

МЕТОДИКА ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИБЫЛИ В УСЛОВИЯХ ИНФЛЯЦИИ

ЮРИЙ КОРОЛЕВ,
аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в промышленности БГЭУ



В конце 70-х годов во многих западных странах инфляционные процессы высветили недостатки и ограниченность традиционной системы учета. Результатом осознания этого стало, например, в Великобритании издание в 1980 г. стандарта SSAP16 (Statement of Standard Accounting Practice 16) "Учет в текущих ценах". Его главная идея формулировалась следующим образом: "Из-

менение первоначальных цен товаров и услуг, используемых или финансируемых предприятием, влияет на сумму средств, необходимых для поддержания работоспособности чистых операционных активов. В отличие от учета в ценах приобретения, учет в текущих ценах позволяет отражать этот факт при определении прибыли и в балансе". Стандарт предусматривал опытную эксплуатацию системы учета в текущих ценах в течение трех лет. И несмотря на то, что стандарт действовал до 1986 г., его пришлось отменить. Так, если в 1981 и 1982 годах 70 % компаний, деятельность которых регулярно анализировалась Банком Англии, составляли дополнительный баланс в текущих ценах, то в 1984 г. количество таких компаний упало до 15 %, а в 1985 г. их было уже не более 1 %. Попытки заменить в 1985 г. стандарт SSAP16 новыми положениями потерпели неудачу, и хотя стандарт действовал, он потерял обязательную силу и вскоре был отменен. Этому главным образом способствовало значительное падение уровня инфляции, влияние которой и призван был отражать учет в текущих ценах.

Другая причина - компании не устраивал тот факт, что Департамент внутренних государственных сборов запретил использование более низкой прибыли, рассчитанной в текущих ценах, в качестве базы для налогообложения. Компании сочли незаконным требование составлять отчет в текущих ценах, т.к. это влекло за собой дополнительные затраты.

К тому же составленные в текущих ценах отчеты, как более реальные, оказывали некоторое влияние на стоимость акций компаний. Сегодня в Великобритании не существует юридического или профессионального требования об отражении в отчетах информации о влиянии роста цен. Растущая инфляция, тем не менее, может вновь оказаться толчком к изменениям в учете британских компаний. И не только британских.

В 1974 г. Совет по бухгалтерским стандартам США рекомендовал компаниям включать в свои годовые отчеты данные, пересчитанные с учетом темпов инфляции. В 1979 г. Совет опубликовал Приложение № 33, требовавшее от крупных предприятий (с запасами и основным капиталом более 125 млн. USD либо с активами больше 1 млн. USD) публиковать дополнительную информацию на базе текущей стоимости. При этом под текущей стоимостью понималась величина, наименьшая из текущих затрат на покупку или замену существующих активов новыми, такой же производительности и стоимости возможной реализации активов на дату составления баланса. В 1984 г. учет влияния изменения цен был упрощен после публикации Положения № 82. Позднее, в 1986 г., в Положении № 89 эти требования стали еще более гибкими, поощряя, но не требуя сбора дополнительной информации о последствиях влияния изменения цен.

Различные модели учета, отражающие влияние инфляционных процессов, используются в настоящее время и в других странах. В Аргентине, Боливии, Бразилии и Чили компании обязаны представлять бухгалтерскую отчетность, пересчитанную с помощью общего индекса цен. Аналогичная ситуация сложилась и в Израиле. В Голландии представление данных о текущей оценке в качестве дополнительной информации в соответствующих аналитических разделах годового отчета поддерживается Голландским институтом дипломированных бухгалтеров.

Необходимость учитывать влияние инфляционных процессов в финансовой отчетности признана в настоящее время и на международном уровне. Так, Комитет по международным учетным стандартам (IASB) издал в июне 1989 г. стандарт 29 "Финансовая отчетность в гиперинфляционной среде", который вступил в силу с 1 января 1990 г.. Данный стандарт не только определяет основные черты гиперинфляции, но также содержит требования производить пересчет показателей финансовых отчетов по общим



индексам цен. Стандарт 15 “Информация, отражающая влияние изменения цен”, вступивший в силу с 1 января 1983 г., рекомендует предприятиям раскрывать в своих отчетах данные, отражающие влияние изменяющихся цен. Согласно этому стандарту статьями, подлежащими отражению в отчетах, являются: величина исправленных сум износа, уточненная стоимость продаж, эффект займа или доходы с капитала, эффект от результатов корректировки сумм износа и стоимости продаж.

Определенные шаги в области учета инфляционного влияния сделаны и в нашей республике. Так, в соответствии с Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 26 марта 1993 г. № 179 “О пополнении собственных оборотных средств и укреплении финансового положения предприятий и организаций” и письмом Госэкономплана Республики Беларусь и Минфина Республики Беларусь от 08.04.93 г. № 81-1/2-292/03-12/239 “О дооценке производственных запасов и товаров, реализуемых по свободным ценам” производилась дооценка сырья, материалов, других производственных запасов, МБП, а также товаров, реализуемых по свободным ценам, до уровня цен последнего приобретения. В 1995 году постановлением Кабинета Министров Республики Беларусь № 82 от 9 февраля 1995 г. “О пополнении предприятиями и организациями собственных оборотных средств” и письмом Минфина Республики Беларусь от 06.03.95 г. № 777/12 “О дооценке производственных запасов” предусмотрено проведение дооценки производственных запасов до уровня цен последнего приобретения. Безусловно, такие дооценки помогут не только подготовить реальные отчеты, но и повысить прибыльность предприятий. Однако ценность их снижается по причине носимого ими единовременного характера.

Понимая сложность ситуации, в которой оказались предприятия республики из-за высоких темпов инфляции, Министерство финансов, Министерство экономики и Министерство статистики совместным решением (за № 13-6/173/08/13-165/01-22/15) внесли изменения в Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в соответствии с которыми наряду с включением сырья, материалов и других материальных ресурсов в состав себестоимости продукции по средневзвешенным и по учетным ценам предусмотрено включение сырья и материалов последнего приобретения (метод LIFO). Такое решение кажется вполне обоснованным, если учесть, что использование твердых учетных цен и доведение их до фактической себестоимости в конце месяца через расчет процента отклонений в современных условиях неэффективно. Более приемлемым является способ включения в себестоимость израсходованного сырья и материалов по средневзвешенным ценам. Однако такой расчет требует наличия информации по поступлению материалов за весь отчетный период для определения средневзвешенной цены. Логичнее всего кажется использование для оценки производственных запасов хорошо зарекомендовавших себя методов LIFO и FIFO.

Однако в письме Министерства финансов № 15-6/194 от 20.12.94 г. метод LIFO определен как “метод оценки производственных запасов по восстановительной стоимости (по текущим ценам), исходя из правила: “последняя партия на приход — первая в расход”. Следует отметить, что оценка по методу LIFO не является в полном смысле оценкой материальных издержек по текущей стоимости. В идеале издержки должны исчисляться по ценам на момент реализации продукции, при производстве которой эти издержки были произведены. При методе LIFO используются цены, по которым куплена последняя партия сырья. В большинстве случаев лаг между временем покупки и реализации продукции несущественен. Но в периоды сокращения объема запаса, когда в учете отражается цена сырья, приобретенного достаточно давно, оценка по методу LIFO также может давать существенные отклонения от оценки по текущей стоимости, хотя и меньше, чем при использовании других методов.

Значительные изменения, соответствующие требованиям современных условий хозяйствования, произошли и в учете основных средств. Важнейшим из таких изменений, на наш взгляд, является введение Временного порядка индексации амортизационных отчислений (износа) основных фондов в Республике Беларусь, которое позволит в условиях высоких темпов инфляции повысить прибыльность предприятий благодаря росту доли амортизационных отчислений в себестоимости продукции.

Если влияние инфляционных процессов на изменение стоимости сырья и материалов, основных фондов и нематериальных активов более или менее очевидно и учитывается в современных условиях, то в случае с прибылью это проявляется не так отчетливо, и учету аналогичные процессы не подлежат. Обратимся к примеру. Предположим, что единица товара, приобретенная 1 января за 50 тыс. руб., реализуется через месяц за 80 тыс. руб. (с учетом всех расходов на реализацию). При этом балансовая прибыль составит 30 тыс. руб. (80 тыс. руб. - 50 тыс. руб.). Если предположить, что предприятие специализируется только на сбыте данного вида продукции, и намерено продолжать деятельность, то в феврале оно закупит очередную партию товара, но уже по более высокой цене вследствие инфляции. Допустим, цена покупки единицы товара в феврале составит 70 тыс. руб.. Можно утверждать, что 20 тыс. руб. из полученных 30 тыс. руб. балансовой прибыли должны остаться в обороте фирмы для обеспечения ее нормального функционирования. Т. е. из 80 тыс. руб. выручки от реализации необходимо 70 тыс. руб. потратить на замену реализованных товаров новой партией, а в виде прибыли остается только 10 тыс. руб.. Если теперь еще учесть необходимость уплаты из этой суммы налогов, то рентабельность с 60 % (30/50*100) упадет ниже 20 % (10/50*100). Этот пример говорит о том, что из прибыли, полученной фирмой, должен быть сделан определенный вычет, требующийся для сохранения прежнего физического объема капитала (по новым ценам).

(Окончание следует)

