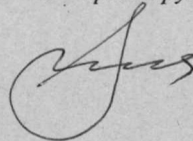


0-794112

На правах рукописи



КОМКОВА Жанна Леонидовна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА:
ДИАЛЕКТИКА РАЗВИТИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Специальность 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ростов-на-Дону – 2010

КГФЭИ	
Входящий №	58/01-1341
«09» 11	2010 г.

Работа выполнена в ГОУ ВПО «Кубанский государственный университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Кутер Михаил Исаакович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Кизилев Александр Николаевич

кандидат экономических наук, доцент
Мандрица Ольга Владимировна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Тольяттинский государственный университет»

Защита состоится 26 ноября 2010 г. в 11⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета Д 212.209.02 при Ростовском государственном экономическом университете (РИНХ) по адресу: 344002, Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69, ауд. 231.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Ростовского государственного экономического университета (РИНХ).

Автореферат разослан 25 октября 2010 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715161

Ученый секретарь
диссертационного совета

О.Б. Иванова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Собственный капитал всегда считался основным источником средств для создания, существования и развития любой организации. Еще во времена зарождения двойной бухгалтерии автор первого бухгалтерского трактата Л. Пачоли писал: «Всем известно, что желающим исправно заниматься торговлей необходимо три важных условия. Самое главное из них – это наличные деньги и любые другие, находящиеся в обращении ценности...» Далее, со ссылкой на Аристотеля, Пачоли продолжал: «...Единое неизбежное содержание»¹.

С момента возникновения коммерческой бухгалтерии в различных ее проявлениях (статический, динамический и актуарный типы учета) основным объектом бухгалтерского наблюдения и предметом бухгалтерского учета был и остается собственный капитал организации. Господство капитала в рыночных отношениях требует новых подходов к бухгалтерскому учету и экономическому анализу его формирования, рационального и эффективного использования с целью обеспечения его приращения в интересах собственников (вознаграждение), государства (формирование налогооблагаемой базы), создания стабильности деятельности (формирование резервов из прибыли), развития и расширения производства (за счет капитализации прибыли).

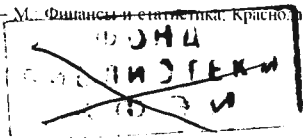
На основе результатов комплексного экономического анализа собственного капитала складывается оценка эффективности инвестирования и использования капитала, исследуется рентабельность, прогнозируются результаты деятельности организации.

В связи с этим информация бухгалтерского учета, описывающая последствия свершившихся хозяйственных фактов на всех метаморфозах преобразования капитала организации, признана весьма полезной и важной для принятия как внутренних тактических управленческих решений, так и стратегических решений внешних пользователей данных, основанных на бухгалтерской отчетности. Возросшие требования к содержанию и качеству бухгалтерской информации предполагают постоянный мониторинг проблем и раскрывающих их задач, направленных на адекватное отражение предмета бухгалтерского учета в финансовой отчетности.

Наряду с этим на данном этапе развития бухгалтерской науки остаются до конца не решенными многие вопросы теории и практики бухгалтерского учета собственного капитала. Отсутствуют исследования, в которых собственный капитал рассматривался в диалектическом подходе. Недостаточная проработанность некоторых методологических и методических проблем учета собственного капитала оказывает отрицательное влияние на методику бухгалтерского учета, а соответственно, и результаты экономического анализа как взаимосвязанных элементов управления, снижает эффективность управленческих решений в области инвестиционной и финансовой политики.

Особенно следует обратить внимание на тот факт, что, несмотря на признание капитала одной из важнейших фундаментальных экономических категорий.

¹ Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. М.И. Кутера – М.: Финансы и статистика, Краснодар: Просвещение-Юг, 2009 – С. 21



ни в экономической теории, ни в учетных дисциплинах нет единого определения капитала, отражающего всю многогранную сущность этого понятия. До сих пор отсутствует стандарт, регламентирующий вопросы учета и отражения в отчетности собственного капитала, как в международной, так и российской практике бухгалтерского учета. Действующие методические рекомендации по учету собственного капитала оставляют практикующим бухгалтерам широкие возможности для проявления самостоятельности и инициативы при отражении транзакций в учете и составлении управленческой и финансовой отчетности.

Актуальность выбранной тематики будет подтверждена и в ходе исследования: установлены негативные тенденции, проявляющиеся в существенном снижении доли собственного капитала в валюте пассива баланса и ее перераспределении в сторону долговых обязательств.

Степень разработанности проблемы. Бухгалтерский учет собственного капитала волновал всех без исключения авторов первых трактатов, начиная с Б. Котрульи и Л. Пачоли. Особую роль счета собственного капитала подчеркивали ди Петро и Л. Флори. Статическую модель, основанную на периодическом выводе собственного капитала, обосновал и описал Ж.П. Савари. Теорию двух рядов счетов, выделяющую счет капитала от остальных счетов и объясняющую разное назначение дебета и кредита на основных и прочих счетах, описали В. ван Гезель, К. ван Гезель, Ф. Гюгли, И.Ф. Шер и др. Статическую, органическую и динамическую теории баланса обосновали Г. Симон, Ф. Шмид, Э. Шмаленбах. В раскрытии роли счета капитала не оценим вклад американских ученых Дж. Каннинга и В. Патона, итальянца Дж. Дзаппа и нидерландца Т. Лимперга.

Особая роль отводится исследованиям К. Маркса. Среди представителей старой российской школы выделим труды А.П. Рудановского, одного из основоположников динамического учета, а также труды ведущих российских ученых начала века Р.Я. Вейцмана, А.М. Галагана, Н.С. Лунского, А.К. Рошаховского, Е.Е. Сиверса.

Сегодня отечественные исследователи при изучении проблем бухгалтерского учета капитала ориентируются на переводы на русский язык трудов Р.Л. Акоффа, А. Апчерча, Л.А. Бернштейна, И. Бетге, Дж. Блейка, Р. Брейли, М.Ф. ванн Бреды Ф. Вуда, Д. Колдуэлла, Д. Мидлтона, М.Р. Мэтьюса, Г. Мюллера, Б. Нидлза, М.Х.Б. Перера, Дж. Риса, Ж. Ришара, Э.С. Хендриксена, Р. Энтони. Представляют интерес переводы трудов Ж.-Г. Дего, Дж. Галасси, Ст. Зеффа, Р. Матессича, Я. Лемаршана, А.С. Литтлтона.

Проблемам развития методологического, методического и организационного обеспечения бухгалтерского учета, финансовой отчетности и экономического анализа собственного капитала посвящены труды отечественных авторов: А.С. Бакаева, П.С. Безруких, И.А. Бланка, И.Н. Богатой, Н.А. Бреславцевой, М.А. Вахрушиной, Д.А. Ендовицкого, О.В. Ефимовой, В.Б. Ивашкевича, Р.Г. Каспиной, В.Э. Керимова, В.В. Ковалева, О.И. Кольваха, Н.П. Кондракова, М.И. Кутера, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, О.А. Мироновой, В.Д. Новодворского, С.А. Николаевой-Рассказовой, Е.В. Никифоровой, В.Ф. Палия.

О.В. Рожновой, В.Я. Соколова, Я.В. Соколова, В.И. Ткача, Н.Н. Хахоновой, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и др.

В последнее время имело место значительное количество диссертационных исследований (докторских и кандидатских), посвященных данной и приближенной проблематике. Особый интерес представляют работы Ю.И. Бахтуриной, О.В. Гуденицы, Т.Ю. Дружиловской, Л.В. Зубаревой, С.Ю. Казанцевой, Г.Е. Каратаевой, Р. Мамедова, Н.В. Свиридовой, З.С. Туяковой, Т.И. Ушаковой, А.С. Филипповой, К.Ю. Цыганкова и др.

Приведенные перечни авторов, которые занимались исследованиями вопросов бухгалтерского учета собственного капитала или продолжают работать в этом направлении, не свидетельствуют о полном решении всех задач, стоящих перед бухгалтерской наукой, и, несмотря на решение достаточно широкого спектра проблем в данной области, отдельные положения остаются весьма спорными.

В условиях реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности и рациональной адаптации российского учета в среде международных стандартов финансовой отчетности проблема совершенствования методологии и методики бухгалтерского учета и формирования отчетности о показателях собственного капитала остается как никогда актуальной, требующей повышенного внимания.

Научная и практическая значимость, недостаточная изученность указанных проблем предопределили выбор темы диссертационной работы, ее предмет, цель, задачи, основные направления исследования и структуру.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационной работы определено теоретическое исследование понятия «собственный капитал» в диалектике его преобразований, обоснование и выработка рекомендаций по развитию методики учета собственного капитала в условиях рациональной адаптации к требованиям международных стандартов финансовой отчетности и максимизации полезности информации для пользователей отчетности.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

– исследовать диалектику развития учетного отражения информации о собственном капитале по литературным источникам, данным итальянских архивов XIII–XV вв. и последним исследованиям, проводимым зарубежными и российскими учеными;

– рассмотреть категорию «собственный капитал» с позиций экономической теории, учета и права;

– провести анализ состояния и структуры собственного капитала в динамике за ряд лет, выявить тенденции изменений;

– раскрыть содержание и роль теории двух рядов счетов для становления научного подхода к обоснованию счетов собственного капитала;

– исследовать роль и назначение собственного капитала в различных типах учета (статический, динамический, актуарный);

– найти теоретическое подтверждение возможности отражения на счетах финансового учета влияния амортизационных процессов на структуру и величину собственного капитала;

– обосновать и разработать направления развития методического и организационного обеспечения бухгалтерского учета собственного капитала.

Область исследования. Исследование соответствует Паспорту специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика, разделу I «Бухгалтерский учет и экономический анализ», п. 1.5 «История развития методологии и организации бухгалтерского учета», п. 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных».

Предмет и объект исследования. *Предметом* диссертационного исследования определены методологические, методические и организационные проблемы бухгалтерского учета собственного капитала организации и его составляющих, а также представления информации о нем в управленческой и финансовой отчетности.

Объектом исследования послужили предприятия различных организационно-правовых форм и видов деятельности Краснодарского края.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили классические произведения первых авторов трактатов о двойной бухгалтерии Италии, Нидерландов, Франции и Германии, классические произведения по истории двойной бухгалтерии Ф. Беста, А.С. Литтлтона, Ф. Мелиса, Р. де Рувера, Б. Пенндорфа, фундаментальные труды российских и зарубежных ученых в области теории и практики бухгалтерского учета, отчетности и экономического анализа. Особая роль отведена анализу законодательных и нормативных актов, национальных (положений по бухгалтерскому учету) и международных стандартов финансовой отчетности, материалы периодических изданий по рассматриваемой проблематике.

Информационно-эмпирическая база исследования формировалась на основе официальных данных Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации и Комитета по статистике Краснодарского края, статистических сборников, результатов выборочных обследований организаций различных форм собственности и масштабов производства Краснодарского края, а также материалов монографических исследований отечественных и зарубежных ученых.

Обработка информации проводилась с использованием компьютерных технологий и применением программных средств общего и специального назначения. Репрезентативная совокупность использованных статистических данных, соответственно обработанных, проанализированных, обобщенных, экономически интерпретированных и прокомментированных, обеспечила достоверность результатов исследования и аргументированную обоснованность практических рекомендаций. В процессе исследования для получения, обработки и анализа информации использовались такие общенаучные методы познания, как исторический, логический, системный и комплексный подходы. В рамках системного подхода применялись методы анализа и синтеза, группировки и сравнения, классификации и обобщения.

Рабочая гипотеза диссертационного исследования базируется на том, что в современных условиях адаптации бухгалтерского учета в России к требованиям международных стандартов финансовой отчетности разработка положений,

направленных на совершенствование методического обеспечения бухгалтерского учета собственного капитала путем внедрения комплекса теоретических и практических аспектов, становится объективной необходимостью. Проведенное исследование позволит, с одной стороны, обеспечить развитие методики бухгалтерского учета собственного капитала с учетом требований международных стандартов, с другой – повысить уровень научности преподавания.

Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту:

– в настоящее время в отечественной научной и учебной литературе нет упоминаний о первоначальном применении термина «капитал» и счета собственного капитала. Отсутствие переводной литературы, ограниченный доступ к зарубежным источникам и архивам на долгие годы оставили без внимания данное научное направление. Раскрытие данной тематики потребовало специального исследования. Кафедрой бухгалтерского учета и аудита Кубанского государственного университета при участии соискателя выполнен значительный объем работ по переводу на русский язык трудов основоположников истории бухгалтерского учета, таких как Л. Пачоли, Л. Флори, Ф. Беста, Б. Пенндорф, А.С. Литтлтон, Ф. Мелис, Р. де Рувер и др. Изучены первые бухгалтерские книги г. Генуи (1340 г.) и Тосканы (семьи Перуцци за 1335–1343 гг. и филиала компании Ф. Датини в г. Пиза за 1383–1384 гг. и 1384–1386 гг.). Все это позволило соискателю сформировать представление о генезисе диграфической бухгалтерии;

– статистические сборники содержат богатый материал об активах и долговых обязательствах, доходах и расходах организаций различных организационных форм и видов деятельности. Непонятно, по какой причине в них полностью отсутствуют сведения о величине, структуре и динамике собственного капитала. В связи с этим автором было проведено исследование структуры пассива баланса с выделением долевого содержания каждого из разделов, а также исследована структура статей собственного капитала, что позволило выявить тенденции, характеризующие изменения, происходящие в капитале в результате экономических преобразований в стране, влияния кризисных процессов, совершенствования методологии и методики учета, изменения системы отчетных показателей, а также выявить значимость каждой статьи;

– в научной и учебной литературе рассматриваются три типа воспроизводства: суженное, простое и расширенное. Весьма спорным представляется момент, когда создание резервов из прибыли на покрытие непредвиденных ситуаций (согласно законодательству) трактуется как расширенное воспроизводство. В этом случае, действительно, в пассиве увеличивается собственный (резервный) капитал за счет чистой прибыли, а в активе – денежные средства на расчетном счете, т.е. налицо все признаки расширенного воспроизводства. Однако определение расширенного воспроизводства предполагает наличие средств для расширения или развития средств производства, в то время как средства резервного капитала можно использовать только по целевому назначению в случае ситуаций, оговоренных в законодательстве. Соискателем проведено соответствующее исследование, основанное на концепции поддержания капитала и

классификации типов капитализации прибыли (безусловная, условная, инициативная), что позволило обосновать определение типа расширенного воспроизводства в случае капитализации прибыли только на создание целевых резервов;

– в теории бухгалтерского учета признаны два подхода к процедуре учета: от счетов к балансу (Л. Пачоли) и от баланса к балансу (И.Ф. Шер). Первый утверждал, что бухгалтерский учет начинается «с правильного инвентаря по трем разделам», второй считал, что учет ведется «от баланса начинательного до баланса окончательного», т.е. с момента регистрации устава до ликвидации предприятия. Автором увязаны эти два, казалось, несовместимых подхода путем вмонтирования их в современную процедуру учета, что позволило научно обосновать действующую практику ведения учета;

– в статической концепции учета, на которую опирался бухгалтерский учет плановой экономики, действовала методика учета амортизационных процессов, разработанная А.П. Рудановским более 70 лет назад. Методика, ориентированная на один метод начисления амортизации, единые нормы амортизационных отчислений и единое ценообразование в рамках страны, позволяла начислять суммы амортизации в размере, приближенном к сумме амортизации, возвращаемой в составе выручки от продажи продукции. Это позволяло отражать влияние амортизационных процессов на величину уставного капитала в системе двойной записи. Сегодня, когда применяется одноканальный метод начисления амортизации и отсутствуют упомянутые условия, методика А.П. Рудановского лишена смысла. В то же время имеют место предложения возврата к данной методике в модифицированном виде. В этом случае не учитывается рыночный характер экономики, оказывающий влияние на ценообразование продукции, наличие многообразия методов начисления амортизации. Кроме того, в подобных случаях олицетворяются понятия начисленной и возвращенной рынком амортизации. Автором на основе постулата В.Ф. Палия о фасетной связи синтетических и аналитических счетов обоснован вариант учета амортизационных показателей в системе двойной бухгалтерии, что позволило учитывать влияние амортизационных процессов на величину собственного капитала в рамках действующей системы счетов;

– в период рыночных преобразований имели место колебания в курсах валют на момент регистрации устава и внесения реальных взносов в сторону повышения, что нашло отражение в действующем методическом обеспечении учета. Сегодня экономика находится в состоянии, когда характерны подобные отклонения и в ту, и в другую сторону. Органы регулирования учета оставляют ситуацию без внимания. Отдельные предложения направлены на отражение отрицательных курсовых разниц на счетах финансового результата, что, по мнению соискателя, не соответствует адекватному отражению хозяйственных фактов в бухгалтерском учете. Автором предложен вариант отнесения отрицательных разниц на счета дополнительно инвестированного капитала методом красных сумм, что позволило устранить искажение финансового результата;

– в теории бухгалтерского учета обосновано мнение, что бухгалтерские счета предназначены для отражения экономически однородных объектов. В то

же время имеют место случаи, когда на отдельных счетах накапливаются показатели, характеризующие неоднородные объекты. К таким счетам относится счет 83 «Добавочный капитал», на котором, по мнению автора, учитывается как первоначальный инвестированный капитал, так и капитал, сформированный в ходе хозяйственной деятельности. Автором обоснован подход, исключающий подобную методическую ошибку;

– применяемый в современном учете принцип преемственности отрицательно сказывается на терминологии. Это относится к понятиям «заккрытие» и «реформация» баланса, «распределение» и «капитализация» прибыли. Кроме того, по мнению соискателя, не логичны показатели третьего раздела баланса «Капитал и резервы» в случаях отражения в составе раздела показателей счета 99 «Прибыли и убытки» (в промежуточном балансе) и счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в части субсчета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» (в заключительном балансе). В подобных ситуациях завышенная величина собственного капитала содержит суммы, которые не будут потреблены на капитализацию прибыли, а пойдут на формирование долговых обязательств перед государством (по налогам и сборам) и перед собственниками (по вознаграждению). В результате проведенного исследования автором внесены предложения по уточнению терминологии и исключению сумм, завышающих собственный капитал.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в теоретическом обобщении и разработке практических рекомендаций по развитию методических и организационных аспектов учета собственного капитала и отражения его в бухгалтерской отчетности с учетом требований международных стандартов финансовой отчетности и потребностей внутренних и внешних пользователей учетной информации.

В процессе диссертационного исследования получены следующие научные результаты:

– предложен авторский вариант возникновения термина «капитал» в учете средневековых купцов и развития счета «Капитал», основанный на изучении первых бухгалтерских книг из архивов Италии и переводе ранее не известных в нашей стране трудов западных ученых. Установлено первичное значение термина «капитал» в простой бухгалтерии как итога по расчетам с конкретным дебитором или конкретным кредитором. Кроме того, отмечено отсутствие счета «Капитал» в первых торговых книгах, ориентированных на двойную запись, и введение счета «Капитал» в рамках полной системы диграфической бухгалтерии. Это позволит расширить предметный ракурс теоретического исследования, в частности, понять условия и неизбежность появления и последующее развитие счета собственного капитала, его разложение на составные части, позволяющее получить более конкретную информацию о величине и структуре капитала;

– проведен анализ структуры капитала на предприятиях разных организационно-правовых форм собственности и видов деятельности, в результате чего выявлена положительная тенденция, состоящая в существенном повышении доли уставного капитала и нераспределенной прибыли при понижении доли

добавочного капитала, а также негативная тенденция значительного снижения доли собственного капитала при доминировании долговых обязательств. Данные, полученные по результатам исследования динамики структуры собственного капитала за последнее десятилетие, и выявленные тенденции развития структуры позволяют осуществлять прогнозирование и оказывать влияние на процессы регулирования структуры собственного капитала через механизм распределения прибыли и законодательные требования, предъявляемые к резервам из прибыли и уставному капиталу;

– исследована принятая трехступенчатая классификация воспроизводства (суженное, простое, расширенное), а также вытекающая из концепции поддержания капитала классификация типов капитализации прибыли (безусловная, условная и инициативная), что позволило соискателю внести предложение о развитии классификации типов воспроизводства в виде четырехуровневой (суженное, простое, ограниченно расширенное и инициативно расширенное), обоснованы ее классификационные признаки. Полученные результаты позволят повысить уровень научности методического обеспечения процесса преподавания теоретических учетных дисциплин, а также найдут применение в дальнейших исследованиях при раскрытии трех типов коммерческого учета (статического, динамического и актуарного);

– уточнена роль и динамика развития учетного инструмента «Вступительный инвентарь» – информационной основы этапа учетной процедуры «Вступительный баланс» от времен Л. Пачоли до настоящего времени. Это позволило через утверждение «бухгалтерский учет начинается с построения инвентаря с целью построения организационного баланса» теоретически совместить процедурный подход Л. Пачоли (все начинается с правильного инвентаря) и балансовую теорию И.Ф. Шера (учет ведется от баланса начинательного до баланса окончательного). Разбиение на два подэтапа каждого из этапов «Вступительный инвентарь» (полный вступительный инвентарь и инвентарь, вносимый в момент регистрации Устава) и «Вступительный баланс» (Организационный баланс объявленного капитала и Организационный баланс после первоначальных взносов) позволило внести уточнение в описание процедуры бухгалтерского учета, позволяющее правильно понять и оценить смысл и логику действий бухгалтера при инициализации бухгалтерского учета в организации;

– обоснован вариант учета амортизационных показателей в системе двойной бухгалтерии на основе постулата В.Ф. Палия о фасетной увязки аналитических и синтетических счетов, смысл которого заключается в следующем: сумма сальдо по дебету и сумма сальдо по кредиту всех аналитических счетов одной параллельной системы должна быть равна сумме сальдо по дебету и сумме сальдо по кредиту всех аналитических счетов других параллельных систем. Подобный подход уместен и при учете собственного капитала. В частности, предлагается открыть к счету 80 «Уставный капитал» два фасетных ряда (ориентированных на доли собственников и на амортизационную политику). Наличие субсчетов одновременно первого и второго фасетов позволит отражать как

доли владельцев капитала, так и последствия амортизационных процессов, в том числе резерв на воспроизводство долгосрочных активов;

– доказана целесообразность выделения из состава добавочного капитала экономически неоднородных показателей, характеризующих результаты повышающих переоценок (наценок) и отнесение их на отдельный синтетический счет и в самостоятельную статью пассива баланса. Также установлена неоднородность показателей нераспределенной прибыли и доказана нецелесообразность учета в составе собственного капитала показателей нераспределенной прибыли отчетного года, представляющих в значительной степени исходную базу формирования текущих долговых обязательств (налогообложение, удовлетворение интересов собственников, решение социальных вопросов). Все вышеперечисленные доводы позволят сформировать оптимальную систему учетных компонентов собственного капитала, обеспечивающую получение полезной и достаточной информации в бухгалтерской внутренней и внешней отчетности, удовлетворяющей потребности различных категорий пользователей;

– обоснован и рекомендован вариант учета отрицательных курсовых разниц, исключаящий их отнесение на финансовые результаты, основанный на применении метода красных сумм. Данная рекомендация позволит достичь методического единства при расчете показателей как при учете положительных, так и отрицательных курсовых разниц, возникающих при взносах участников в уставный капитал, выраженных в иностранной валюте.

Теоретическая и практическая значимость диссертационной работы заключается в углублении научных основ диалектики формирования, уточнении и дополнении действующего механизма бухгалтерского учета собственного капитала, выработке рекомендаций по совершенствованию существующей нормативно-правовой базы с ориентацией на практику применения международных стандартов финансовой отчетности в России.

Предложенные в исследовании практические рекомендации могут найти отражение при разработке ПБУ «Учет собственного капитала», Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, методических рекомендаций и инструкций, при формировании учетной политики организаций для целей бухгалтерского учета, при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в учебном процессе.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации внедрены в системе бухгалтерского учета и отчетности ОАО «Кропоткинский хлебокомбинат», ОАО «Кропоткинский молочный комбинат», ЗАО «Тбилисский маслосырзавод».

Результаты работы получили широкое применение в учебном процессе Кубанского государственного университета (г. Краснодар) и его 9 филиалов (акт от 24 сентября 2010 г.) при изучении дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Международные стандарты финансовой отчетности», а также студентами других высших учебных заведений Краснодарского края и бухгалтерами-практиками.

Основные положения диссертации прошли апробацию на Всероссийских научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы учета экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности коммерческих организаций» (Воронеж, 2007–2010 гг.); «Актуальные проблемы и инновации в экономике, управлении, образовании, информационных технологиях» (Ставрополь-Кисловодск, 2009), «Ресурсный потенциал национальной экономики в условиях глобализации» (г. Краснодар, 2008), Международной научной конференции «Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее» (г. Краснодар, 2010).

Результаты исследования докладывались соискателем за рубежом:

– г. Кардифф, Великобритания (20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 11–12 September 2008);

– г. Таллинн, Эстония (Business Analysis, Accounting, Taxes and Auditing. Proceedings of International Conference. Tallinn, November 6–7, 2008).

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в 20 работах, 2 из которых опубликованы в периодических изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации. Общий объем опубликованных работ – 10,26 п.л., из них принадлежащих лично соискателю – 5,56 п.л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 217 наименований, и 17 приложений. Работа изложена на 183 страницах текста, включающих 11 таблиц и 15 рисунков.

Диссертация имеет следующую структуру.

ВВЕДЕНИЕ

1. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ – ОСНОВНОЙ ОБЪЕКТ И ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Роль счета «Капитал» в формировании диаграфической бухгалтерии

1.2. Понятие капитала в экономической теории

1.3. Характеристика состава, структуры и динамики собственного капитала

2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

2.1. Теория двух рядов счетов – методология научного обоснования счета собственного капитала

2.2. Значение счета капитала в статическом, динамическом и актуарном учете

3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ И ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

3.1. Особенности учета собственного капитала на этапе процедуры «Вступительный баланс»

3.2. Влияние амортизационных процессов на структуру и величину собственного капитала

3.3. Развитие показателей отчетности о собственном капитале

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

ПРИЛОЖЕНИЯ

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В ходе исследования сформулирован комплекс констатаций, предложений и рекомендаций, имеющих значение для развития теории и практики бухгалтерского учета собственного капитала.

В главе I «Собственный капитал – основной объект и предмет бухгалтерского капитала»:

1.1. Предложен авторский вариант диалектики развития счета капитала с момента возникновения термина «капитал» в учете средневековых купцов. По литературным источникам, данным итальянских архивов XIII–XV вв. и последним исследованиям, проводимым зарубежными и российскими учеными, автором прослежена диалектика развития учетного отражения информации о собственном капитале. Особое внимание уделено исследованию информации о самых старых из сохранившихся бухгалтерских книгах, в том числе ориентированных на двойную запись. Установлено первичное значение термина «капитал» в простой бухгалтерии, отмечено отсутствие счета капитала в первых торговых книгах, учет в которых велся методом двойной записи, и введение счета капитала в рамках полной системы диграфической бухгалтерии.

На рисунке 1 показаны кредиты, выданные компанией Уголини ди Сьена своему компаньону господину Пьеро, священнику из Джакорто. Здесь применена формула «должен дать», которая соответствует «получил в долг» (он должен) и характеризует отношения компании с дебиторами. Формула «должен получить» (он имеет), наоборот, показывала отношения с кредиторами.

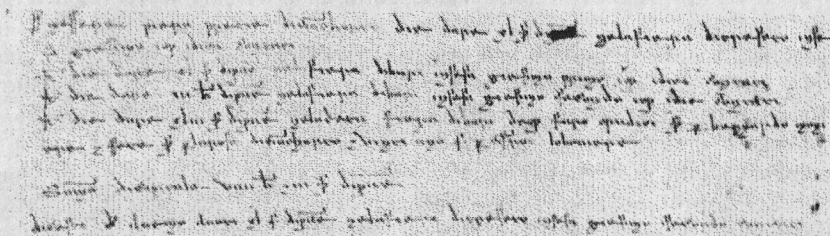


Рисунок 1 – Счет дебитора господина Пьеро, компаньона компании Уголини ди Сьена

Пример особо значим, так как впервые приводит термин «капитал», правда, в непривычном для нас понимании. В ранних книгах Уголини он олицетворял итог по записям счета дебитора или кредитора. Следовательно, под капиталом сиенцы понимали стоимость средств, чаще всего денежных, переданных должнику (отток капитала) или полученных от верителя (приток капитала). Подобное часто встречается в сиенских записях XIII–XIV вв.

В книге Коммуны г. Генуя за 1340 г., на сегодняшний день признанной самой старой из обнаруженных, счет собственного капитала отсутствовал, так как система двойной записи относилась к муниципальному учету. Основным счетом системы являлся не счет капитала, а экономический счет (понесенных расходов и полученных доходов). Счет собственного капитала показателен для коммерческой бухгалтерии. В сохранившихся старых книгах счет капитала можно обнаружить в книгах пизанского отделения Компании кунца Ф. Датини из Прато после 1387 г. В работе приведен один из первых синтетических бухгалтерских балансов, который не служил отчетностью, а применялся в контрольных целях. Счет капитала, скорее всего, появился одним из последних. Он не только сбалансировал систему учета в единое целое, но, самое главное, стал олицетворением интересов собственников капитала, показателем богатства и благополучия бизнеса, приращения или «продания» капитала.

1.2. Экономические теории, объясняющие природу и роль капитала, сформировались значительно позже появления понятия капитала и связанных с ним отношений, и даже позже, чем возникла практика применения счета капитала в коммерческой бухгалтерии. Исследование диалектики развития научных направлений и научных школ позволило более углубленно рассмотреть процессы реформирования понятия собственного капитала в рамках учетных преобразований по типам коммерческого учета (статический, динамический, актуарный).

1.3. Выявлены по данным анализа, выполненного за ряд лет на представительном объеме отчетных данных экономических субъектов различных организационно-правовых форм, типов организаций и видов деятельности (данные за 2009 г. приведены в табл. 1), структура источников хозяйственных средств (пассивов), процентное отношение статей собственного капитала к итогу раздела и валюте баланса, а также изменения структуры в результате эволюции состава отчетных показателей. Установлена, в первую очередь, негативная тенденция значительного снижения доли собственного капитала при доминировании долговых обязательств (рис. 2). Заметим, в конце прошлого столетия доминировали долгосрочные долговые обязательства. В последнее десятилетие доля долгосрочных и краткосрочных обязательств в валюте баланса примерно выровнялась. Анализ структуры собственного капитала (рис. 3) позволил выявить положительную тенденцию, заключающуюся в существенном повышении доли уставного капитала и нераспределенной прибыли при понижении доли добавочного капитала. Проведенное исследование позволяет проследить тенденции развития структуры собственного капитала, как в целом, так и отдельных его составляющих, выделить факторы, оказывающие влияние на процесс формирования структуры. Полученные результаты составят основу регулирования структуры капитала через механизм распределения прибыли и законодательные требования, предъявляемые к уставному капиталу и резервам из прибыли.

Таблица 1 – Распределение собственного капитала, долгосрочных и краткосрочных долговых обязательств по видам деятельности и типам организаций Краснодарского края по данным за 2009 г., в %¹

Виды деятельности	Всего					Крупные и средние					Малые				
	количество предприятий		собственный капитал	долгосрочные обязательства	краткосрочные обязательства	количество предприятий		собственный капитал	долгосрочные обязательства	краткосрочные обязательства	количество предприятий		собственный капитал	долгосрочные обязательства	краткосрочные обязательства
	ед.	%				ед.	%				ед.	%			
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	1107	6.8	58.4	17.3	24.3	407	15.0	46.5	24.4	29.1	700	5.2	78.2	5.4	16.3
Рыболовство	38	0.2	74.8	6.0	19.2	12	0.4	79.0	12.7	8.3	26	0.2	71.0	4.1	24.9
Промышленное производство	2079	12.8	45.1	17.8	37.1	605	22.3	32.4	21.3	46.3	1474	10.9	74.0	9.8	16.2
Строительство	2012	12.4	21.2	14.1	64.7	225	8.3	14.7	16.9	68.5	1787	13.2	27.3	11.6	61.1
Торговля	7200	44.4	21.8	27.8	50.4	434	16.0	21.0	24.0	55.0	6766	50.0	28.4	58.6	13.0
Гостиницы и рестораны	990	6.1	91.9	2.4	5.7	80	3.0	42.9	29.0	28.1	910	6.7	95.0	0.7	4.3
Транспорт и связь	717	4.4	49.5	37.5	13.0	218	8.0	37.7	46.9	15.3	499	3.7	93.7	2.1	4.2
Финансовая деятельность	126	0.8	8.3	23.2	68.5	1	< 0.1	76.6	—	23.4	125	0.9	8.3	23.2	68.5
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	1263	7.8	13.9	67.6	18.5	341	12.6	13.8	71.8	14.4	922	6.8	15.0	38.4	46.6
Управление	4	< 0.1	19.2	0.1	80.7	4	0.1	19.2	0.1	80.7	—	—	—	—	—
Образование	94	0.6	42.6	0.8	56.6	76	2.8	42.5	0.8	56.7	18	0.1	43.0	2.1	54.5
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	183	1.1	51.2	22.8	26.0	127	4.7	52.2	23.0	24.8	56	0.4	19.3	14.2	66.5
Предоставление прочих коммунальных, тр. услуг	419	2.6	46.5	20.1	33.4	181	6.7	52.2	22.6	25.2	238	1.8	28.5	12.2	59.3
Итого	16232	100.0	42.0	28.2	29.8	2711	100.0	31.2	37.8	31.0	13521	100.0	64.2	8.7	27.2

¹ Составлена автором

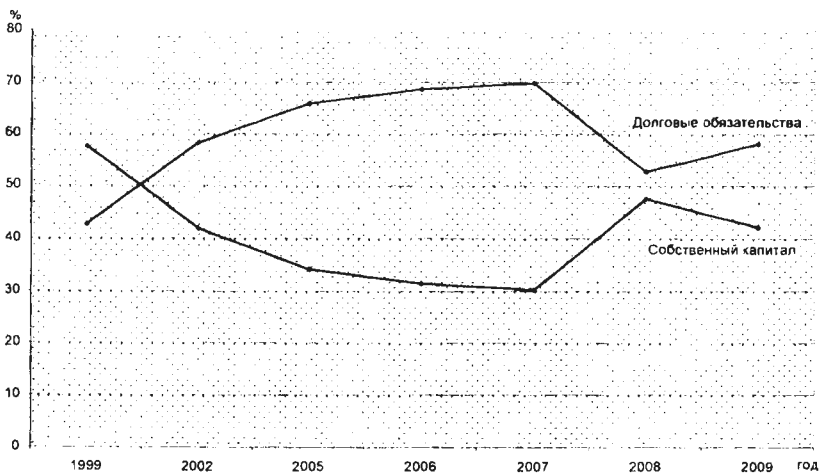


Рисунок 2 – Структура и динамика источников средств организаций Краснодарского края¹

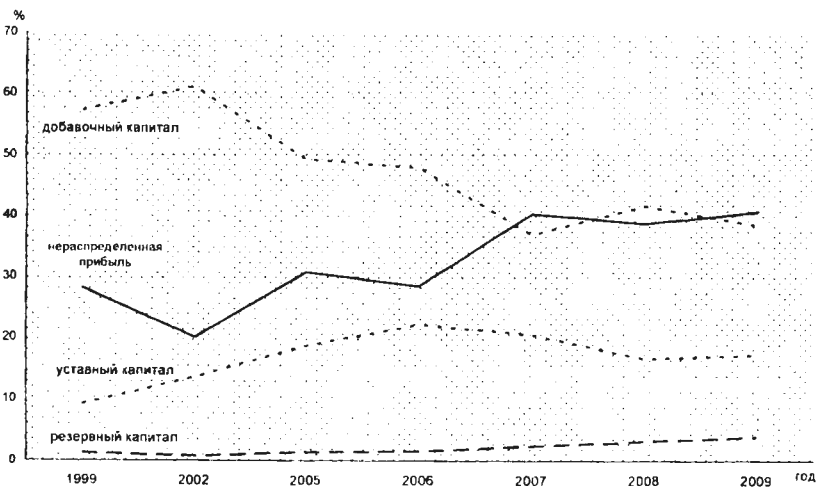


Рисунок 3 – Структура и динамика собственного капитала организаций Краснодарского края²

¹ Составлен автором

² Составлен автором.

В главе II «Теоретические основы бухгалтерского учета собственного капитала»:

2.1. Включение в работу теории двух рядов счетов свидетельствует о важности данного направления, изучению и развитию которого посвятили свои труды однофамильцы Ван Гезель, Ф. Гюгли, И.Ф. Шер, Н.С. Помазков и др. Теория содержит научное обоснование счета собственного капитала. К сожалению, данная теория знакома единицам ученых и редко фигурирует в их трудах. По нашему мнению, теория, объясняющая механизм двойной бухгалтерии, должна занять достойное место в преподавании специальных дисциплин.

2.2. В развитии действующей трехступенчатой классификации типов воспроизводства (суженное, простое и расширенное) обоснована классификация по 4 ступеням (суженное, простое, ограниченно расширенное и инициативно расширенное). Это связано с тем, что резервирование из прибыли на покрытие непредвиденных ситуаций (согласно законодательству) трактуется как расширенное воспроизводство. Действительно, в пассиве за счет чистой прибыли увеличивается собственный капитал, а в активе – денежные средства, т.е. на лицо все признаки расширенного воспроизводства. Однако расширенное воспроизводство предполагает наличие средств на развитие производства, в то время как средства резервного капитала можно использовать только по целевому назначению, в законодательно оговоренных ситуациях. Наша позиция исходит из концепции поддержания капитала и классификации типов капитализации прибыли (безусловная, условная, инициативная). При переходе от статического учета к динамическому обозначилась переориентация с интересов кредиторов на интересы настоящего собственника. В этом случае возникает цепочка взаимосвязанных интересов и возникающих при этом обязательств:

- извлечение части периодического финансового результата (прибыли) на вознаграждение – основной интерес собственника;
- как подсказывает логика, собственник должен вложить в принадлежащее ему предприятие производительный капитал;
- обязанность предприятия – сохранить и преумножить капитал.

Приращение капитала собственника над капиталом на начало периода и есть объект удовлетворения интересов государства (налог на прибыль), собственника (вознаграждение из прибыли), предприятия (реинвестирование в капитал из прибыли в виде создания резервов и присоединения части прибыли для расширения производства). Если в статическом учете имела место *безусловная* капитализация прибыли (в полном объеме), то для динамического учета, как и актуарного, характерна *условная* и *инициативная* капитализация финансового результата.

В связи с этим, исходя из концепции поддержания капитала, считаем целесообразным предложить четыре типа воспроизводства: суженное, простое, ограниченно расширенное и инициативно расширенное (табл. 2).

Таблица 2 – Виды воспроизводства собственного капитала¹

Виды воспроизводства капитала	Суженое	Простое	Расширенное	
			ограничено	инициативно
Виды капитализации прибыли (убытка)	Капитализация убытка	Капитализация отсутствует	Целевая капитализация в пределах резервов	Инициативная капитализация

Суженное воспроизводство – при «проедании» капитала, когда капитал собственника на конец периода меньше капитала собственника на начало периода, а величина уставного капитала превышает величину чистых активов и не ниже лимита, установленного для открытия организации; организация входит в новый отчетный период с пониженным капиталом суженного воспроизводства, то есть налицо капитализация убытка.

Простое воспроизводство – капитал собственника в новом отчетном периоде соответствует капиталу на начало предшествующего периода. Это возможно, когда капитал сохранен, но не преумножен. Или: все приращение капитала за отчетный период пошло на налоги или изъято на вознаграждение.

Ограниченно расширенное воспроизводство – ситуация, когда за счет приращения капитала оплачены налоги, сформирован резервный капитал, а остальная часть прибыли изъята на вознаграждение. В этом случае пополнение капитала не используется для развития производства, а предназначено, как было сказано выше, для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Инициативно расширенное воспроизводство – предполагается, что собственники проявляют инициативу и часть прибыли осознанно (по уставу или решению собрания собственников) направляют на развитие производства. В этом случае реинвестированный капитал включает резервный капитал, созданный за счет прибыли, и капитализированную нераспределенную чистую прибыль.

В главе III «Развитие методики и практики бухгалтерского учета собственного капитала»:

3.1. Уточнена роль и динамика развития учетного инструмента «Вступительный инвентарь» – информационной основы этапа учетной процедуры «Вступительный баланс», что позволило увязать в единое целое процедурный подход Л. Пачоли и балансовую теорию И.Ф. Шера.

В отличие от одноканальной процедуры, описанной в Трактате Л. Пачоли, современный подход предполагает разбиение этапов «Вступительный инвентарь» и «Вступительный баланс» на два подэтапа каждый. Применительно к этапу «Вступительный инвентарь» в современном учете строятся две инвентарные описи:

- Полный перечень имущества, вносимого участниками в качестве вноса в Уставный капитал организации;
- Перечень имущества, вносимого участниками в Уставный капитал организации в момент регистрации Устава.

¹ Составлена автором.

По данным первой описи регистрируется Уставный капитал. Именно эта запись формирует первый Вступительный баланс – на момент регистрации Устава. Он представлен одним показателем в пассиве баланса (раздел III Пассива) – объявленный Уставный капитал. В активе баланса также один показатель – неосязасмый (фиктивный) актив, отражающий размер дебиторской задолженности участников (собственников) по взносам в Уставный капитал.

Далее по второму инвентарю, содержащему перечень имущества, вносимого в день регистрации устава и по сумме превышающего половину объявленного капитала, в бухгалтерском учете отражаются реальные взносы имущества. В результате этапа учетной процедуры формируется «Окончательный вступительный (организационный) баланс». Структура актива такого баланса представлена реально внесенными активами и остатком задолженности участников по взносам в Уставный капитал, в пассиве баланса – зарегистрированный капитал собственников. Указанный баланс одновременно служит «Входящим (начальным) балансом на начало первого отчетного периода» (первое действие бухгалтера на этапе учетной процедуры «Главная книга»). Внесенное уточнение в описание процедуры бухгалтерского учета позволит правильно понять и оценить смысл и логику действий бухгалтера при инициализации бухгалтерского учета в организации.

С теоретической точки зрения это направлено на увязку взглядов Пачоли (Бухгалтерский учет начинается с Инвентаря) и Щера (Учет ведется от баланса организационного до баланса ликвидационного без пропусков и изъятий информации – принцип непрерывности ведения учета). В связи с этим современная интерпретация условия Пачоли гласит: «Бухгалтерский учет начинается с Инвентаря с целью построения вступительного (организационного) баланса».

3.2. Обоснована возможность отражения на счетах финансового учета влияния амортизационных процессов на структуру и величину собственного капитала. Для этого на основе постулата В.Ф. Палия о фасетной связи синтетических и аналитических счетов обоснован вариант учета амортизационных показателей в системе двойной бухгалтерии.

Попытаемся применить подобный подход и к счетам капитала. Здесь представляется оправданным организовать два фасетных разложения к счету 80 «Уставный капитал». Во-первых, исходя из требования постоянства уставного капитала с момента регистрации устава и до ликвидации организации (кроме перерегистрации устава), следует выполнить аналитическое разложение объявленного капитала по долям собственников.

Второй фасет, который целесообразно открыть к счету 80 «Уставный капитал», ориентирован на амортизационную политику. Особенность нашего подхода состоит в том, что в отличие от других авторов нами не предлагается вносить изменения в действующий План счетов. Достаточно открыть 4 субсчета к синтетическому счету 80 «Уставный капитал»:

80/1 – Уставный капитал в неамортизируемых активах;

80/2 – Уставный капитал в основных средствах;

80/3 – Уставный капитал в нематериальных активах;

80/4 – Резерв на простое воспроизводство амортизируемых активов.

При реальных взносах капитала и уменьшении фиктивного актива – задолженности участников по взносам в Уставный капитал на стоимость вносимых активов, независимо от их отнесения к этой или иной группе имущества, – делается запись в кредит субсчета 80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах».

При внесении долгосрочных активов (основных средств и нематериальных активов) на субсчетах, открытых к счету 80 «Уставный капитал», делаются записи:

Дебет субсчета 80/1 «Уставный капитал в неамортизируемых активах»

Кредит субсчета 80/2 «Уставный капитал в основных средствах» или субсчета 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах».

В этом случае сумма показателей на субсчетах, открытых к счету объявленного капитала, равна сумме реально внесенного (оплаченного) капитала, то есть разница между показателем на синтетическом счету 80 «Уставный капитал» и суммой показателей на соответствующих субсчетах равна остатку задолженности по взносам в уставный капитал на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный складочный капитал». При полном погашении задолженности в полной силе проявится постулат Ж.П. Савари: «Сумма показателей на аналитических счетах равна соответствующему показателю на синтетическом счете, оценку которого эти аналитические счета конкретизируют».

В дальнейшем все операции по амортизационным процессам будут отражаться на счетах второго фасета, включая формирование и использование резерва на воспроизводство долгосрочных активов, который следует рассчитывать не по сумме начисленной амортизации, а исходя из доли амортизации в выручке от реализованной продукции. При этом параллельно с увеличением в кредите субсчета резерва будет отражаться уменьшение собственного капитала на субсчетах 80/2 «Уставный капитал в основных средствах» или 80/3 «Уставный капитал в нематериальных активах».

3.3. Доказана целесообразность выделения из состава добавочного капитала экономически неоднородных показателей, характеризующих результаты повышающих переоценок (нашенок), и выделения их на отдельный синтетический счет и в самостоятельную статью пассива баланса. Обоснуем нашу позицию.

На рисунке 4 представлена установившаяся структура собственного капитала. Как видно, выделяются три компонента первого порядка: уставный капитал (КСУ); добавочный капитал (КСД); капитал реинвестированный (КСР).



Рисунок 4 – Структура собственного капитала, предусмотренная действующим методическим обеспечением¹

¹ Составлен автором.

Последняя составляющая включает резервный капитал, созданный за счет прибыли (РК) и нераспределенную прибыль (НП).

Что касается добавочного капитала, то он предусматривает:

– сумму проведенной в установленном порядке дооценки основных средств (СДОС);

– эмиссионный доход (ЭД);

– положительные курсовые разницы (ПКР).

В 90-е годы прошлого столетия профессор М.И. Кутер, а позднее и другие авторы обращали внимание на недопустимость отражения на одном счете неоднородных по экономическому содержанию объектов бухгалтерского наблюдения. В большой степени это относится к счету 83 «Добавочный капитал». На рисунке 5 видоизменена структура собственного капитала с учетом назначения его компонент. В состав добавочного капитала включены три экономически неоднородные объекта. Положительные курсовые разницы, возникающие за счет роста курсов иностранных валют в момент реальных взносов капитала по отношению к курсу валют на дату регистрации Устава, и эмиссионный доход за счет размещения акций выше номинала (для акционерных обществ открытого типа) относятся к первоначально инвестированному капиталу.

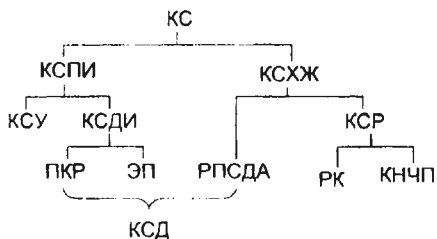


Рисунок 5 – Структура собственного капитала, представленная по назначению составляющих¹

Что касается прироста стоимости имущества по переоценке (сумма проведенной в установленном порядке дооценки основных средств), то здесь два момента, влияющих на классификацию данного объекта по экономическому содержанию:

во-первых, данная составляющая собственного капитала выступает резервом на случай понижения (уценки) стоимости ранее повышенных в стоимости (наценки) основных средств;

во-вторых, наценка основных средств (в будущем это будет касаться и других долгосрочных активов) произведена не в момент первоначальных взносов собственников, а в ходе хозяйственно-финансовой жизни организации.

Из приведенных особенностей вытекает два следствия. Первое – сумму проведенной в установленном порядке дооценки основных средств целесооб-

¹ Составлен автором

разно переименовать в соответствии с ее назначением, а именно: резерв на понижение стоимости долгосрочных активов (РПСДА). Второе – недопустимо учитывать на одном бухгалтерском счете 83 «Добавочный капитал» экономически неоднородные объекты: первоначально инвестированные собственниками (эмиссионная премия или положительные курсовые разницы) и капитал, сформированный в ходе хозяйственной жизни (резерв на понижение стоимости долгосрочных активов). Соответственно, первые два объекта следует учитывать на счете добавочного капитала под названием (как часто встречается у западных компаний) «Капитал, внесенный сверх Устава». Третий объект целесообразно выделить на самостоятельный счет.

Как стало известно после утверждения содержания диссертации на заседании кафедры, 2 июля 2010 г. был подписан Приказ Минфина России № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», который утвердил новые формы отчетности. В макет формы № 1 «Бухгалтерский баланс» внесено изменение, которое предлагалось в наших публикациях [10, 14, 19], а именно: в разделе III «Капитал и резервы» строка «Добавочный капитал» разделена на две самостоятельные:

- Переоценка внеоборотных активов;
- Добавочный капитал (без переоценки).

Однако разработчики оставили без внимания требование о внесении изменений в План счетов, а, как известно, недопустимо учитывать на одном счете экономически неоднородные объекты.

3.4. Обоснован и рекомендован вариант учета отрицательных курсовых разниц, исключаяющий их отнесение на финансовые результаты отчетного периода и направленный на обеспечение методического единства как при учете положительных, так и отрицательных курсовых разниц, возникающих при взносах вкладов участников в уставный капитал, выраженных в иностранной валюте.

Введение плана счетов хозяйственно-финансовой деятельности организаций (2002 г.) совпало со стабильным ростом иностранной валюты. В этой ситуации включение в состав добавочного капитала понятия «Положительные курсовые разницы» не вызывало сомнения.

Многие авторы ошибочно считают: «Курсовые разницы по вкладам в уставный капитал, выраженным в иностранной валюте, могут возникать у организаций независимо от их организационно-правовой формы. Подобные курсовые разницы представляют собой разницу между рублевой оценкой задолженности участника по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального Банка РФ на дату поступления вкладов, и рублевой оценкой этого вклада на дату регистрации организации. На сумме инвестированного добавочного капитала должна отражаться не только положительная курсовая разница, связанная с ростом курса валюты, но и отрицательная курсовая разница, которая является результатом падения курса валюты по отношению к рублю. При этом отрицательные курсовые разницы уменьшают инвестированный добавочный капитал. В случае же, если суммы инвестированного добавочного капитала не хватает

для погашения отрицательной курсовой разницы, она списывается за счет прочих расходов организации.

Здесь нам представляется целесообразным обратить внимание на два спорных момента. Во-первых, нельзя согласиться с утверждением, что «курсовые разницы по вкладам в уставный капитал, выраженным в иностранной валюте, могут возникать у организаций независимо от их организационно-правовой формы», поскольку у акционерных обществ они не могут иметь место априори, по определению. Во-вторых, неубедительно списывать отрицательные курсовые разницы за счет прочих расходов организации, так как взносы или изъятия капитала по инициативе его собственников не приводят к возникновению доходов или расходов организации.

Действительно, в последние годы сложилось положение, при котором при вносах участников в уставный капитал, выраженных в иностранной валюте, могут возникать не положительные курсовые разницы (ПКР), описанные в методической литературе, а отрицательные курсовые разницы (ОКР). Данный вариант в Комментариях к плану счетов и других методических рекомендациях не упомянут. Рассмотрим предлагаемый вариант отражения подобной ситуации (рис. 6).

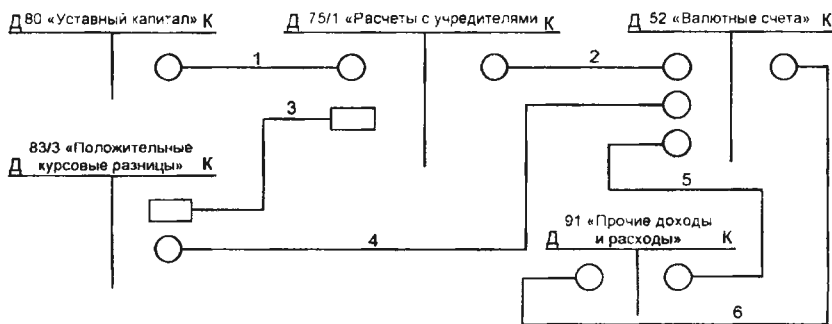


Рисунок 6 – Отражение предложений по учету отрицательных курсовых разниц¹

(1) Дебет 75/1 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал» – на сумму объявленного капитала;

(2) Дебет 52 «Валютные счета»

Кредит 75/1 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» – на сумму внесенного взноса в российской валюте по курсу Центробанка РФ на дату взноса;

(3) Дебет 75/1 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

¹ Составлен автором.

Кредит 83/3 «Добавочный капитал», субсчет «Положительные курсовые разницы» – запись красным на сумму уменьшения внесенного взноса в российской валюте по курсу Центробанка РФ на дату взноса по отношению к объявленному уставному капиталу.

Если в дальнейшем в ходе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности будут возникать отрицательные курсовые разницы, их следует рассматривать как прочие расходы от изменения финансовой конъюнктуры и отнести в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 52 «Валютные счета» – на сумму отрицательных разниц.

Однако увеличение курса иностранной валюты и возникновение положительных курсовых разниц в ходе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предполагает первоначальное покрытие отрицательных курсовых разниц, возникших в результате взносов участников в уставный капитал, выраженных в иностранной валюте, учитываемых «красным» в кредите счета 83/3 «Добавочный капитал», субсчет «Положительные курсовые разницы» (4). И, только после покрытия ОКР оставшаяся величина положительных курсовых разниц, увеличивающих стоимость иностранной валюты на счете 52 «Валютные счета», будет отнесена в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочего дохода от изменения финансовой конъюнктуры.

Предложенный подход позволит обеспечить методическое единство при учете как положительных, так и отрицательных курсовых разниц, возникающих при взносах вкладов участников в уставный капитал, выраженных в иностранной валюте.

3.5. Вскрыта неоднородность показателей нераспределенной прибыли и доказана нецелесообразность учета в составе собственного капитала показателей нераспределенной прибыли отчетного года, представляющей, в значительной степени, исходную базу формирования текущих долговых обязательств (налогообложение, удовлетворение интересов собственников, решение социальных вопросов). Внесены уточнения в терминологический аппарат как процесса закрытия Главной книги и реформирования баланса, так и распределения прибыли.

Как известно, до процедуры реформации баланса в Главной книге одновременно имеют место два счета нераспределенной прибыли: отчетного (закончившегося) года и прошлых лет.

Автор предлагает первый из счетов нераспределенной прибыли переименовать в счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) закончившегося года» (или предыдущего отчетного года)», а второй счет именовать «Капитализированная нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Тогда, каждый из счетов нераспределенной прибыли будет иметь свое собственное однозначное название, соответствующее смысловому содержанию объекта бухгалтерского наблюдения, учитываемого на счете.

До 2001 г. в бухгалтерском балансе показывались отдельно капитализированная прибыль прошлых лет и нераспределенная прибыль закончившегося отчетного года. В действующей форме баланса оба показателя отражаются одной строкой. Более того, в промежуточных балансах, построение которых осуществ-

ляется внутри текущего года, к этому показателю прибавляется показатель прибыли (убытка), накопленный в течение года. Вызывает сомнение правомерность отражения данных счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» в разделе III пассива баланса «Капитал и резервы». Этот раздел предназначен для отражения показателей, характеризующих собственный капитал организации. Учитываемая на указанном счете прибыль может быть изъята на вознаграждение или иные цели и не будет иметь никакого отношения к капиталу. По мнению автора, структура раздела III баланса должна быть подвергнута пересмотру. Показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного (закончившегося) года не должен включаться в итог раздела, а его следует показывать за итогом как статью «кроме того».

Разработанные в диссертационном исследовании рекомендации и предложения направлены на совершенствование методического и организационного обеспечения бухгалтерского учета собственного капитала и отражения его в управленческой и финансовой отчетности.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. *Комкова, Ж.Л.* Роль инвентаря в процедуре бухгалтерского учета [Текст]. Ж.Л. Комкова // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 9–2/215 (583). – 0,35 п.л.
2. *Кутер, М.И.* Развитие теории процедуры бухгалтерского учета: этап «Вступительный баланс» [Текст] / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Ж.Л. Комкова // Вестник Самарского государственного университета путей сообщения. – 2009. – № 4. – 0,5 п.л., в том числе авторских – 0,17 п.л.

Статьи в других научных и практических изданиях:

3. *Комкова, Ж.Л.* Собственный капитал: неоднозначность отражения в отчетности [Текст] / Ж.Л. Комкова // Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета : сб. науч. трудов / Кубан. гос. ун-т. – Краснодар, 2006. – 0,63 п.л.
4. *Комкова, Ж.Л.* Финансовый капитал – основа рыночной экономики в современной России [Текст] / Ж.Л. Комкова // Ресурсы потенциал национальной экономики в условиях глобализации : международ. науч.-практ. конф. : Кубан. гос. ун-т. – Краснодар, 2008. – 0,13 п.л.
5. *Комкова, Ж.Л.* Необходимость унификации различных ставок финансовой отчетности [Текст] / Ж.Л. Комкова, М.И. Кутер // Ресурсы потенциал национальной экономики в условиях глобализации : материалы междунар. науч.-практ. конф. : Кубан. гос. ун-т. – Краснодар, 2008. – Ч. 1. – 0,13 п.л., в том числе авторских – 0,06 п.л.
6. *Кутер, М.И.* Вопросы учета нераспределенной прибыли [Текст] / М.И. Кутер, Ж.Л. Комкова // Всё для бухгалтера. – 2009. – № 9. – 1,45 п.л., в том числе авторских – 0,9 п.л.
7. *Комкова, Ж.Л.* Добавочный капитал: актуальные проблемы отражения на счетах бухгалтерского учета [Текст] / Ж.Л. Комкова // Всё для бухгалтера. – 2009. – № 9. – 0,5 п.л.
8. *Кутер, М.И.* Современное прочтение постулата Э. Пизани [Текст] / М.И. Кутер, Ж.Л. Комкова, А.Г. Шихиди // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. : Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2009. – Ч. 1. – 0,14 п.л., в том числе авторских – 0,04 п.л.
9. *Комкова, Ж.Л.* Современные трактовки и ретроспективный взгляд на понятие капитала как экономической и учетной категории [Текст] / Ж.Л. Комкова // Экономическое разви-

тие России в условиях глобального кризиса : материалы всерос. науч.-практ. конф. : Кубан. гос. технолог. ун-т. – Краснодар, 2009. – Т. 2. – 0,9 п.л., в том числе авторских – 0,45 п.л.

10. *Кутер, М.И.* Что такое реформированный баланс? [Текст] / М.И. Кутер, Ж.Л. Комкова, М.М. Гурская // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Международ. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2009. – Ч. I. – 0,16 п.л., в том числе авторских – 0,04 п.л.

11. *Комкова, Ж.Л.* Структура капитала собственников: актуальные вопросы учета [Текст] / Ж.Л. Комкова // Актуальные проблемы и инновации в экономике, управлении, образовании, информационных технологиях : материалы междунард. науч. конф. – Ставрополь, 2009. – Вып. 5. – Т. II. – 0,3 п.л.

12. *Кутер, М.И.* Формирование понятия «капитал» в простой бухгалтерии [Текст] / М.И. Кутер, Ж.Л. Комкова, А.В. Кузнецов // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Международ. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2009. – Ч. I. – 0,2 п.л., в том числе авторских – 0,06 п.л.

13. *Комкова, Ж.Л.* Анализ методики начисления амортизации А.П. Рудановского и не-реальность ее применения в современном учете [Текст] / Ж.Л. Комкова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Международ. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2009. – Ч. I. – 0,14 п.л.

14. *Кутер, М.И.* Новая интерпретация постулата Э. Пизани [Текст] / М.И. Кутер, Ж.Л. Комкова, А.Г. Шихиди // Актуальные проблемы и инновации в экономике, управлении, образовании, информационных технологиях : материалы междунард. науч. конф. – Ставрополь, 2009. – Вып. 5. – Т. II. – 0,2 п.л., в том числе авторских – 0,05 п.л.

15. *Комкова, Ж.Л.* Бухгалтерский учет капитала собственников в условиях перехода на международную систему финансовой отчетности [Текст] / Ж.Л. Комкова // Экономические перспективы развития мирового сообщества: потенциал, проблемы и решения : материалы междунард. науч. конф. ученых и экономистов-практиков, посвященной 70-летию Адыгейск. гос. ун-та. – Майкоп, 2010. – 0,4 п.л.

16. *Комкова, Ж.Л.* Исследование структуры собственного капитала хозяйствующего субъекта [Текст] / Ж.Л. Комкова, Р.А. Тхагапсо // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы II Международ. науч.-практ. конф. : в 2-х ч. ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж, 2009. – Ч. I. – 0,14 п.л., в том числе авторских – 0,07 п.л.

17. *Комкова, Ж.Л.* «Капитал» как учетная категория: современные трактовки [Текст] / Ж.Л. Комкова // Формирование толерантной экономики России в условиях ее инновационного развития и глобализации : материалы междунард. науч.-практ. конф. – Краснодар, 2010. – 0,4 п.л.

18. *Kuter, M.* The Role of «Capital» Account in Coming into being of Double-Entry book-keeping [Электронный ресурс] / M. Kuter, J. Komkova, A. Kuznestov, K. Kuter // 20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School, 11–12 Sept. 2008. URL: <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/ conferences/abf2008/zhanna.pdf> (дата обращения 15.04.2010). – 1,44 п.л., в том числе авторских – 0,36 п.л.

19. *Kuter, M.* The Role of «Capital» Account in Coming into being of Double-Entry book-keeping [Text] / M. Kuter, J. Komkova, A. Kuznestov, K. Kuter // 20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School, 11–12 Sept. 2008 : Program and abstracts. – 0,05 п.л., в том числе авторских – 0,01 п.л.

20. *Kuter, M.* Appearance of the «Capital» Account is the key moment in Coming into being of Double-Entry system. [Text] / M. Kuter, J. Komkova, A. Kuznestov, K. Kuter // Business Analysis. Accounting. Taxes and Auditing. Proceedings of International Conference. – Tallinn, 2008. – 2,1 п.л., в том числе авторских – 0,5 п.л.

102