

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ КАПІТАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

THE IMPROVEMENT OF CAPITAL INVESTMENTS ACCOUNTING SYSTEM IN THE CONDITIONS OF INTERNATIONAL STANDARDS INTRODUCTION

У статті розглянуті питання еволюціонування та гармонізації системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Розглянуті тенденції до зближення МСФЗ і GAAP. Зазначені основні причини, по яких необхідне застосування міжнародних стандартів у вітчизняній економіці. Визначена роль і значення міжнародних стандартів в удосконалюванні обліку та контролю капітальних інвестицій на вітчизняних промислових підприємствах. Використовуючи пропозиції МСФЗ, на промислових підприємствах України рекомендовано створювати резерв на проведення капітальних і середніх ремонтів.

Ключові слова: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, гармонізація, видатки, основні кошти, капітальні інвестиції, ремонт, інвестиційна власність, контроль, резерви.

В статье рассмотрены вопросы эволюционирования и гармонизации системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности согласно международных стандартов. Рассмотрены тенденции по сближению МСФЗ и GAAP. Указаны основные причины, по которым необходимо применение международных

стандартов в отечественной экономике. Определена роль и значения международных стандартов в совершенствовании учета и контроля капитальных инвестиций на отечественных промышленных предприятиях. Используя предложения МСФЗ, на промышленных предприятиях Украины рекомендовано создание резерва на проведение капитальных и средних ремонтных работ.

Ключевые слова: международные стандарты бухгалтерского учета, гармонизация, расходы, основные средства, капитальные инвестиции, ремонт, инвестиционная собственность, контроль, резервы.

In article questions of an evolyutsionirovaniye and harmonization of system of accounting and financial statements according to the international standards are considered, the main reasons for which application of the international standards in domestic economy is necessary are specified, and also the role and value of the international standards in improvement of the account and control of capital investments at the domestic enterprises of industrial group is defined.

Key words: international standards of accounting, harmonization, expenses, fixed assets, capital investments, repair, investment property, control, reserves.

УДК 330.117:657.1

Стрельников Р.М.

к.е.н., доцент,
докторант кафедри обліку,
фінансів і економічної безпеки
Донецький національний
технічний університет

Постановка проблеми. Останні роки відзначені посиленням уваги до проблеми міжнародної уніфікації бухгалтерського обліку. Розвиток бізнесу, що супроводжується зростанням ролі міжнародної інтеграції в сфері економіки, висуває певні вимоги до однаковості і зрозумілості застосовуваних у різних країнах принципів формування та алгоритмів рахування прибутку, оподаткованої бази, умов інвестування, капіталізації зароблених коштів та ін. Багато західних інвесторів і банкірів вважають, що бухгалтерський облік в Україні не відповідає міжнародним нормам, бухгалтерська звітність українських організацій не відбиває їх реального майнового і фінансового становища та взагалі «не прозора і не надійна». Тиск міжнародних валютно-банківських організацій привів до необхідності переходу України на міжнародні норми бухгалтерського обліку, масового переучування бухгалтерів і аудиторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У зв'язку з тим, що аналіз перспектив удосконалювання системи бухгалтерського обліку і контролю промислових підприємств за допомогою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку носить актуальний характер, цьому питанню приділяється велика увага з боку провідних українських та іноземних фахівців. До таких робіт можна віднести роботи учених і експертів-аналітиків Панкова Д. А.

[1], Хапланова Е. Ю. [2], Суторміна В. М. [3], Уткіна Е. А. [4], Забродського В. А. [5], Голова С.Ф. [6] та ін. Однак у більшості наукових праць недостатня увага приділена проблемам організації обліку і контролю відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку промислових підприємств на яких відбуваються значні капітальні інвестиції, що і обумовило вибір напрямку даного дослідження в науковому та практичному аспектах.

Формулювання цілей статті. Ціль написання даної статті – проаналізувати роль і місце міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в удосконалюванні системи обліку і контролю капітальних інвестицій на промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Кропітка робота зі створення міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) триває вже близько сорока років. Але лише недавно їх у якості обов'язкових для застосування норм, що регулюють підготовку і надання фінансової звітності для компаній, акції яких звертаються на ринках цінних паперів, прийняв Європейський Союз. Це стало, мабуть, одним із самих значимих досягнень розроблювачів МСФЗ. Згідно з Регламентом 1606/2002 від 2002 року, Європейський Союз додав міжнародним стандартам силу закону прямої дії. Таким чином, був зроблений вирішальний крок по шляху поширення в

уському цивілізованому світі єдиної мови грошей, зрозумілого для всіх представників сучасного бізнесу. Аналіз правових наслідків цього рішення, як для самого Європейського Союзу, так і для розроблювачів стандартів – Лондонського Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності – дає підстави говорити про те, що в історії розробки і застосування МСФЗ почався принципово новий етап. З одного боку, розроблювачі стандартів свідомо пішли на відмову від авторських прав і тим самим усунули одне з очевидних перешкод на шляху поширення МСФЗ в усьому світі.

Насправді, донедавна мав місце явний конфлікт інтересів. Комітет одночасно докладав зусиль для найбільш широкого застосування стандартів, і намагався покористуватися з розширення кола держав, що прийняли рішення перейти на міжнародно-визнані правила ведення фінансової звітності. Остання обставина явна не сприяло поширенню МСФЗ. У підсумку було прийнято принципове рішення. Міжнародні стандарти, які одержали статус офіційного правового акту, дійсно стали надбанням європейського ділового співтовариства. З іншого боку, Європейський Союз зумів задіяти ефективно працюючий механізм оперативного аналізу як знову розроблювальних стандартів, так і пропонованих виправлень до вже існуючих, а також додати сили закону тем з них, які застосовні в умовах сьогоднішньої європейської економіки. Паралельно в ЄС було успішно вирішено і таке немаловажне «технічне» питання як створення офіційних, тобто, що мають рівну силу, перекладів текстів МСФЗ на всі офіційні мови ЄС. Нарешті, обидві сторони, і особливо розроблювачі, уже продемонстрували і продовжують демонструвати неабияку гнучкість і вміння домовлятися при дозволі виникаючих проблем.

Для України і тих країн СНД, які роблять сьогодні вибір на користь МСФЗ процес, що йде в Європейському Союзі, освоєння міжнародних стандартів фінансової звітності, безумовно, містить важливі приклади та корисний досвід. По-перше, у нас тепер є можливість капіталізувати у своїх інтересах результати тих зусиль, які додають і розроблювачі, і європейські еліти банківського, страхового і аудиторського співтовариств, для досягнення компромісу у вигляді остаточного варіанта тих або інших стандартів. По-друге, гарною новиною для нас стає і привнесений європейським законотвірчим апаратом здоровіший консерватизм, здатний приборкати невтримним процес постійного внесення всі нових і нових виправлень у вже існуючі стандарти. Адже останнім часом це утрудняло їхнє прийняття і застосування в першу чергу тими країнами, де ступінь розвитку інформаційних технологій не дозволяв угнатися за розроблювачами.

Використання МСФЗ необхідне по наступних причинах.

По-перше, формування звітності відповідно до МСФЗ є одним з важливих кроків, що відкривають українським організаціям можливість прилучення до міжнародних ринків капіталу. Загальновідомо, що капітал, особливо іноземний, вимагає прозорості фінансової інформації про діяльність компаній і звітності менеджменту перед інвесторами. Доти, поки іноземний інвестор не буде мати можливість простежити і зрозуміти через фінансову звітність, як використовується представлений їм капітал, Україна залишиться зоною підвищеного ризику і, відповідно, буде програвати іншим країнам у залученні фінансових ресурсів з міжнародних ринків.

У сучасному світі МСФЗ поступово стають своєрідним ключем до міжнародного ринку капіталу. Якщо компанія має відповідну звітність, вона одержує доступ до джерел засобів, необхідних для розвитку. Це не означає автоматичного надання шуканих ресурсів; шлях до них досить довгий і важкий. Однак ця компанія попадає в число тих вибраних, хто при дотриманні інших умов, може розраховувати на іноземне фінансування. Якщо ж компанія не має необхідної звітності, то вона, з погляду західного інвестора, не заслуговує довіри і не може розглядатися як конкурентоспроможна в змаганні з іншими здобувачами капіталу.

По-друге, міжнародна практика показує, що звітність, яка сформована згідно МСФЗ, відрізняється високою інформативністю і корисністю для користувачів.

Із самого початку стандарти розробляються виходячи з потреб конкретних користувачів. При виборі того або іншого методичного підходу основним критерієм служить корисність інформації для прийняття економічних рішень. Не випадково, що невід'ємною частиною міжнародних стандартів фінансової звітності є документ «Основи підготовки і надання фінансової звітності», що визначає, серед іншого, на кого розрахована звітність, які потреби користувачів і якісні характеристики фінансової інформації роблять їх корисними користувачам.

На міжнародних фінансових ринках використовуються три види стандартів: МСФЗ, US GAAP і UK GAAP. Для Євросоюзу і України найбільш актуальні перші.

У країнах континентальної Європи, де переважає система цивільного законодавства, на першому місці знаходиться захист інтересів невеликого числа великих приватних інвесторів і банків, істотний вплив оподатковування і державне домінування в регулюванні бухгалтерського обліку. Там допускається тільки те, що спеціально дозволене законом. Подібні відмінності ускладнюють перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в країнах континентальної Європи та інших державах, включаючи Україну.

Міжнародні стандарти фінансової звітності замислювалися як глобальні стандарти для застосування будь-якою організацією незалежно від регіону діяльності, економічних особливостей або умов бізнесу певної країни, а, отже, мають на увазі меншу деталізацію, більший вибір облікових принципів.

У цей час намітилася тенденція до зближення МСФЗ і GAAP. Процес зближення почався ще із середини 90-х років, коли активізувалися процеси гармонізації звітних вимог для міжнародного лістингу. У Великобританії з 2005 року консолідована звітність складається за міжнародними стандартами фінансової звітності. Однак це ставиться тільки до тих стандартів, які були схвалені Європейською Комісією. Як відомо, вона не прийняла деякі позиції МСФЗ 39 у відношенні опціонального відбиття фінансових інструментів на основі слушної вартості. В іншому там застосовуються національні стандарти.

Розглянемо можливості застосування міжнародних стандартів в обліковій роботі українських промислових підприємств, по такій статті як «Капітальні інвестиції».

Відповідно до положень П(З)БО №7 «Основні засоби», облік капітальних інвестицій розглядається як витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і встаткування для монтажу), здійснювані підприємством.

У Міжнародних стандартах обліку відсутнє таке поняття як «капітальні інвестиції». Відповідно до МСФЗ 40 «Інвестиційна власність», інвестиційним вважається нерухоме майно, яким володіє організація (як власник або орендар за договором фінансової оренди) з метою здачі в оренду або збільшення його вартості, а не з метою використання в процесі виробництва і в адміністративних цілях, а також для продажу. Відповідно до міжнародних стандартів, інвестиційна власність в основних засобах не вважається інвестиціями. Виключенням можна вважати тільки ті, які здійснюються в основні засоби з метою надання в оренду.

Прямої відповіді на запитання, яким образом необхідно відбивати витрати на капітальний ремонт об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», також не існує. Згідно із цим стандартом, подальші витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, слід додавати до вартості активу, якщо існує ймовірність вступу майбутніх економічних вигід і їх можна вірогідно оцінити [7].

Таким чином, стандарти бухгалтерського обліку не надають повній інформації про капітальні інвестиції, а розглядають у вузькому розрізі як будівни-

цтво або придбання основних засобів. Немає чіткого визначення складу капітальних інвестицій.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, а також у Положенні про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту дається більш чітке визначення капітальному ремонту. Згідно з першим джерелом витрати на капітальний ремонт можуть відбиватися подвійно: по-перше, вони можуть ставитися до витрат відповідного періоду, по-друге, уважатися капітальними інвестиціями. Другий варіант використовується, якщо дані витрати можна ідентифікувати з окремою амортизований частиною основних засобів або виходячи із ціни придбання об'єкта основних засобів, ці витрати необхідно буде провести в майбутньому для доведення об'єкта до стану, придатного для використання [8].

Також капітальний ремонт – це ремонт, виконуваний для відновлення справності і повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною будь-яких частин, у тому числі базових. До капітального ремонту ставляться роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів і легкових автомобілів, рами для вантажних автомобілів або одночасною заміною не менш трьох базових агрегатів.

Відповідно до чинного законодавства, витрати на ремонт основних засобів слід відносити до операційних витрат. Згідно п.п. 15.4 П(З)БО 16 «Витрати», до складу загальновиробничих витрат ставляться витрати на підтримку, експлуатацію і ремонт основних засобів загальновиробничого призначення, до складу адміністративних – витрати на підтримку основних засобів загальновиробничого використання, у тому числі витрати на ремонт, до складу витрат на збут – витрати на підтримку основних засобів, зв'язаних зі збутом продукції, у тому числі витрати на ремонт, до складу інших операційних витрат – витрати на підтримку об'єктів соціально-культурного призначення.

До поточних витрат можна включати будь-які витрати, пов'язані з ремонтом, модернізацією та ін., але в межах 10% сукупної балансової вартості основних засобів на початок звітного року. Витрати, що перевищують цю межу, слід відносити на збільшення балансової вартості основних засобів. Така, нічим не обґрунтована процентна ставка не може виступати об'єктивним критерієм розмежування витрат на поліпшення основних засобів на капітальні та поточні.

У податковому законодавстві за основу розподілу витрат на ремонт покладене не цільовий характер операцій, пов'язаних з поліпшенням функціонування об'єктів необоротних активів, а розмір самих витрат. Вартість ремонтних робіт, при здійсненні яких потужність об'єкта залишається

без змін, повинна включатися у витрати виробництва. А якщо при виконанні таких робіт потужність об'єкта зростає (збільшується потужність мотора, кількість робочих місць або виробничі площі), то такі витрати слід розглядати як витрати на реконструкцію і модернізацію та відносити на збільшення вартості об'єкта [7].

Витрати на капітальний ремонт основних засобів, на відміну від витрат на поточний ремонт не повинні в повному обсязі включатися в собівартість продукції в тому періоді, коли проводився капітальний ремонт, оскільки вони мають різні періоди проведення, причини і характер здійснення, а також суттєво відрізняються по своїй вартості. Такі витрати пропонується враховувати на спеціальному субрахунку «Капітальний ремонт основних засобів» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і надалі списувати за рахунок спеціально створеного забезпечення на покриття витрат по капітальному ремонту основних засобів або відносити на збільшення первісної вартості відремонтованого об'єкта основних засобів.

Спосіб списання витрат залежить від того, який об'єкт підлягає капітальному ремонту – уже функціонуючий або тільки придбаний. Забезпечення на покриття витрат по капітальному ремонту слід створювати на спеціальному субрахунку «Забезпечення на покриття витрат по капітальному ремонту» до рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» шляхом щомісячних відраховувань.

Запропонований варіант також дозволяє рівномірно включати в собівартість продукції ці витрати. На момент здійснення витрат по капітальному ремонту вже існує реальне джерело їх фінансування. Більше того, запропонований нами спосіб списання витрат на капітальний ремонт дозволяє не відволікати кошти, які були спрямовані на поточну діяльність, а кошти амортизаційного фонду можна використовувати на придбання нових об'єктів основних засобів.

Слід зазначити, що створення забезпечення на покриття капітального ремонту не суперечить міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, а саме МСБО 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи» [7].

Правила ведення бухгалтерського обліку і відбиття господарських операцій регулюються положеннями облікової політики підприємства. Облікова політика підприємства є своєрідним набором інструктивного матеріалу для відбиття в бухгалтерському обліку операцій про активи, капітал, зобов'язання і господарські операції. Не виключенням є і облік витрат на капітальні інвестиції з придбання (відновлення) необоротних активів.

Наприклад, згідно з обліковою політикою ПАТ «ЕМСС» (м. Краматорськ, Україна) міжнародного холдингу «Атоменергомаш» інвестиційною діяль-

ністю вважається: придбання необоротних активів, довгострокові та короткострокові фінансові інвестиції, доходи і витрати від таких інвестицій, одержання відсотків від розміщення тимчасово вільних засобів та ін.

Уважається ремонтом витрати, що дають збільшення розміру первинної економічної вигоди, яка очікується від об'єкта: модифікація об'єкта, що збільшує строк його корисного використання або потужність; удосконалення окремих частин, вузлів, деталей з метою значного поліпшення якості вироблених на об'єкті продукції, робіт; впровадження нових виробничих процесів, що забезпечують значне зменшення виробничих витрат; реконструкція об'єкта; добудування об'єкта; модернізація об'єкта.

Витрати, пов'язані з даним видом ремонту (модернізацією, технічним переозброєнням), відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, ставляться на збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів.

Також, використовуючи рекомендації МСФЗ, на підприємстві рекомендується створити резерв на проведення капітальних і середніх ремонтів і нараховувати по кредиту рахунку 474.1 у сумі, запланованої по підрозділах підприємства на майбутній звітний рік згідно зі списком заходів щодо поліпшення основних фондів, з рівномірним розподілом по місяцях протягом року. Нарахований резерв відносити на витрати відповідних підрозділів. У міру закриття замовлень капітальних і середніх ремонтів витрати на їхнє виконання списувати за рахунок резерву.

Висновки. У цілому, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» максимально наближено до МСФЗ, однак національні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку вимагають значних коректувань у бік зближення з міжнародними.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти фінансової звітності являють собою звід компромісних і досить загальних варіантів ведення обліку. МСФЗ не є догмою, нормативними документами, що регламентують конкретні способи ведення бухгалтерського обліку і норми складання звітності. Вони носять лише рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими для прийняття.

Проведений порівняльний аналіз положень П(З)БО і МСФЗ дозволяє затверджувати, що витрати на капітальний ремонт слід уважати поточними витратами. Їх слід відбивати: 1) у складі витрат майбутніх періодів з наступним списанням даних витрат на собівартість продукції, 2) у складі капітальних інвестицій також з наступним списанням за рахунок зменшення нарахованого зношування, 3) у складі капітальних витрат з наступним списанням за рахунок забезпечення на покриття витрат капітального ремонту або збільшення пер-

вісної вартості відремонтованого об'єкта основних засобів.

Таким чином, зближення різних систем є реальним процесом, хоча тривалим і непростим. Разом з тим, це дає якийсь час і можливість таким країнам як Україна, де відмінності залишаються істотними, краще зрозуміти суть трансформацій, що відбуваються, і попрацювати над створенням необхідної інфраструктури для повноцінного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Панков Д.А. Бухгалтерский учёт и анализ за рубежом: учеб. пособие. 3-е изд. М.: Новое знание, 2005. 251 с.
2. Хапланова Э.Ю. Новая модель признания выручки по МСФО. Фундаментальные исследования. 2012. № 6 (часть 2). С. 520-524.

3. Суторміна, В. М. Фінанси зарубіжних корпорацій / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, Н. С. Рязанова. К. : Либідь, 2003. 147с.

4. Уткин, Э. А. Управление фирмой. М.: Акалис, 2006. 516 с.

5. Забродский, В. А. Развитие крупномасштабных экономико-производственных систем / В. А. Забродский, Н. А. Кизим. Х.: Бизнес Информ, 2000. 72 с.

6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практ. посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. К.: Лібра, 2001. 840 с.

7. Проект TACIS Європейського Союзу «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні»: Посібник з бухгалтерського обліку / Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі. К.: МПП Селко, 2004. 553 с.

8. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утверждены приказом Министерства финансов Украины от 30.09.2003 №561 // Все о бухгалтерском учете. 2003. № 104. С. 11–36.