

УДК 657.632

UDC 657.632

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

**МЕТОДЫ УЧЕТА ВЛИЯНИЯ ИНФЛЯЦИИ  
НА ПОКАЗАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ  
(ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

**METHODS OF ACCOUNTING FOR THE  
EFFECTS OF INFLATION INDICATORS OF  
ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS**

Рощектаева Ульяна Юрьевна  
кандидат экономических наук, доцент  
РИНЦ SPIN-код 2836-9605  
*Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации (Краснодарский филиал),  
Краснодар, Россия*

Roshchektaeva Uliana Yurievna  
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor  
RSCI SPIN- code 2836-9605  
*Financial University under the Government of the  
Russian Federation (Krasnodar branch), Krasnodar,  
Russia*

В статье рассмотрены качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: понятность, уместность, надежность и сравнимость. Дано определение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности как одной из важнейших качественных характеристик, обеспечивающих полезность отчетной информации для широкого круга пользователей. Рассмотрены основные последствиями отсутствия учета влияния инфляции на показатели бухгалтерской отчетности. Изучены методы корректировки показателей финансовой отчетности на уровень инфляции, способных выделить и нивелировать влияние инфляции на показатели хозяйственной деятельности коммерческих организаций

The article deals with the qualitative characteristics of the accounting (financial) statements in accordance with International Financial Reporting Standards: understandability, relevance, reliability and comparability. The article gives a definition of reliability of the accounting (financial) statements as one of the most important quality characteristics that ensure the usefulness of accounting information for a wide range of users. We present main consequences of the lack of consideration of the impact of inflation on the performance of financial statements. We have studied the methods of adjustment of financial statements for inflation indicators that can identify and neutralize the effects of inflation on the performance of economic activities of commercial organizations

Ключевые слова: ДОСТОВЕРНОСТЬ,  
ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ, ВЛИЯНИЕ  
ИНФЛЯЦИИ, МЕТОДЫ КОРРЕКТИРОВКИ  
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТНОСТИ

Keywords: RELIABILITY, FINANCIAL  
STATEMENTS, EFFECTS OF INFLATION,  
ADJUSTMENT METHOD OF REPORTABLE

Одно из основных требований, предъявляемых к бухгалтерской (финансовой) отчетности в РФ, - достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, его изменениях, а также финансовых результатах деятельности организации, закрепленное в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н. В нормативных документах, регулирующих организацию бухгалтерского учета в РФ, подчеркивается необходимость сопоставимости данных бухгалтерской отчетности, а также важность анализа динамики ее показателей и относительных коэффициентов, связанных с ними.

Указанные требования согласуются с качественными характеристиками Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В международных стандартах финансовой отчетности отмечено, что качественные характеристики отчетности являются атрибутами, которые делают информацию, содержащуюся в финансовой отчетности, полезной для принятия решений. Существуют четыре основные характеристики финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, включающие понятность, уместность, надежность (достоверность) и сравнимость.

Основным качеством информации, представленной в финансовой отчетности, является ее доступность для понимания пользователем, обладающим достаточными знаниями в области бухгалтерского учета. Следует отметить, что информация о сложных вопросах, требующая раскрытия в финансовой отчетности не должна исключаться только из-за того, что она может не отвечать требованию понятности (*understandability*) для некоторых пользователей.

Уместность или значимость (*relevance*) информации определяется ее важностью для пользователя. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки. Следовательно, в отчетность должна включаться вся информация, формирующая у пользователя полное и достоверное представление об имущественном и финансовом положении организации. Информация об инфляционном воздействии может включаться в качестве дополнительной в отчетность в случае ее уместности. Уместность подобной информации зависит от масштабов инфляции. При анализе инфляционных процессов в Российской Федерации за последние годы свидетельствует о том, что, несмотря на затухание инфляционных

процессов, они являются стабильными спутниками экономики, и информацией о них не следует пренебрегать.

Надежной или достоверной (*reliability*) по МСФО считается информация, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как представляющую правдиво то, что она должна представлять. Исходя из приведенной точки зрения, отчетность, сформированная без учета влияния инфляционного фактора, не отвечает требованию надежности.

Сопоставимость или сравнимость (*comparability*) информации отчетности должна обеспечивать сопоставимость данных финансовой отчетности, как с предшествующими периодами, так и по отношению к другим компаниям. Причины не сопоставимости могут быть как внутренними (изменения в учетной политике, реорганизация), так и внешними (изменения в налоговом законодательстве, инфляция). По российскому законодательству данные предшествующего года подлежат корректировке в случае их несопоставимости с отчетными данными текущего года. В случае высокой и стабильной инфляции неприменение корректировки учетных данных приведет к несопоставимости данных бухгалтерской отчетности.

Инфляция оказывает существенное влияние на достоверность информации, представленной в бухгалтерской отчетности. Неприменение методик оценки активов и пассивов по их реальной стоимости при формировании отчетности приводит к искажению данных, отражающих финансовое состояние организации.

Основными последствиями отсутствия учета влияния инфляции на показатели бухгалтерской отчетности являются следующие:

- величина себестоимости проданной продукции оказывается заниженной в сравнении с текущей стоимостью замещения ресурсов

(данный фактор имеет особое значение для предприятий с длительным операционным циклом);

- сумма прибыли организации в условиях роста цен становится завышенной. Пересчет расходов с учетом восстановительных цен на используемые ресурсы привел бы к сокращению величины прибыли или, возможно, к увеличению убытка. Отсутствие такого пересчета вводит в заблуждение как собственников компании, так и кредиторов;

- искажается информация о реальном соотношении дебиторской задолженности, необходимая для управления текущей платежеспособностью организации;

- искажается результат расчета финансовых коэффициентов, характеризующих эффективность вложения капитала и являющихся важнейшими в системе оценки эффективности бизнеса организации, прежде всего таких, как рентабельность инвестиций и рентабельность собственного капитала.

Поскольку целью бухгалтерского учета является оценка экономической деятельности хозяйствующего субъекта, а инфляция оказывает влияние на национальную денежную единицу, в которой составляется бухгалтерская отчетность, то она будет оказывать определенное влияние и на систему ведения бухгалтерского учета. Это влияние будет особенно ощутимым тогда, когда учет будет вестись на основе фактической стоимости приобретения.

В условиях инфляции текущая стоимость в денежном выражении, в зависимости от темпов инфляции, будет в той или иной степени превышать фактическую стоимость приобретения. Доходы, являющиеся валовым увеличением собственного капитала хозяйствующего субъекта в результате его экономической деятельности, должны также корректироваться с учетом инфляции. Но при ведении бухгалтерского

учета на основании фактической стоимости такая корректировка, как правило, не производится.

В зависимости от того, стоимость какого периода - базисного или отчетного - выбрана в качестве основы бухгалтерской отчетности, можно выделить два направления корректировки показателей. Так, если для обеспечения сопоставимости данных отчетности используется фактическая стоимость отчетного периода, как это предусмотрено в МСФО 29, то пересчитываются показатели отчетности предшествующих периодов. Такую корректировку можно назвать процессом инфлирования, так как при ее реализации требуется "наложить" на показатели отчетности предшествующих периодов инфляционный рост.

Корректировку, при которой показатели текущего периода пересчитываются в цены прошлого периода, можно назвать дефлированием. Соответственно формулы пересчета показателей отчетности зависят от выбранной базы сравнения.

На практике достаточно широкое распространение получил метод корректировки по колебаниям курсов валют. При этом считается, что такой пересчет показателей в более стабильную валюту - доллар США с использованием номинального обменного курса, установленного на дату составления отчетности, достаточен для обеспечения надежности и сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности. Такой подход нельзя признать правомерным, поскольку динамика номинального обменного курса часто не совпадает с динамикой реального обменного курса, представляющего собой отношение покупательных способностей рубля и доллара США. В этой связи более правомерным является использование методов корректировки отчетности, основанных на динамике уровня цен.

В мировой практике существуют три основных метода корректировки показателей бухгалтерской отчетности предприятия. Эти

методы указаны в МСФО 15 и базируются на следующих моделях учета:

- в постоянных ценах, предусматривающих оценку объектов бухгалтерского учета в денежных единицах одинаковой покупательной способности (General Purchasing Power - GPP или General Price Level - GPL);

- в текущих ценах, предусматривающих переоценку объектов бухгалтерского учета в текущую (рыночную) стоимость (Current Value Accounting - CVA или Current Cost Accounting - CCA);

- представляющую собой комбинацию первых двух моделей.

В модели учета в постоянных ценах (GPP) при пересчете показателей отчетности с учетом изменения покупательной способности денежной единицы применяется общий индекс цен. При этом не учитывается динамика цен по отдельным компонентам активов и пассивов.

При использовании данного метода неденежные статьи баланса корректируются на индекс инфляции (за исключением нераспределенной прибыли и любых сумм дооценки). Формула такой корректировки при пересчете показателей бухгалтерской отчетности (процесс инфлирования) имеет вид:

$$C'_i = C_i \times I_p \quad (1)$$

где  $C'_i$  - скорректированное (пересчитанное) значение показателя  $i$ -го периода;

$C_i$  - первоначальное значение показателя  $i$ -го периода;

$I_p$  - индекс цен отчетного периода по сравнению с  $i$ -м периодом.

При корректировке показателей бухгалтерской отчетности требуется учитывать моменты постановки на учет имущества предприятия и возникновения затрат. Для этого необходимо преобразовать формулу (1) на основе третьего из основных свойств индексов, а именно - теста кругного испытания. Тест кругного испытания гласит, что если построен

некоторый индекс для периода  $a$  при базисном периоде  $b$  и периода  $b$  при базисном периоде  $c$ , то индекс  $I_{a/c}$ , основанный на промежуточных сравнениях, должен совпадать с индексом, полученным при непосредственном сравнении  $a$  и  $c$ :

$$I_{a/b} \times I_{b/c} = I_{a/c}. \quad (2)$$

Отсюда следует справедливость следующей зависимости индексов:

$$I_{a/b} = \frac{I_{a/c}}{I_{b/c}}. \quad (3)$$

Таким образом, формула корректировки показателей бухгалтерской отчетности с помощью метода инфлирования примет вид:

$$C'_i = C_i \times \frac{I_{p(\text{тек}/0)}}{I_{p(\text{прошл}/0)}}, \quad (4)$$

где  $I_{p(\text{тек}/0)}$  - индекс цен отчетного (текущего) периода по сравнению с базисным (нулевым) периодом;

$I_{p(\text{прошл}/0)}$  - индекс цен прошлого периода по сравнению с базисным (нулевым) периодом.

Формула пересчета показателей отчетности в цены предыдущего отчетного периода (процесс дефлирования) имеет вид:

$$C'_{\text{тек}} = \frac{C_{\text{тек}}}{I_p}, \quad (5)$$

где  $C'_{\text{тек}}$  - скорректированное (пересчитанное) значение показателя отчетного (текущего) периода;

$C_{\text{тек}}$  - первоначальное значение показателя отчетного (текущего) периода;

$I_p$  - индекс цен отчетного периода по сравнению с каким-либо предшествующим периодом, выбранным за базу сравнения.

В общем виде для ситуации инфлирования метод GPP может быть представлен с помощью преобразований модели, отражающей равенство

итогов актива и пассива бухгалтерского баланса, составленного на отчетную дату прошлого отчетного периода:

$$NMA + MA = E + L, \quad (6)$$

где  $NMA$  - величина немонетарных статей актива исходного бухгалтерского баланса;

$MA$  - величина монетарных статей актива исходного бухгалтерского баланса;

$E$  - величина собственного капитала;

$L$  - величина заемного капитала (долгосрочных и краткосрочных пассивов).

Согласно методу СРР корректировке подлежат немонетарные статьи актива и пассива. Модель корректировки бухгалтерского баланса:

$$A + NMA \times \pi = E(1 + \pi) + L - (MA - L) \times \pi, \quad (7)$$

где  $\pi$  - уровень инфляции;

$A$  - величина актива исходного бухгалтерского баланса.

Скорректированная на уровень инфляции  $\pi$  величина немонетарных активов ( $NMA$ ) численно равна доходу организации от увеличения стоимости активов (а не от их использования!).

Величина инфляционной прибыли (убытка)  $P$  при использовании метода GPP зависит от соотношения величины монетарных активов и заемного капитала и определяется по формуле:

$$P = -(MA - L) \times \pi = (L - MA) \times \pi \quad (8)$$

Разность между монетарными активами ( $MA$ ) и монетарными пассивами (кредиторской задолженностью организации в местной валюте) ( $L$ ) представляет собой, так называемую, чистую денежную (монетарную) позицию (*net monetary position* -  $NMP$ ), величина которой положительна при превышении монетарных активов над монетарными пассивами и отрицательна в обратной ситуации. В инфляционной экономике предприятию выгодно, чтобы его чистая денежная позиция была



отрицательна, т.е. его денежные обязательства в местной валюте превосходили по величине денежные активы. Именно это превышение составляет базу расчета величины инфляционной прибыли предприятия. Таким образом, формула для расчета инфляционной прибыли (убытка) для метода GPP может быть записана в следующем виде:

$$P = -NMP \times \pi = -NMP(I_p - 1) = NMP - NMP \times I_p = NMP - NMP', \quad (9)$$

где  $NMP$  - величина чистой денежной позиции, рассчитанная по данным бухгалтерского баланса;

$NMP'$  - величина чистой денежной позиции, скорректированная на уровень роста цен.

Следует отметить, что пересчитанный согласно приведенной модели GPP бухгалтерский баланс хотя и отражает изменение стоимости немонетарных статей актива и пассива, однако не дает дифференцированной оценки их реальной рыночной стоимости на конкретный момент времени. Однако положения МФСО 29 позволяют учесть такую дифференциацию путем использования *правила низкой оценки (lower of cost or market)*, согласно которому неденежные статьи баланса оцениваются и отражаются по наименьшей из стоимостей: рыночной стоимости реализации или скорректированной себестоимости. В качестве рыночной стоимости реализации используется чистая стоимость возможной реализации (*net realizable value - NRV*), которая рассчитывается как разница между возможными значениями продажной цены и расходами по реализации в обычных условиях продажи.

Модель учета в текущих ценах (ССА) является более точной, поскольку подразумевает пересчет показателей бухгалтерской отчетности исходя из продажных цен и формирование текущих оценок показателей по пересчитанным стоимостям активов и пассивов предприятия с учетом их реальной рыночной стоимости на текущий момент времени. Таким

образом, корректировка статей баланса производится по индексам цен, рассчитанным по конкретным позициям активов и пассивов. Уровень частных индексов цен может значительно отклоняться от общего индекса цен. Поэтому данный метод корректировки целесообразно применять в случае, когда стоимостная оценка различных позиций актива и пассива изменяется не одинаково. Последовательность расчета при этом аналогична методике GPP.

В общем виде модель корректировки бухгалтерского баланса с помощью метода ССА можно представить следующим уравнением:

$$\sum_{i=1}^n [NMP_i(1 + \pi_i)] + MA = E + L + \sum_{i=1}^n [NMA_i \cdot \pi_i], \quad (10)$$

где  $NMA_i$  - величина  $i$ -го немонетарного показателя актива исходного бухгалтерского баланса;

$\pi_i$  - уровень инфляции (прирост уровня цен)  $i$ -го немонетарного показателя актива исходного бухгалтерского баланса;

$n$  - число немонетарных показателей актива исходного бухгалтерского баланса.

Скорректированная на прирост цен  $\pi_i$  сумма немонетарных активов  $NMA_i$  представляет собой доход организации от увеличения стоимости активов, рассчитанный по методике ССА. В этом случае инфляционная прибыль, полученная предприятием, составит:

$$P = \sum_{i=1}^n [NMA_i \cdot \pi_i], \quad (11)$$

В комбинированном методе корректировки показателей при пересчете величины собственного капитала используется общий индекс цен, при пересчете стоимости немонетарных статей актива - индивидуальные индексы цен. Модель корректировки показателей бухгалтерского баланса с помощью комбинированного метода имеет вид:

$$\sum_{i=1}^n [NMA_i(1 + \pi_i)] + MA = E(I + \pi) + L + \sum_{i=1}^n [NMA_i(\pi_i - \pi)] - (MA - L) \times \pi \quad (12)$$

Как видно из этой модели прибыль, полученная в результате инфляции, равна разности величин чистых активов, рассчитанных по двум описанным выше методам корректировки бухгалтерской отчетности.

$$P = \sum_{i=1}^n [NMA_i(\pi_i - \pi)] - (MA - L) \times \pi \quad (13)$$

или

$$P = \sum_{i=1}^n [NMA_i(1 + \pi_i)] + MA - L - E(I + \pi) = NA_{CCA} - NA_{GPP} \quad (14)$$

где  $NA_{CCA}$  - величина чистых активов с точки зрения текущих цен (метод CCA);

$NA_{GPP}$  - величина чистых активов с точки зрения общей покупательной способности (метод GPP).

Следует подчеркнуть, что формула (14) может быть использована в качестве базовой модели определения величин чистых активов предприятия в условиях инфляционной экономики.

На целесообразность сравнения величин чистых активов, рассчитанных по методам CCA и GPP, указывается в МСФО 15.

Анализ формул комбинированного метода корректировки бухгалтерской отчетности позволяет сделать следующие выводы:

- в условиях инфляции увеличение "цены" предприятия обусловлено ростом собственного капитала предприятия  $[E(I + \pi)]$  и инфляционной прибылью  $P$ ;

- инфляционная прибыль может быть рассчитана как сумма прибыли, обусловленной ростом цен на немонетарные активы, и прибыли, равной величине отрицательной чистой денежной позиции (т.е. прибыли, обусловленной превышением денежных обязательств в местной валюте над монетарными активами);

- инфляционная прибыль представляет собой разность чистых активов с точки зрения текущей стоимости (т.е. текущих активов, рассчитанных по методике ССА) и чистых активов с точки зрения общей покупательной способности (т.е. чистых активов, рассчитанных по методике GPP).

Рассмотренные методы имеют как общие черты, так и различия. Выбор того или иного метода должен определяться конкретными целями, доступностью объективной информации, интересами пользователей.

Таким образом, все качественные характеристики бухгалтерской отчетности испытывают воздействие инфляции. Игнорирование этого факта приводит к снижению полезности отчетности для пользователей в силу ухудшения ее качественных параметров. Вопрос оценки влияния инфляции на основные показатели деятельности организации должен быть решен на макро- и микроуровнях. Организации должны осознано и ответственно подходить к вопросу формирования отчетности, чтобы отчетность как можно точнее отражала реалии хозяйственной жизни и была достоверным источником информации для всех заинтересованных пользователей.

### Список литературы

1. Маничкина М.В. Группировка затрат при формировании финансовой информации с учетом запросов внешних пользователей // Проблемы достижения экономической эффективности и социальной сбалансированности: Императивы, правовые и хозяйственные механизмы Международной научно-практической конференции, посвященной 95-летию Финансового университета. 2014. С. 133-136.
2. Мамонова И.В. Оценка качества системного подхода к формированию налогового законодательства РФ // Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 240-244.
3. Игонина Л.Л. Финансовая безопасность России: современные проблемы и императивы // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2009. №10. С.27-32.
4. Купина В.В. Особенности формирования бюджета предприятия в современных условиях // Проблемы достижения экономической устойчивости и социальной сбалансированности: императивы, правовые и хозяйственные механизмы Сборник статей Международной научно-практической конференции. 2015. С. 83-85.

5. Рошкетев С.А. Обоснование функций финансового рынка современного российского мегаполиса // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. 2011. № 3. С. 265-269.

6. Рошкетева У.Ю. Системообразующие факторы достоверности финансовой отчетности предприятий перерабатывающего подкомплекса АПК России // Научный вестник Южного института менеджмента. 2013. № 3. С. 75-80.

7. Васильева Л.Ф. Необходимость изменений очевидна // Российская юстиция. 2006. № 12. С. 30-32.

#### References

1. Manichkina M.V. Gruppировка zatrat pri formirovanii finansovoj informacii s uchetom zaprosov vneshnih pol'zovatelej // Problemy dostizhenija jekonomicheskoi jeffektivnosti i social'noj sbalansirovannosti: Imperativy, pravovye i hozjajstvennye mehanizmy Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoi konferencii, posvjashhennoj 95-letiju Finansovogo universiteta. 2014. S. 133-136.

2. Mamonova I.V. Ocenka kachestva sistemnogo podhoda k formirovaniju nalogovogo zakonodatel'stva RF // Nalogi i finansovoe pravo. 2012. № 5. S. 240-244.

3. Igonina L.L. Finansovaja bezopasnost' Rossii: sovremennye problemy i imperativy // Finansovaja analitika: problemy i reshenija. 2009. №10. S.27-32.

4. Kupina V.V. Osobennosti formirovanija bjudzhetnogo predpriyatija v sovremennyh uslovijah // Problemy dostizhenija jekonomicheskoi ustojchivosti i social'noj sbalansirovannosti: imperativy, pravovye i hozjajstvennye mehanizmy Sbornik statej Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoi konferencii. 2015. S. 83-85.

5. Roshhektaev S.A. Obosnovanie funkcionirovaniya finansovogo rynka sovremennogo rossijskogo megapolisa // Biznes v zakone. Jekonomiko-juridicheskij zhurnal. 2011. № 3. S. 265-269.

6. Roshhektaeva U.Ju. Sistemoobrazujushhie faktory dostovernosti finansovoj otchjotnosti predpriyatij pererabatyvajushhego podkompleksa APK Rossii // Nauchnyj vestnik Juzhnogo instituta menedzhmenta. 2013. № 3. S. 75-80.

7. Vasil'eva L.F. Neobhodimost' izmenenij ochevidna // Rossijskaja justicija. 2006. № 12. S. 30-32.