

УДК 330.117

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ДЛЯ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОЙ ГРУППЫ

Стрельников Р. Н., доцент кафедры «Учет и аудит», к.э.н. Государственное высшее учебное заведение «Донбасская государственная машиностроительная академия» г. Краматорск

Стрельников Р.Н. Использование международных стандартов для совершенствования системы учета и контроля капитальных инвестиций на предприятиях промышленной группы

В статье рассмотрены вопросы эволюционирования и гармонизации системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, указаны основные причины, по которым необходимо применение международных стандартов в отечественной экономике, а также определена роль и значение международных стандартов в совершенствовании учета и контроля капитальных инвестиций на отечественных предприятиях промышленной группы. В целом, введение в Украине Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» максимально приближено к МСФО, однако национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ) требуют значительных корректировок в сторону сближения с международными. Следует отметить, что международные стандарты финансовой отчетности представляют собой свод компромиссных и достаточно общих вариантов ведения учета. МСФО не являются догмой, нормативными документами, регламентирующими конкретные способы ведения бухгалтерского учета и нормы составления отчетности. Они носят лишь рекомендательный характер, т.е. не являются обязательными для принятия. Проведенный сравнительный анализ положений П(С)БУ и МСФО позволяет утверждать, что расходы на капитальный ремонт следует считать текущими затратами. Таким образом, сближение различных систем является реальным процессом, хотя длительным и непростым. Вместе с тем, это дает некоторое время и возможность таким странам как Украина, где различия остаются существенными, лучше понять суть происходящих трансформаций и поработать над созданием необходимой инфраструктуры для полноценного внедрения международных стандартов финансовой отчетности.

Strielnikov R. Use of the international standards for improvement of system of the account and control of capital investments at the enterprises of industrial group

In the article the questions of the evolution and harmonization of the accounting system and financial statements in accordance with international standards, are the main reasons for the application of international standards in the domestic economy, as well as the role and importance of international standards to improve the accounting and control of capital investments in domestic enterprises of the industrial group. In General, the introduction in Ukraine of the Law «On accounting and financial reporting in Ukraine» is as close to IFRS, however, national Provisions (standards) of accounting (P(s)BU) require significant adjustments in the direction of rapprochement with the international. It should be noted that the international financial reporting standards are a set compromise and quite General variants of accounting. IFRS are not a dogma, normative documents regulating particular ways of accounting standards and reporting. They are only of a recommendatory nature, i.e., are not mandatory for adoption. A comparative analysis of the provisions P(s)BO and IFRS suggests that the cost of major repairs

should be considered current expenses. Thus, the convergence of the different systems is a real process, although long and difficult. However, this gives some time and such countries as Ukraine, where the differences remain significant, better understanding of the occurring transformations and work toward the establishment of the necessary infrastructure for the full implementation of international financial reporting standards.

Стрельніков Р.М. Використання міжнародних стандартів для вдосконалення системи обліку і контролю капітальних інвестицій на підприємствах промислової групи

У статті розглянуті питання еволюціонування й гармонізації системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, зазначені основні причини, по яких необхідне застосування міжнародних стандартів у вітчизняній економіці, а також визначена роль і значення міжнародних стандартів в удосконалюванні обліку й контролю капітальних інвестицій на вітчизняних підприємствах промислової групи. У цілому, введення в Україні Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» максимально наближене до МСФО, однак національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 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. МСФО не є догмою, нормативними документами, що регламентують конкретні способи ведення бухгалтерського обліку й норми складання звітності. Вони носять лише рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими для прийняття. Проведений порівняльний аналіз положень П(С)БО й МСФО дозволяє стверджувати, що витрати на капітальний ремонт варто вважати поточними витратами. 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 розходження залишаються істотними, краще зрозуміти суть трансформацій, що відбуваються, і попрацювати над створенням необхідної інфраструктури для повноцінного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

Постановка проблеми. Последние годы отмечены усилением внимания к проблеме международной унификации бухгалтерского учета. Развитие бизнеса, сопровождающееся возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, предъявляет определенные требования к единообразию и понятности применяемых в разных странах принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования, капитализации заработанных средств и т.п. Многие западные инвесторы и банкиры полагают, что бухгалтерский учет в Украине не отвечает международным нормам, бухгалтерская отчетность украинских организаций не отражает их реального имущественного и финансового положения и вообще «не прозрачна и не надежна». Давление международных валютно-банковских организаций привело к необходимости перехода Украины на международные нормы бухгалтерского учета, массового переучивания бухгалтеров и аудиторов.

Анализ последних исследований и публикаций. В связи с тем, что анализ перспектив совершенствования системы учета и контроля промышленных групп с помощью международных стандартов бухгалтерского учета носит актуальный характер, этому вопросу отводится большое внимание со стороны ведущих украинских и иностранных специалистов. К таким работам можно отнести работы таких ученых и экспертов-аналитиков как Панкова Д. А. [1], Хапланова Е. Ю. [2], Суторміна В. М. [3], Уткина Е. А. [4], Забродского В. А. [5], Голова С.Ф. [6] и др. Однако в большинстве научных работ недостаточное внимание уделено проблемам организации учета и контроля в соответствии с международным стандартам бухгалтерского учета вновь создаваемых и развивающихся финансово-промышленных групп, что и обусловило выбор направления данного исследования в научном и практическом аспектах.

Цель статьи – проанализировать роль и место международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в совершенствовании системы учета и контроля капитальных инвестиций на предприятиях промышленной группы.

Результаты исследования. Кропотливая работа по созданию международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) продолжается уже около сорока лет. Но лишь недавно их в качестве обязательных для применения норм, регулирующих подготовку и представление финансовой отчетности для компаний, акции которых обращаются на рынках ценных бумаг, принял Европейский Союз — один из самых динамично развивающихся субъектов международного права. Это стало, пожалуй, одним из самых значимых достижений разработчиков МСФО. Согласно Регламенту 1606/2002 от 2002 года, Европейский Союз придал международным стандартам силу закона прямого действия. Таким образом, был сделан решающий шаг по пути распространения во всем цивилизованном мире единого языка денег, понятного для всех представителей современного бизнеса. Анализ правовых последствий этого решения, как для самого Европейского Союза, так и для разработчиков стандартов — Лондонского Комитета по международным стандартам финансовой отчетности — дает основания говорить о том, что в истории разработки и применения МСФО начался принципиально новый этап. С одной стороны, разработчики стандартов сознательно пошли на отказ от авторских прав и тем самым устранили одно из очевидных препятствий на пути распространения МСФО во всем мире.

В самом деле, до недавнего времени имел место явный конфликт интересов. Комитет одновременно прилагал усилия для наиболее широкого применения стандартов, и пытался извлекать коммерческую выгоду из расширения круга государств, решивших перейти на международно-признанные правила ведения финансовой отчетности. Последнее обстоятельство явно не способствовало распространению МСФО. В итоге было принято принципиальное решение. Международные стандарты, обретая статус официального правового акта, действительно стали достоянием европейского делового сообщества. С другой стороны, Европейский Союз сумел задействовать эффективно работающий механизм оперативного анализа как вновь разрабатываемых стандартов, так и предлагаемых поправок к уже существующим, а также придания силы закона тем из них, которые применимы в условиях сегодняшней европейской экономики. Параллельно в ЕС был успешно решен и такой немаловажный "технический" вопрос как создание официальных, то есть имеющих равную силу, переводов текстов МСФО на все официальные языки ЕС. Наконец, обе стороны, и в особенности разработчики, уже продемонстрировали и продолжают демонстрировать незаурядную гибкость и умение договариваться при разрешении возникающих проблем.

Для Украины и тех стран СНГ, которые делают сегодня выбор в пользу МСФО, идущий в Европейском Союзе процесс освоения международных стандартов финансовой отчетности, безусловно, содержит важные уроки и полезный опыт. Во-первых, у нас теперь есть возможность капитализировать в своих интересах результаты тех усилий, которые прилагают и разработчики, и европейские элиты банковского, страхового и аудиторского сообществ, для достижения компромисса в виде окончательного варианта тех или иных стандартов. Во-вторых, хорошей новостью для нас становится и привнесенный европейским законодательным аппаратом здоровый консерватизм, способный обуздать уже ставший безудержным процесс постоянного внесения все новых и новых поправок в уже существующие стандарты. Ведь в последнее время это затрудняло их принятие и применение в первую очередь теми странами, где степень развития информационных технологий не позволяла угнаться за разработчиками.

Использование МСФО необходимо по следующим причинам:

Во-первых, формирование отчетности в соответствии с МСФО является одним из важных шагов, открывающих украинским организациям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Общеизвестно, что капитал, особенно иностранный,

требует прозрачности финансовой информации о деятельности компаний и отчетности менеджмента перед инвесторами. До тех пор, пока иностранный инвестор не будет иметь возможность проследить и понять через финансовую отчетность, как используется представленный им капитал, Украина останется зоной повышенного риска и, соответственно, будет проигрывать другим странам в привлечении финансовых ресурсов с международных рынков.

В современном мире МСФО постепенно становятся своеобразным ключом к международному рынку капитала. Если компания имеет соответствующую отчетность, она получает доступ к источникам средств, необходимых для развития. Это не означает автоматического предоставления искомым ресурсов; путь к ним достаточно долг и труден. Однако эта компания попадает в число тех избранных, кто при соблюдении прочих условий, может рассчитывать на иностранное финансирование. Если же компания не имеет требуемой отчетности, то она, с точки зрения западного инвестора, не заслуживает доверия и не может рассматриваться, как конкурентоспособная в соревновании с другими соискателями капитала.

Во-вторых, международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей. С самого начала стандарты разрабатываются исходя из потребностей конкретных пользователей. При выборе того или иного методического подхода основным критерием служит полезность информации для принятия экономических решений. Не случайно, неотъемлемой частью международных стандартов финансовой отчетности является документ «Основы подготовки и представления финансовой отчетности», определяющий, среди прочего, на кого рассчитана отчетность, каковы потребности пользователей и качественные характеристики финансовой информации, делающие ее полезной этим пользователям.

На международных финансовых рынках используются три вида стандартов: МСФО, US GAAP и UK GAAP. Для Евросоюза и Украины наиболее актуальны первые.

В странах континентальной Европы, где преобладает система гражданского законодательства, на первом месте стоит защита интересов небольшого числа крупных частных инвесторов и банков, существенно влияние налогообложения и государственное доминирование в регулировании бухгалтерского учета. Там допускается только то, что специально разрешено законом. Подобные отличия усложняют переход на международные стандарты финансовой отчетности в странах континентальной Европы и других государствах, включая Украину.

Международные стандарты финансовой отчетности задумывались как глобальные стандарты для применения любой организацией вне зависимости от региона деятельности, экономических особенностей или условий бизнеса определенной страны, а, следовательно, подразумевают меньшую детализацию, больший выбор учетных принципов. В настоящее время наметилась тенденция к сближению МСФО и GAAP. Процесс сближения начался еще с середины 90-х годов, когда активизировались процессы гармонизации отчетных требований для международного листинга. В Великобритании с 2005 года консолидированная отчетность составляется по международным стандартам финансовой отчетности. Однако это относится только к тем стандартам, которые были одобрены Европейской Комиссией. Как известно, она не приняла некоторые позиции МСФО 39 в отношении опционального отражения финансовых инструментов на основе справедливой стоимости. В остальном там применяются национальные стандарты.

Рассмотрим возможности применения международных стандартов в учетной работе украинских финансово-промышленных групп, по такой статье как «Капитальные инвестиции». В соответствии с положениями П(С)БУ №7 «Основные средства», учет капитальных инвестиций рассматривается как расходы на строительство, реконструкцию, модернизацию (другие улучшения, увеличивающие первоначальную стоимость), изготовление, приобретение объектов материальных необоротных активов (в том числе

необоротных материальных активов, предназначенных для замены действующих, и оборудования для монтажа), осуществляемые предприятием.

В Международных стандартах учета отсутствует такое понятие как «капитальные инвестиции». В соответствии с МСФО 40 «Инвестиционная собственность», инвестиционной считается недвижимое имущество, которым владеет организация (как собственник или арендатор по договору финансовой аренды) с целью сдачи в аренду или увеличения его стоимости, а не с целью использования в процессе производства и в административных целях, а также для продажи. В соответствии с международными стандартами, инвестиционная собственность в основные средства не считается инвестициями. Исключением можно считать только те, которые осуществляются в основные средства с целью предоставления в аренду.

Прямого ответа на вопрос, каким образом необходимо отражать расходы на капитальный ремонт объекта основных средств в бухгалтерском учете в соответствии с МСБУ 16 «Основные средства», также не существует. Согласно этому стандарту, дальнейшие расходы, связанные с объектом основных средств, следует добавлять к стоимости актива, если существует вероятность поступления будущих экономических выгод и их можно достоверно оценить [7]. Таким образом, стандарты бухгалтерского учета не предоставляют полной информации о капитальных инвестициях, а рассматривают в узком разрезе как строительство или приобретение основных средств. Нет четкого определения состава капитальных инвестиций.

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету основных средств, а также в Положении о техническом обслуживании и ремонте дорожных транспортных средств автомобильного транспорта дается более четкое определение капитальному ремонту. Согласно первому источнику расходы на капитальный ремонт могут отражаться двояко: во-первых, они могут относиться к расходам соответствующего периода, во-вторых, считаться капитальными инвестициями. Второй вариант используется, если данные расходы можно идентифицировать с отдельной амортизированной частью основных средств или исходя из цены приобретения объекта основных средств, эти расходы необходимо будет провести в будущем для доведения объекта до состояния, пригодного для использования [8].

Также капитальный ремонт – это ремонт, выполняемый для восстановления исправности и полного или близкого к полному восстановлению ресурса изделия с заменой любых частей, в том числе базовых. К капитальному ремонту относятся работы, связанные с заменой кузова для автобусов и легковых автомобилей, рамы для грузовых автомобилей или одновременной заменой не менее трех базовых агрегатов.

В соответствии с действующим законодательством, расходы на ремонт основных средств следует относить к операционным расходам. Согласно п.п. 15.4 П(С)БУ 16 «Расходы», в состав общепроизводственных расходов относятся расходы на поддержание, эксплуатацию и ремонт основных средств общепроизводственного назначения, в состав административных - расходы на поддержание основных средств общепроизводственного использования, в т.ч. расходы на ремонт, в состав расходов на сбыт - расходы на поддержание основных средств, связанных со сбытом продукции, в т.ч. расходы на ремонт, в состав прочих операционных расходов - расходы на поддержание объектов социально-культурного назначения.

К текущим расходам можно включать любые расходы, связанные с ремонтом, модернизацией и т.д., но в пределах 10% совокупной балансовой стоимости основных средств на начало отчетного года. Расходы, превышающие этот предел, следует относить на увеличение балансовой стоимости основных средств. Такая, ничем не обоснованная процентная ставка не может выступать объективным критерием разграничения расходов на улучшение основных средств на капитальные и текущие.

В налоговом законодательстве за основу распределения расходов на ремонт положено не целевой характер операций, связанных с улучшением функционирования

объектов необоротных активов, а размер самих расходов. Стоимость ремонтных работ, при осуществлении которых мощность объекта остается без изменений, должна включаться в затраты производства. А если при выполнении таких работ мощность объекта возрастает (увеличивается мощность мотора, количество рабочих мест или производственные площади), то такие расходы следует рассматривать как расходы на реконструкцию и модернизацию и относить на увеличение стоимости объекта [7].

Расходы на капитальный ремонт основных средств, в отличие от расходов на текущий ремонт не должны в полном объеме включаться в себестоимость продукции в том периоде, когда проводился капитальный ремонт, поскольку они имеют различные периоды проведения, причины и характер осуществления, а также существенно отличаются по своей стоимости. Такие расходы предлагается учитывать на специальном субсчете «Капитальный ремонт основных средств» к счету 15 «Капитальные инвестиции» и в дальнейшем списывать за счет специально созданного обеспечения на покрытие расходов по капитальному ремонту основных средств или относить на увеличение первоначальной стоимости отремонтированного объекта основных средств.

Способ списания расходов зависит от того, какой объект подлежит капитальному ремонту - уже функционирующий или только приобретен. Обеспечение на покрытие расходов по капитальному ремонту следует создавать на специальном субсчете «Обеспечение на покрытие расходов по капитальному ремонту» к счету 47 «Обеспечение будущих расходов и платежей» путем ежемесячных отчислений.

Предложенный вариант также позволяет равномерно включать в себестоимость продукции эти расходы. На момент осуществления расходов по капитальному ремонту уже существует реальный источник их финансирования. Более того, предложенный нами способ списания расходов на капитальный ремонт позволяет не отвлекать средства, которые были направлены на текущую деятельность, а средства амортизационного фонда можно использовать на приобретение новых объектов основных средств.

Следует отметить, что создание обеспечения на покрытие капитального ремонта не противоречит международным стандартам бухгалтерского учета, а именно МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [7].

Правила ведения бухгалтерского учета и отражения хозяйственных операций регулируются положениями учетной политики предприятия. Учетная политика предприятия является своеобразным набором инструктивного материала для отражения в бухгалтерском учете операций об активах, капитале, обязательствах и хозяйственные операции. Не исключением является и учет затрат на капитальные инвестиции в приобретение (обновление) необоротных активов.

Например, согласно учетной политике ПАО «Энергомашспецсталь» (г. Краматорск, Украина) российского холдинга «[Атомэнергомаш](#)» инвестиционной деятельностью считается: приобретение необоротных активов, долгосрочные и краткосрочные финансовые инвестиции, доходы и расходы от таких инвестиций, получение процентов от размещения временно свободных средств и т. п.

Считается ремонтом, дающим увеличение размера первичной экономической выгоды, которая ожидается от объекта: модификацию объекта, увеличивающую срок его полезного использования или мощность; усовершенствование отдельных частей, узлов, деталей с целью значительного улучшения качества вырабатываемых на объекте продукции, работ; внедрение новых производственных процессов, обеспечивающих значительное уменьшение производственных расходов; реконструкцию объекта; достройку объекта; модернизацию объекта. Расходы, связанные с данным видом ремонта (модернизацией, техническим перевооружением), в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта ОС. Также, используя рекомендации МСФО, на предприятии рекомендуется создать резерв на проведение капитальных и средних ремонтов начислять по кредиту счета 474.1 в сумме, запланированной по подразделениям предприятия на предстоящий

отчетный год согласно списку мероприятий по улучшению основных фондов, с равномерным распределением по месяцам в течение года. Начисленный резерв относить на расходы соответствующих подразделений. По мере закрытия заказов капитальных и средних ремонтов расходы на их выполнение списывать за счет резерва.

Выводы. В целом, введение в Украине Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» максимально приближено к МСФО, однако национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета (П(С)БУ) требуют значительных корректировок в сторону сближения с международными. Следует отметить, что международные стандарты финансовой отчетности представляют собой свод компромиссных и достаточно общих вариантов ведения учета. МСФО не являются догмой, нормативными документами, регламентирующими конкретные способы ведения бухгалтерского учета и нормы составления отчетности. Они носят лишь рекомендательный характер, т.е. не являются обязательными для принятия.

Проведенный сравнительный анализ положений П(С)БУ и МСФО позволяет утверждать, что расходы на капитальный ремонт следует считать текущими затратами. Их следует отражать: 1) в составе расходов будущих периодов с последующим списанием данных расходов на себестоимость продукции, 2) в составе капитальных инвестиций также с последующим списанием за счет уменьшения начисленного износа, 3) в составе капитальных расходов с последующим списанием за счет обеспечения на покрытие расходов капитального ремонта или увеличение первоначальной стоимости отремонтированного объекта основных средств. Таким образом, сближение различных систем является реальным процессом, хотя длительным и непростым. Вместе с тем, это дает некоторое время и возможность таким странам как Украина, где различия остаются существенными, лучше понять суть происходящих трансформаций и поработать над созданием необходимой инфраструктуры для полноценного внедрения международных стандартов финансовой отчетности.

Список использованных источников:

1. Бухгалтерский учёт и анализ за рубежом: учеб. пособие/Д.А.Панков. – 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). – стр. 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 / Э. А. Уткин – М.: Акалис, 2006. – 516с.
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 ТАСІС 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.

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

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

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