

ПРОБЛЕМЫ И ПРОТИВОРЕЧИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Рябцева Е. Ю.

Научный руководитель: д.э.н., проф. Гавриленко В.А.

Донецкий национальный технический университет

В данной статье рассмотрены противоречия в учете собственного капитала, выявлены недостатки в учете капитальных ремонтов, переоценки основных средств, временных отсроченных налоговых разниц, разработан комплекс рекомендаций по устранению выявленных недостатков.

Ключевые слова. Собственный капитал, основные средства, активы, нераспределённая прибыль, дооценка, уценка, отсроченные налоги, финансовая отчётность.

Постановка проблемы. Данная проблема в современных условиях очень актуальна. Актуальность ее, во-первых, объясняется той ролью, которую она играет в бухгалтерском и налоговом учете. Во-вторых, тем, что в учете показателя существует много неопределенностей и противоречий, несмотря на исследование его многими учеными. В-третьих, недостатки учета собственного капитала приводят к искажению финансовой отчетности. Таким образом, решение данной проблемы является очень важным.

Изучению методики учета собственного капитала посвящены работы таких известных ученых, как Гавриленко В.А [5-7], Сопко В.В. [10], Голова С.Ф. [8], Ловинская Л.Г. [9], Папаика О.О. [11]. Их предложения нашли отражение в национальных положениях (стандартах) бухгалтерского учета и налоговом кодексе Украины. Не уменьшая значимости уже проведенных исследований, следует акцентировать внимание на наличии следующих проблемных моментов: в современной экономической литературе неоднозначны и недостаточно аргументированы подходы к определению сущности и состава собственного капитала, к систематизации и выбору показателей, его характеризующих. Кроме того, актуальными являются вопросы изучения порядка отражения собственного капитала в финансовой отчетности хозяйствующих субъектов. Рассмотрение указанных вопросов имеет как теоретическую, так и практическую значимость, что подтверждает актуальность выбранной темы исследования.

Целью данной работы является выявление несогласованностей и противоречий в бухгалтерском учете собственного капитала, а также разработка рекомендаций по нормативно-правовому их урегулированию.

В исследовании данной проблемы следует исходить из существующего нормативно-правового и законодательного обеспечения бухгалтерского учета собственного капитала, а также учета всех показателей, которые влияют на его изменение, в частности НП(С)БУ1 «Общие требования к финансовой отчетности», П(С)БУ7 «Основные средства», П(С)БУ8 «Нематериальные активы», П(С)БУ11 «Обязательства», П(С)БУ 15 «Доходы», П(С)БУ 16 «Расходы», П(С)БУ17 «Налог на прибыль» и т.д. Также важную роль играет Налоговый Кодекс Украины, т.к. в нем определяются доходы и расходы, включаемый в отчетный период, ставка налога на прибыль и многое другое.

Что касается капитальных ремонтов, то в соответствии с П(С)БУ № 7 «Основные средства» они списываются на текущие расходы по тем видам деятельности предприятия, в которых используется капитально отремонтированная техника [2]. Однако, как отражено в работе Гавриленко В.А. «Бухгалтерський облік основних засобів і його вплив на формування власного капіталу»[6], такой подход к учету капитальных ремонтов основных средств не является корректным по следующим причинам.

Во-первых, капитальные ремонты оборудования сначала отражаются в регистрах первичного учета основных средств, то есть в форме ОЗ–2 «Акт приема-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов», которая относится к первичному учету основных средств.

Во-вторых, капитально отремонтированная техника полностью совпадает с определением ее, как и основных средств, в соответствии с которыми относятся материальные активы, ожидаемый срок использования которых более одного года.

В-третьих, 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 будущем периоде, в котором будет происходить производство продукции и возникают доходы от ее реализации. Поэтому расходы на капитальные ремонты не могут быть отнесены только на один текущий период, в котором они учитываются, потому что это приведет к нарушению принципа соответствия доходов и расходов, который указан в НП(С)БУ № 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [1].

В соответствии с П(С)БУ № 7 «Основные средства» уценка основных средств относится на расходы прочей обычной деятельности и отражается проводкой: Дебет счета 975 «Уценка необоротных активов и финансовых инвестиций», Кредит счета 10 «Основные средства» [2]. К расходам по данному виду деятельности, в соответствии с этим стандартом, относятся также превышения балансовой стоимости основных средств над справедливой ценой при их реализации и ликвидации. Такое отнесение стоимости на расходы отражается следующими проводками: Дебет счета 972 «Себестоимость реализованных необоротных активов»; Кредит счета 10 «Основные средства» на сумму превышения балансовой стоимости основных средств над их реализационной (справедливой) стоимостью, что по своему содержанию равноценно уценке [4]. Аналогичная проводка пишется и при ликвидации основных средств. Такой метод отражения расходов прочей обычной деятельности приводит к тому, что по нему и в целом по предприятию, как правило, возникают большие убытки, которые достигают десятков млн. гривен, хотя без учета этих операций, то есть в реальной действительности, предприятие было бы рентабельным. Происходит, по сути, 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 и предприятие будет банкротом. На самом деле ситуация с необоротными активами совсем иная. 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 недосписанной их стоимости. С точки зрения реальности этих расходов, в текущем периоде они носят фиктивный характер, поскольку для их покрытия предприятия не нуждается ни в материальных, ни в денежных ресурсах. 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 данную величину ранее вложенные капитальные инвестиции [6].

Что касается дооценки основных средств после их уценки, она относится на доходы и записывается проводкой: Дебет счета 10 «Основные средства», Кредит счета 746 «Прочие доходы от обычной деятельности» [3].

Эти доходы не имеют денежного наполнения и не могут быть использованы как источник в расчетах. Такой подход, как указано в работе Гавриленко В.А.[6], также приводит к искусственному завышению доходов и финансовых результатов. Не совсем корректным является также отнесение превышения дооценки основных средств сверх их уценки на увеличение нераспределенной прибыли, что отражается проводкой: Дебет счета 411 «Дооценка активов», Кредит счета 441 «Нераспределенная прибыль». При этом возникает ряд существенных противоречий в учете собственного капитала. Первое из них заключается в двойном отражении доходов. Дело в том, что первый учет доходов от использования дооцененных основных средств произошёл в период выработки и реализации продукции с их помощью. На протяжении всего периода использования дооцененных основных средств происходили также начисления 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 его части, которая не обеспечена денежными средствами и никогда не будет использована вообще. Третье противоречие 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 неправомерный характер [6].

Также очень важной проблемой остается учет временных отсроченных налоговых разниц. 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.

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 "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 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:

$$РН = ТН \pm ОНА \pm ОНО ,$$

где РН - расход по налогу на прибыль в том или ином периоде;

ТН - текущий налог на прибыль;

ОНА - отсроченные налоговые активы;

ОНО - отсроченные налоговые обязательства.

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

$$НБА > БСА \text{ или } НБО < БСО.$$

Отсроченные налоговые обязательства возникают при условиях когда:

$$НБА > БСА, \text{ а } НБО < БСО.$$

В первом случае, отсроченные налоговые активы рассчитываются так:

$$ОНА = (НБА - БСА) \cdot 0,18 \text{ или } ОНА = (БСО - НБО) \cdot 0,18,$$

а отсроченные налоговые обязательства соответственно -

$$ОНО = (БСА - НБА) \cdot 0,18 \text{ или } ОНО = (БСО - НБО) \cdot 0,18 [5].$$

Рассчитанные таким образом 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 [7].

Таким образом, проведенный анализ учета собственного капитала указывает на то, что он нуждается в существенном реформировании. Это реформирование должно коснуться всех П(С)БУ, т.к. они все влияют на изменения собственного капитала.

Исследования также показывают, что главной причиной возникновения противоречивых финансовых результатов, которые влияют на величину нераспределенной прибыли, является несогласованность налоговой и бухгалтерской базы при определении временных налоговых разниц и расходов по налогу на прибыль, требующая перехода к единому основанию, исключаяющему подобные противоречия.

Что касается капитальных ремонтов, то в их исследовании доказано, что расходы на них носят капитальный характер и списываются они должны в течение всего будущего периода использования капитально отремонтированной техники через их амортизацию.

Поскольку отнесение уценки основных средств на расходы несет двойственный и в то же время фиктивный характер, предлагается ее отражать по дебету счета 411 «Дооценка активов» в корреспонденции с кредитом счета 10 «Основные средства» на величину уценки. Если уценка основных средств по счету 411 «Дооценки активов» будет превышать их дооценку, то ее разницу необходимо относить в дебет счета 422 «Прочий вложенный капитал», или в дебет счета 425 «Прочий дополнительный капитал».

Из проведенного анализа также понятно, что отнесение дооценки основных средств на нераспределённую прибыль несет двойственный характер и приводит к возникновению безденежной ее части. Поэтому предлагается превышение дооценки над уценкой относить не в кредит счета 441 «Нераспределенная прибыль», а в Кредит счета 425 «Прочий дополнительный капитал» и записывать проводкой: Дебет счета 411 «Дооценка активов»; Кредит счета 425 «Прочий дополнительный капитал».

Такие предложения по реформировании учета операций по собственному капиталу дадут возможность избежать: искусственного завышения расходов за счет капитальных ремонтов и уценки основных средств; двойного включения доходов за счет дооценки; необоснованного возникновения отсроченных налоговых актов и обязательств по основным средствам; искусственного искажения всей финансовой отчетности предприятия.

Список использованных источников:

1. Национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности», Утверждено приказом Министерства финансов Украины 07.02.2013 г.. № 73
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 27 апреля 2000 № 92
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 № 290
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31 декабря 1999 № 318
5. Гавриленко В.А. Экономический анализ деятельности промышленных предприятий. - Донецк: ГВУЗ, ДонНТУ, 2009.-с. 353
6. Гавриленко В.А. Бухгалтерский учет основных средств и его влияние на формирование собственного капитала // Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: Экономическая. Выпуск 42. - Донецк: ДонНТУ, 2012. (С.1-13)
7. Гавриленко В.А. Об экономической сущности и учете временных налоговых разниц // Научные труды Донецкого национального технического университета. Серия: Экономическая. Выпуск 31-1. - Донецк, 2009. - 314с. (С.205-2011)

8. Голов С.Ф. Научное строительство учета налоговых разниц. // Бухгалтерия: Учет и от-четность. – 2001. № 39.– с. 88-95.

9. Ловинская Л., Белоусова О. Уяёт налоговых разниц в системе регистров журнальной формы // Бухгалтерский учёт и аудит . – 2004. №4. – с.7-25.

10.Сопко В.В. Бухгалтерский учёт капитала (пассив) в управлении предприятием // Учёные записки. Выпуск 8. –К.:КНЭУ,2006. –310 с.

11. Папаика О.О. Инфляционное корректирование: нормативно-правовой аспект/ О.О. Папаика, А.Б. Горбанский //Вестник ДонНУЭТ. – 2011. – №3. – с. 246-253