

## ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И СОДЕРЖАНИЕ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В РАЗЛИЧНЫХ УЧЕТНЫХ СИСТЕМАХ

© 2013 Т.Н. Курышева\*

**Ключевые слова:** собственный капитал, бухгалтерский (финансовый) учет, налоговый учет, управленческий учет.

Удовлетворение интересов различных групп пользователей учетной информации требует соответствующих вариаций учетных концепций, что находит свое выражение в сложившейся системе видов учета: бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого. В связи с различием учетных парадигм в каждой из этих систем по-разному трактуется экономическая сущность и содержание категории “собственный капитал”.

Современный этап развития экономики характеризуется динамичным развитием рынка капитала, при этом развитие хозяйствующих субъектов в значительной мере определяется возможностями по привлечению различных форм финансовых ресурсов. Кредиторы, инвесторы и прочие поставщики капитала нуждаются в объективной информации о настоящем финансовом положении организаций и возможностях их дальнейшего развития в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Направленность на удовлетворение интересов различных групп пользователей учетной информации требует соответствующих им учетных концепций, что находит свое выражение в сложившейся системе видов учета: бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого. Следует отметить, что данный перечень не является фундаментальным для современной бухгалтерской науки и довольно часто вызывает дискуссии.

Например, Е.М. Евстафьева высказывает мнение, что “важнейшими источниками информации о собственном капитале являются данные финансового, налогового, управленческого и стратегического учета, позволяющие формировать финансовую, налоговую, управленческую и прогнозную отчетность”<sup>1</sup>.

Определение термина “капитал” приведено в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России: “Капитал - это вложения собственника и прибыль, накопленная за время деятельности организации. При определении финансового положения орга-

низации величина капитала определяется как разница между активами и обязательствами”<sup>2</sup>.

Экономическая сущность собственного капитала, заключающаяся в изменчивости структуры его функционирования в процессе хозяйственной деятельности организации, требует более детального и обстоятельного определения его экономического содержания и структуры. Возникает необходимость и целесообразность рассмотрения порядка отражения собственного капитала в различных учетных системах - бухгалтерском учете по российским стандартам, международных стандартах финансовой отчетности, налоговом и управленческом учете.

Рассматривая категорию “собственный капитал” в документах нормативного и законодательного регулирования российского бухгалтерского учета, можно определить следующее ее содержание.

В Федеральном законе “О бухгалтерском учете” № 402-ФЗ, призванном формировать документированную систематизированную информацию об объектах учета для составления на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности, ст. 5 “Объекты бухгалтерского учета” содержит объект “источники финансирования деятельности”, который включает в себя капитал хозяйствующего субъекта. В составе бухгалтерской финансовой отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н “О формах бухгалтерской отчетности организации” в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках предусмотрен “Отчет об изменении капитала”. В бухгал-

\* Курышева Татьяна Николаевна, ст. преподаватель Сызранского филиала Самарского государственного экономического университета. E-mail: t\_timonina@rambler.ru.

терском балансе и отчете об изменении капитала формируются показатели по следующим составляющим капитала: уставный капитал, собственные акции, выкупленные у акционеров, переоценка внеоборотных активов, добавочный капитал (без переоценки), резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Компоненты собственного капитала хозяйствующего субъекта в рамках нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета определяются в разделе “Капитал и резервы” “Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” □ 34н, где п. 66 определено, что “в составе собственного капитала организации учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы”.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в разд. VII “Капитал” содержится следующий перечень счетов синтетического учета: 80 “Уставный капитал”, 81 “Собственные акции (доли)”, 82 “Резервный капитал”, 83 “Добавочный капитал”, 84 “Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)”, 86 “Целевое финансирование”.

В перечисленных выше документах имеют место отдельные несоответствия как используемой терминологии, так и структуры собственного капитала. Если Концепция оперирует понятием “капитал”, то в Положении □ 34н уже приводится термин “собственный капитал”, а разд. III бухгалтерского баланса, содержащий практически идентичный перечень компонентов, что и Положение □ 34н, за исключением компонента “Прочие резервы”, носит название “Капитал и резервы”; в Плане счетов бухгалтерского учета в состав компонентов собственного капитала включен синтетический счет “Целевое финансирование”, что не согласуется с другими приведенными нормативными актами.

Неоднозначной трактовке подлежит и компонент “Прочие резервы”, указываемый в Положении □ 34н, так как он не фигурирует в составе собственного капитала в других регулирующих бухгалтерский учет нормативных документах.

Состав и содержание такого элемента, как добавочный капитал, также имеет много

противоречий. Согласно Плану счетов на счет 83 “Добавочный капитал” относятся только прирост стоимости внеоборотных средств в результате переоценки и эмиссионный доход, полученный в результате превышения номинальной стоимости акций общества при их продаже. Однако в п. 14 ПБУ 3/2006 “Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” содержится положение о том, что курсовая разница, образующаяся при формировании уставного капитала, относится также на добавочный капитал организации. Налицо несогласованность регулирующих документов.

В целом можно заключить, что на одном счете “Добавочный капитал” учитываются совершенно разнородные по экономическому содержанию элементы. Попытка устранить данное противоречие предпринята в форме бухгалтерской отчетности, где в разд. III баланса и отчете об изменениях капитала приводятся статьи “Переоценка внеоборотных активов” и “Добавочный капитал (без переоценки)”. Однако такое выделение части из уже сформированного показателя нельзя считать исчерпывающей мерой, так как экономический смысл показателей должен определять методику не только их отражения в отчетности, но и бухгалтерского учета.

Указанные выше противоречия в нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет собственного капитала, всего лишь обозначают вершину айсберга методических проблем учета собственного капитала организации. Действующая в настоящее время парадигма учетного отражения капитала в системе бухгалтерского учета в целом не дает достоверного представления ни о его величине, ни о его структуре.

Основой представления капитала являются постулаты, сложившиеся еще в индустриальную эпоху и не отражающие реального масштаба, структуры и потенциала современной компании. А элементы, составляющие структуру собственного капитала, согласно национальным положениям, не дают достоверного представления о величинах инвестированного собственниками и заработанного в процессе хозяйственной деятельности экономическим субъектом средств, что создает определенные трудности при оценке его воспроизводственных возможностей.

Для построения целостной системы учета и отражения в бухгалтерской отчетности собственного капитала, согласно его экономической сущности и согласованной взаимосвязи составляющих элементов, требуется разработка соответствующего стандарта бухгалтерского учета, основанного на современных достижениях отечественной бухгалтерской науки и мирового опыта.

Согласно принципам МСФО, капитал организации трактуется как остаточная доля участия в активах организации после вычета всех ее обязательств. Схожее определение приведено и в Концепции, направленной на сближение национальных и международных стандартов учета.

При признании прибыли организации по МСФО нужно учитывать одну из концепций поддержания капитала: финансовую или физическую.

Капитал организации, согласно международным стандартам, можно разделить на капитал, полученный от собственников, и капитал, заработанный в результате собственной деятельности. Его компонентами являются: капитал, вложенный собственниками, добавочный капитал (включающий эмиссионный доход), резервы, накопленная нераспределенная прибыль, резервы, представляющие собой часть нераспределенной накопленной прибыли, резервы, представляющие собой корректировки на поддержание капитала, добавочный капитал от переоценки и некоторые курсовые разницы.

Резюмируя вышеприведенные положения, можно отметить, что представление экономического содержания и структуры категории "собственный капитал", согласно МСФО, носит системный и исчерпывающий характер.

В системе налогового учета элементы собственного капитала задействуются в операциях, формирующих налогооблагаемые показатели хозяйствующего субъекта. Таким образом, регламентации с точки зрения налогового учета подлежит часть информационной системы, формирующей информацию о собственном капитале, исключительно в целях правильного исчисления налогов и составления налоговой отчетности.

Расхождения в требованиях налогового законодательства и системы нормативного регулирования бухгалтерского учета наблю-

даются в части признания и оценки элементов собственного капитала.

Например, согласно ст. 15 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" № 14-ФЗ, при взносах в уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью имуществом денежная оценка его стоимости до 20 тыс. руб. утверждается решением общего собрания участников, а при превышении этой суммы необходимо привлечение независимого оценщика. В силу ст. 34 Федерального закона "Об акционерных обществах" № 208-ФЗ при оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться оценщик, независимо от стоимости имущества. Данные требования не вступают в противоречия с ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", где денежной оценкой в таком случае признается стоимость, согласованная с учредителями и с учетом других требований законодательства РФ.

Однако п. 1 ст. 277 НК РФ содержит другое требование относительно денежной оценки. Стоимость имущества определяется по документально подтвержденной стоимости (если это основное средство, бывшее в эксплуатации, - по остаточной стоимости в налоговом учете) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве взноса в уставный капитал.

Другим случаем возникновения оценочных расхождений в налоговом и бухгалтерском учете является переоценка внеоборотных средств, так как для целей исчисления налога на прибыль результаты переоценки не признаются доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимаются при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении налоговой амортизации (п. 1 ст. 257 НК РФ).

В результате для урегулирования подобных расхождений в оценке имущества в бухгалтерском и налоговом учете организации, следуя требованиям ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организации", признают в учете постоянные разницы.

Но если механизм отражения различных требований в оценке и признании элементов собственного капитала для бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли изложен в вышеуказанном ПБУ, то в других случаях возникает множество вопросов.

Например, при принятии на учет имущества, внесенного в уставный капитал и используемого в дальнейшем для операций, признаваемых объектом обложения НДС, организация вправе принять к вычету восстановленную сумму налога (НК РФ, ст. 171, п. 11). Таким образом, организация получает дополнительное увеличение на сумму вычета в активе баланса, на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", и, соответственно, увеличение в пассиве баланса, сообразно экономическому смыслу относящееся к собственному капиталу. К какому элементу собственного капитала относятся данные суммы, нормативные акты бухгалтерского учета не регламентируют. Письмом Минфина России от 30.10.2006 № 07-05-06/262 разъяснено, что величину вычета по НДС в данной ситуации следует отнести на счет 83 "Добавочный капитал".

Считаем, что методика учета собственного капитала не только в налоговом, но и в бухгалтерском учете должна предусматривать возникновение изменения его элементов во всех подобных ситуациях и включать суммы возникающих показателей в состав собственного капитала согласно их экономической сущности.

Создание нормативных документов, регулирующих конкретную область или разрешающих какую-то одну ситуацию в финансово-хозяйственной жизни организаций, не является оптимальным решением имеющих и возникающих противоречий и вопросов. Данная методика "латания дыр" крайне неэффективна в условиях динамично развивающейся экономики.

Наиболее целесообразным выходом из сложившейся ситуации представляется построение целостной и системной концепции учета собственного капитала в бухгалтерском учете, удовлетворяющей запросы широкого круга ее пользователей, учитывающей особенности системы национального налогообложения и органично вписывающейся в систему экономического развития страны и мира в целом.

На современном этапе экономического развития потребности внутренних пользователей учетной информации невозможно в полной мере удовлетворить лишь информацией, формируемой в рамках бухгалтерского (финансового) и налогового учета.

И если в период перехода к рыночным отношениям, в фазе своего зарождения, управленческий учет сводился, в основном, к методикам определения себестоимости продукции и оценке финансового результата от основной деятельности, то в настоящее время "управленческий учет значительно расширил свои границы, ориентируясь на цели стратегического менеджмента, анализ и учет информации, связанный с внешними факторами, разнообразными интересами различных пользователей"<sup>3</sup>, что не представляется возможным без включения в систему управленческого учета такого экономического объекта, как собственный капитал, и рассмотрения его воспроизводственных возможностей на различных стадиях развития организации и в условиях различных вариантов привлечения и размещения ресурсов.

Следует отметить, что управленческий учет собственного капитала как для целей принятия оперативных, так и стратегических решений является областью малоизученной и дискуссионной. Однако ввиду интереса к учету собственного капитала для целей управления в настоящее время, появились исследования, посвященные данному вопросу, к ним относятся работы И.А. Бланка, А.А. Кирилловой, С.Ю. Казанцевой, Е.М. Евстафьевой и др.

По мнению И.А. Бланка, включение собственного капитала в систему управленческого учета призвано формировать показатели, содержащие состав и величину компонентов капитала, суммы и состав затрат, связанных с его формированием, и объемы различных видов доходов, получаемых в результате его использования. Полученные данные необходимо систематизировать по регионам, сферам деятельности хозяйствующего субъекта и центрам ответственности<sup>4</sup>.

А.А. Кирилловой предложена методика управленческого учета основного и собственного капитала в потребительских обществах, которая включает такие этапы, как: разработка комплексной модели управления основным и собственным капиталом; разработка учет-

ной политики для целей управленческого учета с выделением объектов управленческого учета (капитал, расходы, доходы и т.п.), определение признаков их классификации, момента признания и оценки; постановка системы внутренней управленческой отчетности; автоматизация информации об основном и собственном капитале в управленческом учете<sup>5</sup>.

В системе управленческого учета капитала, предложенной С.Ю. Казанцевой, выделены следующие позиции:

1. Понятие и сфера функционирования управленческого учета капитала.

2. Использование, цели, формы и методы релевантной оценки капитала.

3. Использование инжинирингового подхода в управлении капиталом.

4. Фактор синергетического эффекта в управлении капиталом.

5. Учет риска в процессах управления капиталом<sup>6</sup>.

Собственный капитал, по мнению С.Ю. Казанцевой, включает: агрегированный показатель собственности в балансовой оценке (чистые активы), дезагрегированный показатель капитала в виде чистого капитала в справедливой оценке, специфический показатель чистых пассивов в виде синергетических чистых пассивов, дисконтированные чистые пассивы, реорганизационные чистые пассивы и другие элементы. При этом методика управленческого учета собственного капитала должна быть организована в разрезе центров ответственности и в масштабах организации в целом.

В работе Е.М. Евстафьевой при разработке методики управленческого учета собственного капитала реализуется процессный подход. Под процессным подходом автор понимает процесс формирования целей и способов их достижения, деятельность, ограниченную в пространстве и во времени, требующуюся для реализации комплекса управленческих ресурсов<sup>7</sup>.

Разделяя мнения представленных исследователей, следует отметить, что при разработке системы управленческого учета соб-

ственного капитала, кроме формирования информации в разрезах регионов, сфер деятельности экономического субъекта и центров ответственности, требуется функциональное разграничение по участию капитала в операционной либо финансовой деятельности и, исходя из времени целеполагания, разграничение управленческого учета на оперативный и стратегический.

В заключение следует отметить, что различные учетные системы, формирующие информацию о собственном капитале для удовлетворения потребностей различных групп пользователей, должны помочь выбрать тактику текущей работы коммерческой организации, сформировать стратегические цели и стратегии по их достижению, разработать методики анализа объективной оценки эффективности функционирования собственного капитала экономического субъекта, создать систему внутреннего контроля, направленную на оптимизацию использования собственного капитала.

<sup>1</sup> *Евстафьева Е.М.* Теория и методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Ростов н/Д, 2012. С. 42.

<sup>2</sup> Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29.12.1997 г.).

<sup>3</sup> *Маняева В.А.* Теоретические основы развития стратегического управленческого учета // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2010. □ 1 (63). С. 48.

<sup>4</sup> *Бланк И.А.* Управление капиталом : учеб. курс. Киев, 2004. С. 58.

<sup>5</sup> *Кириллова А.А.* Учет, анализ и контроль капитала в потребительских обществах : автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 2008. С. 16.

<sup>6</sup> *Казанцева С.Ю.* Модели и стандарты ведения учета собственного капитала организации в условиях рыночной экономики : дис. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2008. С. 123.

<sup>7</sup> *Евстафьева Е.М.* Указ. соч.

Поступила в редакцию 12.11.2012 г.