

Балабанова О.С., ДонНТУ

Научный руководитель – д.е.н., проф. Гавриленко В.А.

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Аннотация. В статье рассмотрены особенности бухгалтерского учета собственного капитала, а именно: влияние капитальных ремонтов, переоценки активов и возникновения временных разниц. На основании изложенного предложены методы устранения противоречий.

Анотація. У статті розглянуто особливості бухгалтерського обліку власного капіталу, а саме: вплив капітальних ремонтів, переоцінки активів і виникнення тимчасових різниць. На підставі викладеного запропоновано методи усунення суперечностей.

Summary. The article describes the features of accounting equity, namely the impact of major overhauls, the revaluation of assets and temporary differences. Based on the above proposed methods eliminate contradictions.

Ключевые слова: собственный капитал, нераспределенная прибыль, основные средства, капитальные ремонты, переоценка, налоговые разницы.

Ключові слова: власний капітал, нерозподілений прибуток, основні засоби, капітальні ремонти, переоцінка, податкові різниці.

Keywords: equity, retained earnings, fixed assets, general repairs, reassessment, tax differences.

На современном этапе проблемы учета собственного капитала очень актуальны. Существует много способов искусственного изменения размера собственного капитала, что влечет за собой искажение данных финансовой отчетности и предоставление внутренним и внешним пользователям не достоверной информации о финансовом состоянии предприятия.

Изучением и решением этих проблем занимались такие ученые как Гавриленко В.А. В.В.Сопко, Голова С.Ф., Малюгы И.А., Ловинской Л.Г. Папаики О.О. и другие. Но природа и формирование собственного капитала, все еще не изучены и требуют дальнейшего исследования.

Целью написания данной статьи является выявление противоречий в учете собственного капитала, определение проблемных участков в учете и разработка рекомендаций по их устранению.

При исследовании собственного капитала необходимо опираться на действующее законодательство, связанное с данным показателем. Это НП(С)БУ– 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [1], П(С)БУ-7 «Основные средства» [2], П(С)БУ-8 «Нематериальные активы» [3], П(С)БУ-11 «Обязательства» [4], П(С)БУ-15 «Доходы» [5], П(С)БУ-16 «Расходы» [6], П(С)БУ-17 «Налог на прибыль» [7] и т.д. Также важную роль играет Налоговый Кодекс Украины [8], т.к. в нем определяются доходы и расходы, включаемый в отчетный период, ставка налога на прибыль и многое другое.

Согласно НП(С)БУ – 1, собственный капитал - это часть в активах предприятия, которая остается после вычета его обязательств [1].

На изменение собственного капитала влияют все стандарты бухгалтерского учета. Но наиболее противоречивым является П(С)БУ-7 «Основные средства».

Эти противоречия находят отражение в операциях, связанных с проведением капитальных ремонтов, уценками, дооценками и реализациями объектов основных средств.

Капитальные ремонты.

Согласно П(С)БУ – 7, расходы на капитальные ремонты сразу и в полном объеме относят на текущие расходы той деятельности, в которой задействован объект основных средств [2]. Если мы рассмотрим эти операции, то обнаружим нарушение принципа начисления и соответствия доходов и расходов, указанного в НП(С)БУ – 1.

Гавриленко В.А. в своей работе «Бухгалтерский учет основных средств и его влияние на формирование собственного капитала» [9] показывает это так:

- капитальные ремонты оборудования сначала отражаются в регистрах первичного учета основных средств, то есть в форме ОЗ – 2 «Акт приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов», которая относится к первичному учету основных средств;
- капитально отремонтирована техника полностью совпадает с определением ее, как и основных средств, материальные активы, ожидаемый срок использования которых более одного года;
- капитальные ремонты техники и другого оборудования относятся к воспроизводственному процессу. То есть все расходы, понесенные на капитальные ремонты, направлены не на поддержание работоспособности техники в отчетном периоде, а на повышение ее надежности в течение всего срока ее использования в будущих периодах, в которых будет осуществляться производство продукции и возникнут доходы от ее реализации.

Поэтому расходы на капитальные ремонты не могут быть отнесены только на один текущий период, в котором они учитываются. Эти расходы могут достигать значительных размеров, что может серьезно повлиять на финансовый результат деятельности предприятия.

Рассмотрим операции по переоценке основных средств.

Согласно П(С)БУ – 7, уценка основных средств включается в состав расходов прочей обычной деятельности и отражается по дебету счета 975 «Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций» в корреспонденции с кредитом счета 10 «Основные средства». При этом фактически предприятие не несет никаких расходов, но финансовые результаты его деятельности могут в итоге оказаться отрицательными.

При реализации основного средства складывается следующая ситуация. Если рыночная стоимость актива превышает остаточную, у предприятия также возникнут расходы прочей обычной деятельности в размере такого превышения, что, по своей сути, равносильно уценке.

Такой метод отражения расходов приводит к тому, что в целом по предприятию, как правило, возникают большие убытки, хотя без учета этих операций, предприятие было бы рентабельным. Происходит как бы искусственное превращение предприятия из прибыльного в убыточное. Следуя такому подходу, можно прийти к выводу, что предприятию совсем невыгодно избавляться от устаревших и ненужных ему основных средств или проводить уценку, поскольку это приведет к возникновению больших убытков. В действительности ситуация с необоротными активами складывается иной. При уценке, реализации и ликвидации активов предприятие ничего не теряет и не несет каких-либо значительных затрат, за исключением тех, которые связаны с данными процессами в виде начисленной заработной платы работникам, расхода материалов, износа транспортных и других средств, которые в них используются. Что касается других расходов, то они были понесены в предыдущие периоды в виде капитальных инвестиций и сейчас проявились только в остаточной недосписаной их стоимости. С точки зрения реальности этих расходов, то они в текущем периоде носят фиктивный характер, поскольку для их покрытия предприятия не нуждается ни в материальных, ни в денежных ресурсах. И вместе с тем, предприятие получит доход от продажи и ликвидации основных средств в размере их остаточной справедливой (реализационной) стоимости. В данном случае на эту сумму предприятие получит реальные деньги, то есть оно вернет себе на эту величину раньше вложенные капитальные инвестиции [9].

Неточности в формировании собственного капитала возникают при дооценке после предыдущей уценки. В этом случае признается доход на сумму дооценки в пределах предыдущей уценки. Эта операция оформляется записью: дебет счета 10 «Основные средства», кредит счета 746 «Прочие доходы от обычной деятельности». Такие доходы не носят денежного наполнения и не могут быть использованы в расчетах, но в тоже время с их учетом определяется финансовый результат деятельности предприятия.

Противоречия в учете собственного капитала также возникают в связи с отнесением суммы превышения дооценки над предыдущей уценкой на нераспределенную прибыль. В учете эта операция отражается проводкой: дебет счета 411 «Дооценка активов», кредит счета 441 «Нераспределенная прибыль».

Первое из них состоит в двойном отражении доходов. Первый учет доходов от использования дооцененных основных средств произошел в период производства и реализации продукции с их помощью. На протяжении всего периода использования дооцененных основных средств происходило также начисление всех расходов на производство продукции с помощью этих средств. Второе противоречие состоит в том, что отнесение дооценки основных средств на нераспределенную прибыль приведет к увеличению той ее части, которая не обеспечена денежными средствами и никогда не будет использована. И третье заключается в том, что согласно величине отнесения дооценки на нераспределенную прибыль возникают отсроченные налоговые обязательства, которые также не имеют денежного покрытия. Изложенное свидетельствует о том, что отнесение дооценки основных средств на нераспределенную прибыль и возникновения от этой операции отсроченных налоговых обязательств не имеют никакого обоснования и поэтому носят непропорциональный характер [9].

Влияние временных разниц на формирование собственного капитала.

В соответствии с П(С)БУ-17 "Налог на прибыль", под временной разницей понимается разница между оценкой актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого актива или обязательства соответственно [7].

Таких разниц может быть достаточно много, и они по-разному проявляются как в формировании налогооблагаемой прибыли, так и налога на нее. Одни разницы приводят к завышению налогооблагаемой прибыли в текущем периоде и подлежат их вычитанию в будущих периодах, другие занижают налогооблагаемую прибыль в текущем периоде и поэтому подлежат налогообложению в будущих периодах. В этой связи возникают отсроченные налоги на прибыль в виде отсроченных налоговых активов и отсроченных

налоговых обязательств, которые определяются умножением соответствующих временных разниц (подлежащих вычитанию и налогообложению) на ставку налога на прибыль. В соответствии с П(С)БУ-17 отсроченный налоговый актив – это сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих периодах, что находится в соответствии с временной разницей подлежащей вычитанию; под отсроченными налоговыми обязательствами понимается сумма налога на прибыль, которая будет уплачиваться в следующих периодах с временных разниц подлежащих налогообложению.

Что касается возникновения отсроченных налоговых обязательств при дооценке активов, то это противоречит самому определению временных разниц, которое дано в П(С)БУ – 17. В соответствии с данным положением временная разница определяется только по активам и обязательствам соответственно. Дополнительный же капитал как составная часть собственного капитала, который отражается в пассиве по четвертому классу счетов, не является активом и не относится к обязательствам. К тому же все изменения в оценках и дооценках основных средств нашли свое отражение в балансовой их стоимости, по которой ранее были учтены отсроченные налоги на прибыль. Это свидетельствует о том, что при таком подходе наблюдается попытка повторного признания ОНО по дооценкам основных средств.

Расчитанные расходы по налогу на прибыль, с применением временных налоговых разниц и отсроченных налогов по ним, многие из которых вообще не могут быть отнесены к таковым, приводит к полному разбалансированию финансовых результатов. При этом нарушается основной принцип составления отчетности – это соответствие доходов, расходов и финансовых результатов их реальным значениям, применительно к текущему периоду. Все это свидетельствует об искусственном искажении реальной величины чистой прибыли или непокрытых убытков. В конечном итоге такой подход может привести к тому, что убыточно работающие предприятия могут стать виртуально прибыльными.

Исследования показывают, что главной причиной возникновения противоречивых финансовых результатов является несогласованность налоговой и бухгалтерской базы при определении временных налоговых разниц и расходов по налогу на прибыль, требующая перехода до единой их основы, исключаящей подобные противоречия [10].

ЛИТЕРАТУРА:

1. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 07 февраля 2013 года № 73 с изменениями и дополнениями;
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 27 апреля 2000 года № 92 с изменениями и дополнениями;
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 18 октября 1999 года № 242, с изменениями и дополнениями;
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 11 «Обязательства», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31 января 2000 года № 20, с изменениями и дополнениями;
5. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 года № 290, с изменениями и дополнениями;
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31 декабря 1999 года № 318, с изменениями и дополнениями;
7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 «Налог на прибыль», утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 28 декабря 2000 года № 353, с изменениями и дополнениями;

8. Налоговый кодекс Украины от 18.11.2010 № 2755-VI с изменениями и дополнениями;
9. Гавриленко В.А. Бухгалтерський облік основних засобів і його вплив на формування власного капіталу//Наукові праці донецького національного технічного університету. Серія: Економічна. Випуск 42. – Донецьк: ДонНТУ,2012. (с.1-13);
10. Гавриленко В.А. Об экономической сущности и учете временных налоговых разниц// Наукові праці донецького національного технічного університету. Серія: Економічна. Випуск 31-1. – Донецьк,2009. – 314с. (с.205-2011).