

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Бабаева Е.А.

**Научный руководитель: Гавриленко В.А. д.э.н., проф.
Государственное образовательное учреждение высшего
профессионального образования «Донецкий
национальный технический университет»**

В статье рассмотрены и исследованы особенности бухгалтерского учета собственного капитала. Выявлены недостатки в учете переоценки основных средств и безвозмездном получении необоротных активов. Разработаны рекомендации по усовершенствованию выявленных недостатков бухгалтерского учета собственного капитала.

Ключевые слова: капитал, учет капитала, уценка, дооценка, собственный капитал.

Актуальность данной темы определяется, прежде всего, ролью, которую она играет в бухгалтерском и налоговом учете. Также тем, что существуют неопределенности и противоречия в учете показателя, несмотря на изучение его многими учеными, а также недостатки учета собственного капитала приводят к искажению финансовой отчетности.

На современном этапе деятельности предприятий и в будущем исключительное значение имеют совершенствование методики учета реформирование отношений собственности и собственного капитала.

Проблемы учета и анализа формирования и изменений собственного капитала исследуются в трудах ведущих ученых-экономистов, которые осуществили вклад в усовершенствование учета собственного капитала на разных исторических этапах, следует назвать таких: Гавриленко В.А., Сопко В.В., Голова С.Ф., Малюга И.А., Ловинская Л.Г. Папаика О.О. и другие ученые.

Целью написания данной работы является выявление противоречий в бухгалтерском учете собственного капитала предприятий Украины и разработка практических рекомендаций по его совершенствованию.

При исследовании данной проблемы необходимо исходить из действующего нормативно-правового и законодательного обеспечения бухгалтерского учета собственного капитала, а также учета всех показателей, которые влияют на его изменение, в частности НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», П(С)БУ 7 «Основные средства», П(С)БУ 8 «Нематериальные активы», П(С)БУ 11 «Обязательства», П(С)БУ 15 «Доходы», П(С)БУ 16 «Расходы», П(С)БУ 17 «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. Разберем наиболее существенные противоречия, возникающие по таким операциям учета как переоценка основных средств и безвозмездное получение необоротных активов.

В соответствии с П(С)БУ 7 «Основные средства» уценка основных средств относится на расходы прочей обычной деятельности, что 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 проводками: Дебет счета 977 «Прочие расходы деятельности»; 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. В итоге данный метод отражения расходов прочей обычной деятельности приводит к тому, что по нему и в целом по предприятию возникают большие убытки, которые достигают десятков млн. грн. Однако, в реальной действительности, оно (предприятие) было бы рентабельным. Таким образом, происходит искусственное превращение предприятия с прибыльного на убыточное. Возникает вопрос: насколько такой подход правомерен? Так, следуя такому подходу, можно прийти к выводу, что предприятию вовсе невыгодно избавляться от ненужных ему основных средств или проводить уценку, поскольку это приведет к возникновению больших убытков и предприятие будет как бы банкротом. В реальной же действительности ситуация с необоротными активами складывается другой, так как при уценке, реализации и ликвидации активов предприятие ничего не теряет и не несет ни 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, то они в текущем периоде носят фиктивный характер, так как 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 ранее вложенные капитальные инвестиции.[6]

Теперь разберемся по поводу дооценки основных средств после их уценки. Такая дооценка относится на доходы и записывается следующей проводкой: Дебет счета 10 «Основные средства», Кредит счета 746 «Прочие доходы».[3]

Однако эти доходы не имеют денежного наполнения и не могут быть использованы как источник в расчетах. Опираясь на работу Гавриленко В.А.[6], можно сказать, что такой подход также приводит к искусственному завышению доходов и финансовых результатов. Также не понятным является отнесение превышения дооценки основных средств, сверх их уценки, на увеличение нераспределенной прибыли. При этом возникает ряд существенных противоречий в учете собственного капитала. Первым из них является двойное отражение доходов.

Дело в том, что первый учет доходов от использования дооцененных основных средств произошло в период выработки и реализации продукции с их помощью. На протяжении всего периода использования дооцененных основных средств происходило 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. 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 неправомерный характер.[6]

Проблемным вопросом также является учет безвозмездного получения необоротных активов. Суть данной проблемы состоит в двойном отражении доходов от использования этих средств в налоговой базе при расчете налога на прибыль. Объясняется это тем, что, во-первых, происходит отнесение к доходам в налоговой базе полной стоимости безвозмездно полученных необоротных активов на момент их поступления. А, во-вторых, к доходам в налоговой базе будет также относиться полная стоимость произведенной и реализованной продукции, с помощью этих активов в будущем. Такая ситуация возникает по причине недопонимания сущности источников возникновения доходов. При осознании данной ситуации следует исходить из того, что единственным носителем стоимости является готовая продукция. Поэтому отнесение к доходам полной стоимости необоротных активов, которые получены бесплатно, до начала срока их использования, будет необоснованным.

Итак, проведенный анализ учета собственного капитала требует значительного реформирования. Это реформирование должно коснуться всех П(С)БУ, так как они все влияют на изменения собственного капитала. Итак, что касается переоценки основных средств, то все изменения по ним следует относить на изменения по счету 411 «Капитал в дооценках». Данная рекомендация не позволит смешивать финансовый результат деятельности предприятия с результатами переоценок. Таким образом, при дооценке основных средств в учете будет такая проводка: Дебет 10 «Основные средства», Кредит 411 «Доценка (уценка) основных средств», а при уценке: Дебет 411 «Доценка (уценка) основных средств», Кредит 10 «Основные средства».

Что касается безвозмездно полученных необоротных активов, то с целью устранения двойного налогообложения прибыли от использования этих активов предлагается отражать проводкой: Кредит счета 424 «Безвозмездно полученные необоротные активы», Дебет счета 10 «Основные средства» или других необоротных активов. Доход же от безвозмездно полученных необоротных активов будет формироваться в период их использования в производственном процессе.

Таким образом, предлагаемые рекомендации по совершенствованию учета собственного капитала позволят избежать двойного включения доходов за счет дооценки основных средств и безвозмездно полученных необоротных активов.

Литература:

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 2000г. №92
3. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 15 «Доход», утверждено приказом Министерства финансов Украины от 29 ноября 1999 г. № 290
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 16 «Расходы», утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31 декабря 1999 г. № 318
5. Гавриленко В.А. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств. – Донецьк: ДВУЗ, ДонНТУ, 2009. - с.353
6. Гавриленко В.А. Бухгалтерський облік основних засобів і його вплив на формування власного капіталу//Наукові праці ДонНТУ. Випуск 42. – Донецьк: ДонНТУ, 2012. (с.1-13)