

Висновки.

Таким чином, пройшовши всі загальноприйняті стадії аудиту, необхідно зазначити, що сучасний аудит потребує такого розвитку та удосконалення, коли до ефективного господарювання підприємств різних сфер національної економіки долучається і власники, і незалежні аудиторів, і внутрішні аудиторів, і держава (в першу чергу, в особі головного регулятора аудиту). Сучасні світові концепції управління ґрунтуються на професійному судженні всіх учасників фінансово – господарської діяльності підприємства. Відповідно, зазначений розвиток аудиту може відбуватися лише за умови удосконалення правової системи регулювання аудиту.

Джерела та література:

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 1862 – IV, зі змінами : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>— Назва з екрана.
2. Податковий кодекс України : чинне законодавство зі змінами та допов. станом на 1 листоп. 2011 р. – К. : Вид. Паливода А. В., 2011. – 534 с.
3. Господарський кодекс України; Господарський процесуальний кодекс України : офіційні тексти. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 303 с.
4. Цивільний кодекс України : зі змінами і допов. станом на 15 лют. 2011 р. – К. : Правова єдність, 2011. – 308 с.
5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – К. : ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2010. – Ч. 1. – 848 с.; Ч. 2. – 416 с.
6. Пилипенко І. І. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2007. – 277 с.
7. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / М. О. Никонович, К. О. Редько, О. А. Юр'єва; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2009. – 472 с.
8. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / О. Ю. Редько. – К., 2009. – 435 с.
9. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підруч. / за ред.: проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
10. Аудиторська палата України : [Електронний ресурс] : офіційний сайт. – Режим доступу : www.apu.org.ua.

Озеран А.В., Літвинчук А.С.**УДК 657.1****ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ КОРИГУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ**

Актуальність. У період нестійкого економічного становища країни проблемам якості фінансової звітності на підприємстві приділяється все більша увага. Інфляція – явище, яке може мати негативний вплив на структуру фінансування підприємства. Найбільш поширеною оцінкою немонетарних 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 призводить до втрати актуальності інформації наведеної у фінансових звітах підприємств. У МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” зазначено: “...звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в місцевій валюті без перерахунку, є некорисною”. Тому, вітчизняними та закордонними науковцями серед яких можна виділити Головка В.І., Мисак Г.В., Коршикову Р.С., Остап'юк Н.А., Остап'юк М., Євсєєва В.М., Гусєва Є. В., проводяться дослідження методів коригування показників фінансової звітності в умовах інфляції.

Постановка проблеми. На сьогодні ні міжнародними стандартами, ні національними стандартами не встановлено абсолютного рівня інфляції, при якому необхідно здійснювати коригування показників фінансової звітності, тобто необхідність перерахунку фінансового звіту визначається керівництвом підприємства. Єдиним орієнтиром для фінансової служби підприємства щодо індексу інфляції є значення кумулятивного темпу інфляції за трирічний період, який згідно з МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” має наблизитися 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, при яких виникає необхідність коригування показників фінансової звітності на кінець звітного періоду. Також серед вітчизняних та закордонних науковців не існує однозначної думки щодо методів коригування фінансової звітності підприємства.

Предмет статті. Комплекс теоретичних та практичних питань, що пов'язані з необхідністю коригування показників фінансової звітності господарської діяльності підприємств в умовах інфляції.

Об'єкт статті. Процес визначення критеріїв темпів інфляційного зростання та вибір оптимального методу коригування фінансової звітності підприємства за визначений звітний період.

Мета статті. Метою написання статті є визначення темпів інфляції, за яких необхідно коригувати фінансову звітність підприємства, згідно з нормативно-правовою базою, а також аналіз методів коригування даних показників.

Виклад основного матеріалу. Неготовність нормативно-правової бази підприємств до умов кризової економіки призводить до некоректності планування результатів операційної діяльності, що в кінцевому випадку стає причиною зниження рентабельності та понесення додаткових витрат. Свідченням такої неготовності є наявність П(С)БО 22 “Вплив інфляції”, який набуває актуальності лише при настанні гіперінфляції. При цьому єдиним критерієм визначення гіперінфляційної економіки є метод розрахунку кумулятивного темпу інфляції.

Кумулятивний приріст інфляції визначається шляхом добутку індексів інфляції за останні три роки, включаючи звітний. Згідно з оприлюдненими даними Державного комітету статистики України у 2009 році загальний індекс споживчих цін становив 112,3%, у 2010 році – 109,1%, а у 2011 році – 104,6%. Для зручності розрахунку показник індексу споживчих цін необхідно перетворити у значення коефіцієнта. Проведемо розрахунок даного показника на кінець 2011 року.

$$КТІ = (ІСЦ_{2009} \times ІСЦ_{2010} \times ІСЦ_{2011}) - 1,$$

де: КТІ – кумулятивний темп інфляції;

ІСЦ – коефіцієнт фактичного індексу споживчих цін за визначений період.

$$КТІ = (1,123 \times 1,091 \times 1,046) - 1,$$

$$КТІ = 1,283 - 1 = 0,282 \text{ або } 28,2\%$$

Отже, відповідно до міжнародних та національних стандартів показники фінансової звітності підприємств України за 2011 рік не підлягають коригуванню. Щоб все ж таки застосувати методіку коригування звітності представлену П(С)БО 22 “Вплив інфляції”, то шляхом математичного розрахунку, застосовуючи метод підстановки, було визначено, що індекс інфляції протягом трьох останніх років не має бути нижчим ніж 25% щороку, а згідно МСФЗ 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” – 26%. Проте, якщо виникне ситуація коли, наприклад, у одному із періодів, наприклад у 2009 році, рівень інфляції становив би 66%, а в інших рівень інфляції залишалася незмінним (у 2010 році – 9,1%, а у 2011 році – 4,6%), при цьому кумулятивний приріст інфляції становив би 89,4%. Навіть у такому випадку, фінансова звітність за 2011 рік коригуванню теж не підлягає. Тут постає проблема достовірності та порівняності інформації, представлені фінансовою звітністю підприємства за різні періоди, тобто втрачається аналітичність даної інформації. У зв'язку з цим, значення кумулятивного приросту інфляції, яке визначене вище згаданими стандартами, можна вважати завищеним. На нашу думку, допустимим річним рівнем інфляції можна вважати коливання зростання цін в межах 5%. Оскільки, саме повзучі темпи інфляції свідчать про нормальний економічний розвиток країни. Тому, при такому коливанні темпів інфляції, корегування показників фінансової звітності на індекс інфляції не є обов'язковим.

До одного із методів коригування відносять коригування згідно з курсом валют, суть якого полягає в тому, що здійснюється перерахунок показників кожної господарської операції у “твердій валюті” відповідно до поточного курсу валют. Але законодавством України встановлено, що підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік у національній валюті. Як результат, виникає необхідність здійснення паралельного бухгалтерського обліку за двома оцінками: у національній валюті, тобто у гривнях та у обраній іноземній твердій валюті, проте це спричинить зростання витрат на ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Даний метод є актуальним для підприємств із залученими іноземними інвестиціями, оскільки тоді інвестори мають можливість порівняти рентабельність різних підприємств у окремих країнах. Однак, недоліком методу коригування показників фінансової звітності згідно з курсом валют є можлива наявність тенденцій зростанні темпів інфляції країни, валюта якої являється базовою для такого перерахунку. Так, наприклад, за останні роки, спостерігається інфляція у країнах, де функціональними є долар США та євро. Тому, у практичному використанні даного методу, доцільно використовувати рекомендації МСФЗ 21 “Вплив зміни валютних курсів”. Згідно цього стандарту, статті звітності слід розділити на монетарні та немонетарні. При цьому, монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті, тобто на звітну дату. Немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції. Немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості.

Метод поточної купівельної спроможності (Constant Purchasing Power – CPP) пропонують до використання як національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку України, так і Міжнародними стандартами фінансової звітності. Цей метод ґрунтується на основі фактично понесених витрат; статті звітності коригуються на загальний індекс інфляції, який вимірюється індексом загальної купівельної спроможності/ індекс споживчих цін, який визначається у рамках усіх господарських одиниць та оприлюднюється лише централізовано Державним комітетом статистики України. Недоліком цього методу є те, що розрахунок індексу інфляції здійснюється несвоєчасно; коригування на показник інфляції у бухгалтерському обліку застосовують лише до немонетарних статей; прибуток та збиток підприємства також коригується на загальний індекс інфляції. Не коригуються лише нерозподілений прибуток та будь-які суми дооцінки. Недоліком даного методу є те, що він не дозволяє врахувати неоднаково знецінені окремі види власності підприємства, які використовуються безпосередньо у його діяльності.

Облік витрат за поточною вартістю (Current Cost Accounting - CCA) – метод, на основі якого статті звітності не коригуються на загальний індекс інфляції, тому що за умови його використання на підприємстві слід коригувати вартість активів згідно з поточним рівнем цін, який склався на ринку із врахуванням вартості активів протягом звітного періоду. Сума переоцінки включається до доходів підприємства; в результаті перерахунку змінюється первісна вартість активів; рівень часткових індексів може бути вищим від рівня загального рівня цін; метод може застосовуватися до будь-яких активів, які мають

ринкову вартість; первісною базою оцінки активів є їх відновлювальна вартість; для окремих позицій в активах та пасивах визначається окремий індекс цін.

На практиці окремо виділяють метод періодичної переоцінки активів за встановленими індексами або поточною ринковою вартістю, який використовується при здійсненні переоцінки окремих статей балансу, оцінка яких суттєво занижена в результаті загального зростання цін. Перш за все, до таких активів відносяться основні засоби. Це активи, які навіть у країнах із річним рівнем інфляції 2-4% дозволяється переоцінювати за ринковою вартістю один раз у три роки. Однією із таких країн є США. Враховуючи суть даного методу, на нашу думку, метод періодичної переоцінки активів слід виділити як складову частину методу обліку витрат за поточною вартістю.

Метод обліку за реальною вартістю (Real Terms Accounting) поєднує особливості методу обліку витрат за поточною вартістю (ССА) та методу поточної купівельної спроможності (СРР). Суть поєднання ССА та СРР полягає у тому, щоб так, як при ССА немонетарні активи коригувалися на окремо визначені ціни. Проте, показники власного капіталу має бути скориговано на загальний індекс споживчих цін. При використанні даного методу та методу обліку витрат за поточною вартістю (ССА) виникає проблема доступності ринкової вартості або питомих показників активів, що ускладнює практичне їх застосування та виділяє пріоритетним у застосуванні метод поточної купівельної спроможності (СРР).

Також слід зазначити, що, наприклад, у таких європейських країнах, як Франція та Великобританія, на випадок високих темпів інфляції застосовують нестандартний метод коригування показників фінансової звітності, суть якого полягає у створенні “Резерву на випадок зростання цін”, який використовується для коригування інформації у звітності. А також застосовують резервні фонди, які дозволяють коригувати показники матеріальних запасів.

Висновки. З викладеного вище можна зробити висновки, що показники фінансової звітності слід коригувати на індекс інфляції при зростанні індексу споживчих цін більше ніж на 5%. А оскільки наслідки інфляції є відчутними у всіх країнах, то і облік інфляційного фактору має охоплювати фінансову звітність всіх підприємств і не лише в Україні, оскільки в умовах економічної інтеграції підприємства різних країн пов'язані між собою, що вимагає певної уніфікації форм фінансової звітності.

Незважаючи на значні переваги методу поточної купівельної спроможності (СРР), на нашу думку, найбільш точну інформацію про фінансовий стан підприємства можна буде отримати при використанні методу обліку витрат за поточною вартістю (ССА). Саме цей метод враховує особливості окремої галузі та окремого виду продукції. Однак, за підсумками року Державним комітетом статистики України оприлюднюються показники індексів інфляції за окремими регіонами, які можуть суттєво відрізнятися, тому, на нашу думку, даний фактор також слід врахувати при коригуванні показників фінансової звітності.

Джерела та література:

1. Головка В. І. Теоретико-методологічні засади складання фінансової звітності за умов інфляції / В. І. Головка, В. Г. Мисак // Вісник. Економіка. Проблеми економічного становлення. – 2011. – № 2. – С. 41-51.
2. Державний комітет статистики України. Індекси споживчих цін (індекси інфляції) по Україні за 1991-2010 роки : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=n0002832-11>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність в умовах гіперінфляції” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dipifr.infolib_filesstandardsukrstandards_010109IAS_29.pdf
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 “Вплив зміни валютних курсів” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_022
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: від 31.03.99 р. № 87 / Мін-во фінансів України // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 8-11.