

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АУДИТА И АНАЛИЗА

В.А. ГАВРИЛЕНКО, д.э.н., профессор,
Донецкий национальный технический университет

ОБ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ И УЧЕТЕ ВРЕМЕННЫХ НАЛОГОВЫХ РАЗНИЦ

Актуальность данной проблемы обусловлена многими обстоятельствами. Во-первых, той ролью, которую играют эти различия в формировании финансовых результатов, расходов по налогу на прибыль и отчислений в бюджет. Во-вторых, слабой изученностью природы возникновения налоговых различий и несовершенством их учета, которые часто приводят к большим ничем не объяснимым различиям и противоречиям в определении налогооблагаемой и бухгалтерской прибыли, что отрицательно сказывается на достоверности и обоснованности определения расходов по налогам и отчислений по ним в бюджет. Именно по этой причине на практике часто возникает ситуация, когда налог на прибыль по декларации превышает всю учетную прибыль до налогообложения, что противоречит всякой экономической логике. Вследствие этого предприятия полностью лишаются собственных средств для расширенного воспроизводства, что отрицательно влияет на их финансовое состояние. Актуальность данной проблемы усиливается и тем, что такая неопределенность в формировании налогооблагаемой прибыли вводит в заблуждение пользователей отчетности о финансовых результатах и существенно затрудняет работу налоговых служб по контролю за правильностью установления и уплаты налога на прибыль. Поэтому разрешения такой сложной проблемы имеет неопределимое значение в создании более совершенной и обоснованной системы налогообложения прибыли, способствующей более эффективному формированию бюджета страны.

Данной проблемой занимались многие известные отечественные ученые и практики. К ним относятся: Белуха М.Т., Бутинец Ф.Ф., Пушкарь М.С., Голов С.Ф.[8], Ловинская Л.[9], Пархоменко В. и др. Ими сделано много в разработке действующей системы налогообложения прибыли в Украине, которая нашла отражение в законе о налогообложении прибыли предприятий от 28.12.94г. №334/94-ВР в редакции закона от 22.05.97г.-ВР с изменениями и дополнениями, Положения (стандарте) бухгалтерского учета 17 "Налог на прибыль", утвержденном приказом Министерства финан-

сов Украины от 28.12.200г. №353. Однако, как показывает практика, применение закона о налогообложении прибыли и П(С)БУ-17 "Налог на прибыль" по-прежнему вызывает много сомнений в обоснованности и правомерности при формировании расходов по налогам и отчислений по ним в бюджет, поскольку изложенная в них методика часто приводит к противоречивым результатам, превращая вмиг прибыльное предприятие в убыточное и, наоборот, из убыточного в прибыльное, без должного экономического обоснования.

В этой связи целью данной статьи является раскрытие экономической сущности временных налоговых различий, а также разработка методических положений и рекомендаций по совершенствованию их учета, обеспечивающих достоверность данных о финансовых результатах предприятия.

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 [2].

Таких различий может быть достаточно много, и они по-разному проявляются как в формировании налогооблагаемой прибыли, так и налога на нее. Одни различия 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 различий (подлежащих вычитанию и налогообложению) на ставку налога на прибыль. В соответствии с П(С)БУ-17 "Налог на прибыль" отсроченный налоговый актив – это сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих периодах, что находится в соответствии с временной разницей подлежащей вычитанию; под

© В.А. Гавриленко, 2009

отсроченными налоговыми обязательствами понимается сумма налога на прибыль, которая будет уплачиваться в следующих периодах с временных разниц подлежащих налогообложению. Отсюда расходы по налогу на прибыль могут быть представлены таким уравнением:

$$PH = TH - OHA + OHO,$$

где PH – расход по налогу на прибыль в том или ином периоде;

TH – текущий налог на прибыль;

OHA – отсроченные налоговые активы;

OHO – отсроченные налоговые обязательства.

При этом текущий налог на прибыль рассчитывается умножением налогооблагаемой прибыли на ставку налога, т.е.

$$TH = PH \cdot C_n,$$

где PH – налогооблагаемая прибыль;

C_n – ставка налога на прибыль.

Отсроченные налоговые активы возникают в том случае, если налоговая база актива

больше их балансовой стоимости или налоговая база обязательства меньше их балансовой стоимости, т.е. когда

$$HBA > BSA \text{ или } HBO < BCO.$$

Отсроченные налоговые обязательства возникают при условиях когда:

$$HBA > BSA, \text{ а } HBO < BCO.$$

В первом случае, отсроченные налоговые активы рассчитываются так:

$$OHA = (HBA - BSA) \cdot 0,25 \text{ или } OHA = (BCO - HBO) \cdot 0,25,$$

а отсроченные налоговые обязательства соответственно –

$$OHO = (BSA - HBA) \cdot 0,25 \text{ или}$$

$$OHO = (BCO - HBO) \cdot 0,25.$$

Важно при этом правильно найти временные разницы и определить по ним OHA и OHO.

Примеры типовых временных разниц приведены в табл. 1.

Таблица 1

Типовые ситуации возникновения временных разниц и отсроченных налогов.

Временные разницы, подлежащие вычитанию, которые приводят к возникновению OHA	Временные разницы, подлежащие налогообложению, которые приводят к возникновению OHO
1. Полученные авансы 2. Превышение налоговой базы основных средств над их балансовой стоимостью 3. Остаток резерва сомнительных долгов на счете 38 на конец отчетного года 4. Остаток обеспечения на гарантийный ремонт на конец отчетного года и др.	1. Выданные авансы 2. Превышение балансовой стоимости основных средств над их налоговой базой 3. Расходы будущих периодов 4. Превышение дооценки основных средств над их уценкой при выводе основных средств и др.

Как же отразить возникновение отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств, а также их изменений в бухгалтерском учете?

В финансовой отчетности отсроченные налоги отражаются в свернутом виде. В соответствии с П(С)БУ-17 "Налог на прибыль" свертывание отсроченных налоговых активов и отсроченных налоговых обязательств состоит в определении разницы между суммой признанных отсроченных налоговых активов и суммой признанных отсроченных налоговых обязательств и, соответственно, отражении в Балансе чего-то одного по счету 17 "Отсроченные налоговые активы" или счету 54 "От-

сроченные налоговые обязательства" [2]. Однако такой подход, с нашей точки зрения, применительно к их бухгалтерскому учету будет необоснованным и нецелесообразным, поскольку, с одной стороны, в финансовых документах не будет видна динамика конкретных сумм, как по OHA, так и OHO. С другой, свернутое сальдо само собой сложится в расходах по налогам на счете 79. Принятый порядок отражения свернутого сальдо OHA и OHO в бухгалтерском учете показан на основе проводок, приведенных в табл.2 [2;8].

При дальнейшем изменении OHA и OHO пишутся проводки, которые приведены в табл. 3.

Таблица 2

Бухгалтерский учет отсроченных налогов и расходов по налогу на прибыль

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденции счетов	
	Дебет	Кредит
1. Если имеет место ОНА 1.1 Начислен текущий налог на прибыль 1.2 Отражена сумма ОНА	981 "Расходы по налогу на прибыль" в сумме текущего налога 17 "Отсроченный налоговый актив"	641 "Расчеты по налогу на прибыль" в той же сумме 641 "Расчеты по налогу на прибыль" в сумме ОНА
2. Если имеет место ОНО 2.1. Начислен текущий налог на прибыль 2.2. Отражена сумма ОНО	981 "Расходы по налогу на прибыль" в сумме текущего налога 981 "Расходы по налогу на прибыль" в сумме ОНО	641 "Расчеты по налогу на прибыль" в той же сумме 54 "Отсроченное налоговое обязательство"

Таблица 3

Бухгалтерский учет налогов на прибыль при изменении ОНА и ОНО [2;8].

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Увеличение ОНА	17 "Отсроченные налоговые активы"	64 "Расчеты по налогу на прибыль"
2. Уменьшение ОНА	98 "Расходы по налогу на прибыль"	17 "Отсроченные налоговые активы"
3. Увеличение ОНО	98 "Расходы по налогу на прибыль"	54 "Отсроченные налоговые обязательства"
4. Уменьшение ОНО	54 "Отсрочены налоговые обязательства"	641 "Расчеты по налогу на прибыль"

Анализируя приведенные проводки по ОНА (табл.2 и табл.3), следует отметить, что при таком подходе двояко нарушается ранее приведенное балансовое уравнение, отражающее расходы по налогу на прибыль. С одной стороны, появление проводки дебет счета 17 "Отсроченные налоговые активы", кредит счета 641 "Расчеты по налогу на прибыль" приведет к дополнительному незаконному изъятию денежных средств предприятия в сумме ОНА. Это объясняется тем, что в соответствии с этим уравнением, на всю сумму текущего налога на прибыль, превышенного на величину отсроченных налоговых активов, уже были произведены расчеты по налогам, которые отражены проводкой дебет счета 981 "Расходы по налогу на прибыль", кредит счета 641 "Расчеты по налогу на прибыль". С другой стороны, совершенно непонятно, на основании каких проводок, с появлением ОНА, происходит изменение расходов по налогу на прибыль и

возмещение ранее изъятых денежных средств при расчетах по налогам на прибыль? Получается, что в корреспонденции со счетом 79 "Финансовые результаты" найдут отражение расходы по налогу только в размере текущего налога на прибыль без учета появления ОНА. С уменьшением же ОНА, вопреки балансовому уравнению, снова происходит увеличение расходов по налогу на прибыль. А как же при этом получается возмещение ранее изъятых денежных средств? Для того чтобы разобраться в этом вопросе, необходимо четко придерживаться экономического содержания временных разниц, подлежащих вычитанию, и, соответственно, ОНА подлежащих возмещению, под влиянием которых происходит завышение налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль в текущем периоде. Значит, такие разницы подлежат вычитанию, а ОНА возмещению в будущих периодах. При этом необходимо соблюдать два условия. Первое условие состо-

ит в том, что на сумму ОНА должны быть уменьшены расходы по налогу на прибыль в текущем периоде на основании проводки: дебет счета 17 "Отсроченные налоговые активы", кредит счета 981 "Расходы по налогу на прибыль". Второе условие предусматривает возмещение (возврат) изъятых ранее денежных сумм через расчеты по налогам, что должно

сопровождаться проводкой кредит счета 17 "Отсроченные налоговые активы", дебет счета 641 "Расчеты по налогу на прибыль".

В данном случае отражение расходов по налогу на прибыль в текущем периоде применительно к счету 79 "Финансовые результаты" необходимо производить по следующей схеме:

Дебет	счета 79 "Финансовый результат"	Кредит
Кредит счета 98 "Расходы по налогу на прибыль" в размере текущего налога на прибыль Кредит счета 981 "Расходы по налогу на прибыль" в размере ОНО		Дебет счета 981 "Расходы по налогу на прибыль" в размере ОНА
ДС		КС

Если при этом возникают кредитовое сальдо, то складывается доход по налогу на прибыль.

Именно при таком подходе будет соблюдаться ранее приведенное балансовое

уравнение по определению расходов по налогу на прибыль в текущем периоде.

Расчеты по налогу на прибыль с учетом изменения временных разниц следует осуществлять по такой схеме:

Дебет	641 "Расчеты по налогу на прибыль"	Кредит
Кредит 17 "Отсроченные налоговые активы"	Дебет 54 "Отсроченные налоговые обязательства" Дебет счета 981 "Расходы по налогу на прибыль" в размере текущего налога на прибыль	
ДС		КС

Однако все это возможно при правильном определении временных разниц и отсроченных налогов на прибыль, по которым в настоящее время нет единой точки зрения. При этом всякое необоснованное нагромождение таких разниц может привести к значительному искажению отчетности по финансовым результатам со всеми отрицательными последствиями. Важно, чтобы принятые к учету временные разницы отвечали основным к ним требованиям: во-первых, чтобы они обязательно самоаннулировались в будущем, т.е. имели для этого источник покрытия; во-вторых строго отвечали их определению, приведенному в П(С)БУ-17 "Налог на прибыль". Прежде всего это касается временной разницы по основным средствам, которая не может быть самоаннулирована в будущем никогда. Это объясняется тем, что в налоговую базу основных средств включаются расходы на текущий и капитальный ремонт сверх 10% их стоимости, которые при высокой степени износа техники возрастают в геометрической прогрессии и достигают больших размеров, которые всегда будут превышать начисленную амортизацию за предыдущий пе-

риод. На практике такая ситуация встречается достаточно часто, превращая данную временную разницу в постоянную. Поэтому возмещение ОНА по такой разнице приведет к искажению расходов по налогу на прибыль и в целом финансовых результатов. Главной ошибкой возникновения такой ситуации является включение в налоговую базу основных средств расходов на текущие ремонты, которые не восстанавливают, а лишь поддерживают работоспособность техники и поэтому не увеличивают балансовую стоимость основных средств. Значит, они не относятся к воспроизводственному процессу и не могут капитализироваться, поскольку их действие завершается прошлым периодом. Теперь в отношении резерва сомнительных долгов. "По налоговому законодательству отчисления в резерв не признаются валовыми расходами, в валовые расходы включается сумма списанной безнадежной дебиторской задолженности, которая в бухгалтерском учете списывается за счет созданного резерва"[2]. Исходя из приведенного определения, такая разница подлежит вычитанию и, следовательно, по ней образуется отсроченный

налоговый актив. Опасность такой трактовки, с одной стороны, состоит в том, что величина дебиторской задолженности может достигать сотни млн. грн, поскольку она используется как мощный финансовый инструмент, а поэтому и резерв сомнительных долгов может быть весьма большим, исчисляемым в млн. грн. С другой стороны, в валовые расходы по налоговой базе вообще может не попасть сумма списанной безнадежной дебиторской задолженности из-за отсутствия по ней претензионных документов, которые не составляются умышленно. В результате принятия к учету отсроченного налогового актива по дебиторской задолженности произойдет снижение расходов по налогу на прибыль, что в свою очередь приведет к изменению самого вектора финансовых результатов.

Нет единой точки зрения об отнесении к той или иной разнице безвозмездно полученных основных средств. В своем письме Министерство финансов Украины от 29.11.2002. – № 053-39152 указывает, что "В соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 17 "Налог на прибыль", утвержденным приказом министерства финансов Украины от 28 декабря 2000г. №353, стоимость бесплатно полученных основных средств соответствует критериям признания постоянной разницы. Надлежащая сумма налога на прибыль отражается по дебету счета 424 "Бесплатно полученные необоротные активы" и кредиту счета 64 "Расчеты по налогам и платежам"[3]. Анализируя такое заявление Министерства финансов следует отметить, что с ним никак нельзя согласиться по многим соображениям. Во-первых, такой проводки вообще в природе не может существовать, поскольку счет 641 "Расчеты по налогу на прибыль" корреспондирует только со счетами 98 "Расходы по налогу на прибыль", 17 "Отсроченные налоговые активы" и 54 "Отсроченные налоговые обязательства". Но поскольку в налогооблагаемую прибыль входит стоимость безвозмездно полученных основных средств, то на них в общем порядке произведено начисление налога на прибыль и выполнены расчеты по налогам с использованием счета 641 "Расчеты по налогу на прибыль". Поэтому применение такой проводки (дебет счета 424 "Бесплатно полученные необоротные активы" и кредит счета 64 "Расчеты по налогам и платежам") приведет к двойному изъятию денежных средств по начисленным налогам. Во-вторых, невозможно согласиться с тем, что "Доход отражается в сумме амортиза-

ции одновременно с ее начислением по кредиту субсчета 745 "Доход от бесплатно полученных активов"[3]. При этом предполагается проводка: дебет счета 424 "Бесплатно полученные активы", кредит субсчета 745 "Доход от бесплатно полученных активов". Несогласие с указанными утверждениями объясняется тем, что доход от бесплатно полученных основных средств может формироваться лишь в процессе производства и реализации продукции с их помощью. В-третьих, никак не может и не должна изменяться величина безвозмездно полученных основных средств, отраженных по кредиту счета 424 "Бесплатно полученные необоротные активы", под влиянием начисленных налога на прибыль и дохода. Эта стоимость должна сохраняться за счет начисления износа в процессе использования этих средств и осуществления их воспроизводства. В-четвертых, бесплатно полученные основные средства никак не могут быть отнесены к постоянной разнице, поскольку они не соответствуют критерию ее признания. Это объясняется тем, что в налоговой базе бесплатно полученные активы и амортизация по ним равны 0, а также включаются в валовый доход, в то время как в бухгалтерском учете они отражаются на счете 10 "Основные средства" по полной их стоимости. Значит, они в полной мере соответствуют критериям временной разницы, по которой возникает ОНА.

До сих пор, с нашей точки зрения, остаются неурегулированными вопросы отражения в бухгалтерском учете уценки и дооценки основных средств, а также возникновения на их основе отсроченных налоговых обязательств. Так, в соответствии с пунктами 20 и 21 П(С)БУ-7 "Основные средства", утвержденно-го приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000г. № 92, первоначальная сумма уценки основных средств относится на расходы, а сумма их дооценки, после уценки, на доходы. Кроме того, в п.21 настоящего положения определено, что превышение дооценки над уценкой, при выбытии объекта основных средств, относится на увеличение нераспределенной прибыли с одновременным уменьшением дополнительного капитала. Указанная сумма дооценки, с учетом инструкции о применении плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 30 ноября 1999г. №291 и методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Министерства финансов Украины от 30

сентября 2003г. № 561, отражается по дебету счета 423 "Дооценка активов" и кредиту субсчета 441 "Прибыль нераспределенная". При этом, в соответствии с письмом Министерства финансов Украины от 09.02.2008г. № 31-34000-20-10/3665, на сумму дооценки основных средств признается отсроченное налоговое обязательство, которое записывается проводкой: дебет счета 423 "Дооценка активов", кредит счета 54 "Отсроченные налоговые обязательства". Анализируя изложенное содержание, следует остановиться на двух основных замечаниях. Первое из них состоит в том, что не может быть ни доходов, ни расходов и тем более прибыли от основных средств вне процесса производства и реализации продукции, полученной при их использовании. Показанные же в учете доходы и увеличение чистой прибыли от дооценки основных средств не сопровождаются никакими денежными потоками и носят фиктивный характер, т.е. они ничего не имеют общего с реальной действительностью. Поэтому все уценки и дооценки должны касаться исключительно изменения дополнительного капитала и отражаться проводками: кредит счета 10 "Основные средства", дебет 423 "Дооценка активов" на сумму их уценки и, соответственно, дебет счета 10 "Основные средства", кредит счета 423 "Дооценка активов" на сумму их дооценки. Второе замечание заключается в том, что признание отсроченных налоговых обязательств по капиталу противоречит самому определению временных разниц, которое дано в П(С)БУ – 17 "Налог на прибыль". 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 уценках 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. Нельзя также согласиться с предложенной в данном письме Министерства финансов корректировкой отсроченных налоговых обязательств на сумму налога на эту разницу, которая отражается проводкой: дебет счета 54 "Отсроченные налоговые обязательства", кредит счета 423 "Дооценка активов". При этом пред-

полагается проводка: дебет счета 423 "Дооценка активов", кредит счета 641 "Расчеты по налогу на прибыль". Таких проводок вообще не может быть, поскольку налог на прибыль не может начисляться на дополнительный капитал по ранее изложенной причине (как и для безвозмездно полученных основных средств).

Рассчитанные таким образом расходы по налогу на прибыль, с применением перечисленных 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. А это может возникнуть при такой ситуации, когда расходы по налогу на прибыль будут иметь отрицательный знак, т.е. возникнет доход по налогу на прибыль. Если при этом доходы по налогу на прибыль превысят убыток предприятия до налогообложения, т.е. когда $y < (-) РН$ (где y – убыток предприятия до налогообложения), то возникнет чистая прибыль. И, наоборот, предприятие будет иметь как бухгалтерскую, так и налогооблагаемую прибыль, но в итоге сложится убыток, т.е. когда $РН > ПБ$ (где ПБ – бухгалтерская прибыль). В данном случае как чистая прибыль, так и убыток получены на основе манипуляций с отсроченными налогами на прибыль.

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, исключающей подобные противоречия.

Литература

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Министерства Финансов Украины от 27 апреля 2000г. №92.
2. Положение (стандарт) бухгалтерского

учета 17 «Налог на прибыль», утвержденное приказом Министерства Финансов Украины от 28 декабря 2000г. №353.

3. Письмо Министерства Финансов Украины от 29.11.2002г. №053 – 39152. О признании отсроченного налога на прибыль с операций бесплатно полученных основных средств.

4. Письмо Министерства Финансов Украины от 09.02.2008г. №31 – 34000 – 20 – 10/3665. Об отражении в бухгалтерском учете дооценки объектов основных средств.

5. Гавриленко В.А. Экономический анализ деятельности промышленных предприятий. – Донецк: ДВУЗ. ДонНТУ, 2009. – 353с.

6. Гавриленко В.А., Леонова Л.О. Деякі методологічні аспекти вдосконалення обліку й

оподаткування фінансових результатів на підприємствах. Науковий журнал.//Вісник ДонДУЕТ. Серія: економічні науки. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. – №3(31). – С.217 – 224.

7. Справжній бухоблік. – Харків: Фактор, 2005. – 1072с.

8. Голов С.Ф. Научное строительство учета налоговых разниц. Ж. Бухгалтерия: Учет и отчетность. – 2001. – №39(610). – С.88 – 95.

9. Ловінська Л., Білоусова О. Облік податкових різниць у системі реєстрів журнальної форми // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С. 7 – 25.

Статья поступила в редакцию 17.04.2009

Л.А. ЛЕОНОВА, к.э.н., доцент,
Донецкий национальный технический университет

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИЗЪЯТОГО КАПИТАЛА В АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ

В настоящее время в Украине продолжается реформирование бухгалтерского учета в целях внедрения Международных стандартов финансовой отчетности. Зарубежные инвесторы не доверяют национальным стандартам в Украине и выдвигают свои правила по трансформации финансовой отчетности. Однако процедура трансформации финансовой отчетности промышленного предприятия стоит сотни тысяч долларов, поэтому далеко не все компании могут себе это позволить.

Положение в Украине сегодня усугубляет тенезация украинской экономики, что приводит к раздутию затрат с целью минимизации налогов, сокрытию прибыли, выводу капитала за рубеж. В этой связи сегодня чрезвычайно актуальным для украинских предприятий является совершенствование системы бухгалтерского учета на основе достижения прозрачности и достоверности представления информации для различных пользователей, в том числе для налоговой инспекции и для органов контрольно-ревизионного управления.

Эффективное управление капиталом как основная составляющая системы управления, способно обеспечить получение позитивных результатов хозяйственной деятельности отечественных предприятий. Однако результативность работы в значительной степени зависит от глубины анализа для поиска управленческих решений.

Понятие капитала трактуется по-разному с точки зрения экономической теории и бухгалтерского учета. В экономической теории капитал представляет собой совокупную величину основного и оборотного капитала, то есть величину всех средств, имеющихся на предприятии. В бухгалтерском учете собственный капитал выступает элементом основного балансового уравнения (активы = собственный капитал + обязательства + доходы – расходы), описанного еще в 15м веке итальянским математиком Лукой Пачоли [1]. В практике бывшего СССР наблюдалось преобразование этого уравнение, как активы равны пассивам. При этом пассивы характеризовались как источник собственных средств (одним из которых был уставный фонд) и заемных средств предприятия.

В условиях рыночной экономики управлению собственным капиталом уделяется большое внимание, поскольку капитал-это основа развития рыночных отношений. Однако, из-за долгого отсутствия в нашей практике этого понятия, сегодня возникает немало вопросов, касающихся отражения собственного капитала в финансовой отчетности отечественных предприятий и применения различных методик анализа финансовой устойчивости предприятий.

© Л.А. Леонова, 2009