ тыс. руб.}$$

Разница между стоимостью основного средства, выраженного в денежных единицах постоянной покупательной способности и первоначальной стоимостью должна быть отнесена в кредит счета «Результат влияния инфляции»:

Дт 01 «Основные средства» Кт «Результат влияния инфляции» – 2 600 тыс. руб. (21 100 – 18 500);

3. Процесс корректировки основного средства завершает пересчет амортизационных отчислений. Рассчитать величину накопленной амортизации на начало периода необходимо исходя из пересчитанной стоимости основных средств в денежные единицы на начало и конец периода (табл. 1).

Таблица 1

Расчет накопленной амортизации на начало периода, тыс. руб.

Первоначальная стоимость основного средства	Процент износа	Величина основного средства на начало периода, скорректированного на коэффициент пересчета,		Накопленная амортизация по состоянию на начало периода			Разница между накопленной амортизацией исходя из первоначальной стоимости и стоимостью, скорректированной на коэффициент пересчета	
		в ДЕНП	в ДЕКП	исходя из первоначальной стоимости	в ДЕНП	в ДЕКП	в ДЕНП	в ДЕКП
1	2	3	4	5 (гр.1×гр.2)/100	6 (гр.3×гр.2)/100	7 (гр.4×гр.2)/100	8 (гр.6 – гр.5)	9 (гр.7-гр.5)
18 500	12,5	20 849	21 146	2 313	2 606	2 643	293	330

По данным табл. 1 будут сделаны соответствующие проводки на счетах бухгалтерского учета:

на сумму разницы между накопленной амортизацией, исходя из первоначальной стоимости и стоимостью, скорректированной на коэффициент пересчета в ДЕНП, относимую на счет Нераспределенной прибыли на начало периода (гр. 8, табл. 1):

Дт 84 «Нераспределенная прибыль» Кт 02 «Амортизация основных средств» – 293 тыс. руб.;

на сумму разницы между накопленной амортизацией, исходя из первоначальной

стоимости, и стоимостью, скорректированной на коэффициент пересчета в ДЕКП:

Дт «Результат влияния инфляции» Кт 02 «Амортизация основных средств» – 330 тыс. руб.

Таким образом, полученные корректировки позволяют получить сопоставимую информацию между стоимостью основного средства на начало периода и стоимостью основного средства на конец периода, т.к. эта стоимость выражена в денежных единицах одинаковой покупательной способности. Аналогично пересчет производится и по другим неденежным статьям бухгал-

терского баланса, а также по статьям отчета о прибылях и убытках [3].

Еще одним немаловажным моментом является разработка менеджментом компании плана по внедрению в систему учетно-аналитического обеспечения корректирующего на уровень инфляции показателя. В упрощенном виде мы предлагаем выделить два основных этапа. На первом этапе руковод-

ство компании должно ответить на вопрос – для чего нужна трансформация отчетности. От этого будут зависеть периодичность подготовки и в какой-то степени требования к качеству документов. В табл. 2 приведены различные варианты трансформации, исходя из цели подготовки отчетности, на основе метода корректировки в денежные единицы постоянной покупательной способности.

Таблица 2

Различные варианты трансформации отчетности в денежные единицы постоянной покупательной способности, в зависимости от целей

Основные положения	Цели подготовки отчетности		
	для себя	для частных инвесторов	для выхода на открытые рынки
Общие принципы и методология	В случае если отчетность, пересчитанную в денежные единицы постоянной покупательной способности, компания предполагает готовить для себя, например, планирует использовать ее в качестве управленческой, то пересчету могут подлежать те статьи, которые необходимы руководству, исходя из целей управления	В случае если отчетность, пересчитанную в денежные единицы постоянной покупательной способности, компания предполагает подготовить для частных инвесторов, пересчету будут подлежать те статьи, которые являются существенными, т.е. недостоверные показатели которых могут ввести в заблуждение частных инвесторов.	В данном случае компании придется соблюсти все принципы и требования данного метода. Пересчету будут подлежать все немонетарные статьи финансовой отчетности
Аудит	Аудит в таком случае необязателен	По договоренности с инвесторами	Аудит обязателен

После того, как предприятие определилось с целями подготовки скорректированной отчетности, необходимо приступить ко второму этапу – выбору способа ее подготовки: с при-

влечением независимого консультанта или своими силами (трансформация или параллельный учет). Сравнительный анализ способов подготовки отчетности представлен в табл. 3.

Таблица 3

Сравнительный анализ способов подготовки отчетности

Способы	С привлечением консультанта	Силами компании (трансформация)	Силами компании (параллельный учет)
Плюсы/минусы			
Плюсы	Делегирование проблемы. Уверенность в качестве	Относительно невысокая стоимость. Контроль за процессом	Короткие сроки подготовки отчетности. Контроль за процессом
Минусы	Дополнительные затраты	Неуверенность в качестве	Более дорогой процесс внедрения. Долгий процесс постановки учета

В связи с тем, что отечественные компании довольно мало внимания уделяют пересчету статей отчетности в денежные единицы постоянной покупательной способности, а рядовые бухгалтеры зачастую вообще не знакомы с данным методом, возникает необходимость в привлечении сторонних консультантов. Однако привлечение консультанта, по нашему мнению, целесообразно лишь тогда, когда компания впервые сталкивается с необходимостью пересчета статей бухгалтерской отчетности на инфля-

ционную составляющую. В дальнейшем, предприятию необходимо осуществлять подготовку такой отчетности своими силами [4]. Возможны два варианта организации проекта по постановке учета в условиях инфляции. Рассмотрим их подробнее.

Вариант 1 – «Методология – Корректировка». В данном случае процесс корректировки строится следующим образом. Консультант (или внутренний методолог компании) разрабатывает методику подготовки отчетности компании в денеж-

ных единицах постоянной покупательной способности. Затем проводится обучение специалистов компании данной методике и технике составления отчетности на отдельных примерах. После обучения специалисты компании самостоятельно готовят первую отчетность. Консультант только отвечает на вопросы в ходе подготовки отчетности и проверяет результаты. Данный вариант подразумевает максимальную вовлеченность специалистов компании в процесс подготовки отчетности. Затраты на консалтинг в этом случае будут минимальными, так как специалисты готовят отчетность самостоятельно начиная с отчетности за самый первый период. Однако, помимо плюсов, данный вариант имеет существенный недостаток. Так как консультанту приходится разрабатывать методику и учетную политику на основе абстрактных данных, невозможно учесть все нюансы деятельности компании. Методику приходится дорабатывать в ходе подготовки первой отчетности. А это затягивает сроки подготовки и увеличивает нагрузку на специалистов компании. Также недостатком данного варианта является привязанность сроков подготовки отчетности к срокам подбора и обучения специалистов. В случае если подготовка первой отчетности необходима к определенному сроку, данный недостаток является существенным.

Вариант 2 «Корректировка – Методология». Данный вариант подразумевает, что подготовка отчетности скорректированной на инфляционную составляющую за первый период осуществляется полностью силами консультанта. После этого происходит описание примененной методики и обучение специалистов компании. Отчетность за второй период компания формирует самостоятельно в сопровождении консультанта.

Преимуществами данного варианта являются:

- сложные и проблемные вопросы будут изучены и скорректированы консультантом при подготовке первой отчетности, а не сотрудниками компании в ходе составления отчетности по МСФО в дальнейшие периоды;
- обучение специалистов будет происходить на основе уже составленной отчетности компании по МСФО, а не на абстрактных примерах;
- необходимость определения круга специалистов, которые будут заниматься подготовкой отчетности по МСФО в будущем, появляется только после подготовки отчетности за первый период. Такой подход позволяет наиболее точно определить степень вовлечения в процесс подготовки отчетности бухгалтерских служб, а также количество дополнительных специалистов и уровень их квалификации.

Существенным недостатком этого варианта является то, что он обойдется компании значительно дороже предыдущего.

Вывод

В заключение хотелось бы отметить, что в условиях реформирования системы ответственного бухгалтерского учета возникает потребность в формировании достоверной и полной информации, наиболее точно отражающей финансовое положение хозяйствующих субъектов. Для формирования таких показателей необходимо учитывать как внутренние, так и внешние факторы. Одним из внешних факторов, искажающим реальные показатели деятельности компании, являются инфляции. Наиболее распространенным методом корректировки статей бухгалтерского учета, «сглаживающим» влияние инфляционного фона, является метод учета в денежных единицах постоянной покупательной способности. Данный метод уникален и подходит для любой компании. Залогом успешного внедрения в систему учетно-аналитического обеспечения данного метода является поэтапный подход, т.е. постепенное вовлечение специалистов.

Список литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 // Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике.
2. Каспина Р.Г. Финансовый учет и отчетность в условиях инфляции. – 2-е изд., стер. – М.: Изд-во «Омега-Л», 2008. – 204 с.
3. Крутских Р.В. Трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности в денежные единицы постоянной покупательной способности // Актуальные проблемы экономики, социологии и права. – Международная академия финансовых технологий. – 2011. – № 1.
4. Широкова Е. Как подготовиться к переходу на МСФО // МСФО на практике. – 2011. – №1.
5. International Monetary Fund (IMF). World Economic Outlook.

References

1. *Mezhdunarodnyy standart finansovoy otchetnosti (IAS) 29 «Finansovaya otchetnost v giperinflyatsionnoy ekonomike»* [International Accounting Standard (IAS) 29 «Financial reporting in hyperinflationary economies»].
2. Kaspina R.G. *Finansovyy uchët i otchetnost v usloviyakh inflyatsii* [Financial accounting and reporting in terms of inflation]. – 2nd ed., Sr. – Moscow: Publishing house «Omega-L», 2008. 204.
3. Krutskikh R.V. *Transformatsiya bukhgalterskoy (finansovoy) otchetnosti v denezhnye edinitsey postoyannoy pokupatel'noy sposobnosti* [The transformation of accounting (financial) statements in the monetary units of constant purchasing power] Actual problems of economics, sociology and law. – The International Academy of Financial Technologies. 2011, no. 1.
4. Shirokova E. *Kak podgotovitsya k perekhodu na MSFO* [How to prepare for the transition to IAS]. IFRS in practice. – 2011, no. 1.
5. International Monetary Fund (IMF). World Economic Outlook

Рецензенты:

- Пономарев А.И., д.э.н., профессор, зав. кафедрой налогообложения и бухгалтерского учета Южно-Российского института (филиал) академии народного хозяйства и государственной службы, г. Ростов-на-Дону;
Риполь-Сарагоси Ф.Б., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономика и финансы» Евразийского открытого института, филиал, г. Азов.

Работа поступила в редакцию 25.05.2012.