

Управленческий УЧЕТ

ISSN 1814-8476

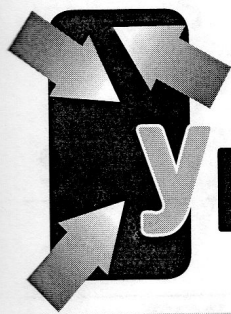
12'2016



планирование
КОНТРОЛЛИНГ
ПРОГНОЗИРОВАНИЕ

www.upruchet.ru





ежемесячный журнал

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

№ 12/2016

Содержание

16+

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ – ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ

Развитие организационно-экономического механизма
управления промышленными предприятиями
Васяйчева В.А. **3**

Виртуальный офис и «умный» контракт как инструменты
виртуального бизнес-пространства
Маслова И.А., Тронина И.А., Татенко Г.И. **12**

Инновационная составляющая информационного обеспечения
оценки доходности промышленного предприятия
Полиди А.А., Савина О.А. **23**

Особенности сбалансированной системы показателей
на предприятиях внутреннего водного транспорта
Федорова И.Ю. **30**

КОНТРОЛЛИНГ, ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ

Контроллинг как элемент эффективного управления
промышленными предприятиями
Маслов Б.Г., Усатова Л.В., Якимчук С.В., Давыдова Л.В. **39**

Моделируемый анализ системы контроллинга
на промышленных предприятиях
Тагавердиева Д.С. **48**

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ, ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Экономическое содержание понятия «затраты»
в финансовом и налоговом учете
Васильева М.В. **54**

Планирование и прогнозирование имущественного налогообложения в целях обеспечения экономической безопасности региона <i>Коростелкина И.А., Коростелкин М.М.</i>	62
Современные концепции капитала <i>Кривда С.В.</i>	69
Актуальные проблемы формирования корпоративной отчетности коммерческими организациями в современных условиях <i>Осипова Р.Г.</i>	79
КОНТРОЛЬ И АУДИТ	
Направления повышения эффективности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов <i>Попова Л.В., Дедкова Е.Г., Прожогина Т.В.</i>	88
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	
Соотношение требований отечественного и международного законодательства в области оценки стоимости и ее учета <i>Гудков А.А., Рождественская Е.С.</i>	94
Формирование структуры экономической безопасности организации с учетом принципов МСФО <i>Ковалева С.А.</i>	100
CONTENTS	108

**Журнал входит в Перечень ведущих
рецензируемых научных журналов и изданий,
рекомендованных Высшей аттестационной комиссией
Министерства образования и науки РФ**

Издательство «Финпресс»

Адрес редакции:

107014, Москва, ул. Колодезная, 5.
Тел.: (495) 963-19-26, (499) 148-95-62.
Почтовый адрес: 121096, г. Москва, а/я 58.
E-mail: tera_27@mail.ru, Lvp_134@mail.ru,
zakaz@dis.ru
Web-сайт: [http:// www.upruchet.ru](http://www.upruchet.ru)

Рег. свидетельство ПИ №77-17457 от 16.02.2004
© Издательство «Финпресс», 2016

Главный редактор —

Попова Л.В.

Зам. главного редактора —

Маслова И.А.

*Полное или частичное воспроизведение или
размножение каким-либо способом материа-
лов, опубликованных в журнале, допускается
только с письменного разрешения издатель-
ства «Финпресс».*

Цена свободная

Редакционный совет

Бархатов А.П., д. э. н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет», Российский государственный торгово-экономический университет;

Булонь П., д-р наук, профессор, декан экономического факультета, Universite Paris & Saint Denis Vincennes (Париж, Франция);

Гетьман В.Г., д. э. н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет», Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации;

Гишар Ж.-П., д. э. н., профессор Университета Ниццы – Софии Антиполис, Франция;

Квигли Дж., профессор, Университет Пьера и Марии Кюри, Франция;

Кутер М.И., д. э. н., профессор, Кубанский государственный университет, г. Краснодар;

Маслова И.А., зам. председателя редакционного совета, д. э. н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева;

Мельник М.В., д. э. н., профессор кафедры «Экономический анализ и аудит», Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации;

Миронова О.А., д. э. н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит», Марийский государственный технический университет;

Никитин С.А., д. э. н., профессор кафедры менеджмента, Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева;

Полова Л.В., председатель редакционного совета, д. э. н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева;

Прайссер М.Г., д-р наук, профессор, Люнебургский университет (Нижняя Саксония, Федеративная Республика Германия);

Пьер-Лоти-Виауд Д., профессор, Университет Пьера и Марии Кюри, Франция.



ОТЧЕТ ПО ФОРМЕ 6-НДФЛ ПРАВИЛА И ОБРАЗЦЫ ЗАПОЛНЕНИЯ

Библиотека журнала «Зарботная плата. Расчеты. Учет. Налоги»

Автор – Гейц И.В.

Объем – 128 стр., обложка

В книге подробно, на практических примерах рассмотрены вопросы формирования показателей новой отчетной формы по НДФЛ – «Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом» (форма 6-НДФЛ). Особое внимание уделено правилам отражения в данном отчете «переходящей» заработной платы, больничных пособий, премиальных выплат, доходов в натуральной форме.

Автор детально разъясняет порядок взаимоотношения показателей отчета 6-НДФЛ с данными справки 2-НДФЛ, а также правила отражения перерасчетов по доходам и НДФЛ (в том числе при предоставлении имущественного налогового вычета с начала календарного года).

Издание адресовано бухгалтерам, сотрудникам налоговых и финансовых подразделений, также будет полезно преподавателям и студентам учебных заведений.



Справки о приобретении книг:

♦ в Интернете: www.dis.ru;

♦ по почте: (495) 963-19-26; 964-97-57;

♦ курьерской доставкой по г. Москве: (499) 148-95-62; 148-99-70

Кривда С.В.,

к. э. н., доцент кафедры венчурного менеджмента,
НИУ «Высшая школа экономики»,
e-mail: skrivda@mail.ru, тел. 8 (930) 706-71-51

Современные концепции капитала

В статье исследовано текущее состояние концептуальных представлений о капитале. Рассмотрены физическая и финансовая концепции капитала как подходы, базирующиеся на принципах поддержания и сохранения организацией капитала. Кроме того, проанализированы альтернативные трактовки капитала, рассматривающие капитал с точки зрения его характеристик в зависимости от варианта приравнивания элементов основного балансового уравнения. Предложены основные направления развития теории о капитале.

Ключевые слова: капитал, собственный капитал, концепция капитала, теория капитала.

В Принципах МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности) проводится общепринятая точка зрения, что организация должна реализовывать принципы поддержания капитала. Она может признавать прибыль за отчетный период только при условии сохранения своего капитала. Под поддержанием капитала подразумеваются различные аспекты в зависимости от принятой концепции.

В МСФО рассматриваются две концепции: финансового капитала и физического капитала (производственного капитала). МСФО исходит из равнозначности концепций сохранения (поддержания) капитала на основе использования физической (натуральной) и финансовой концепций капитала. Право на выбор приемлемой концепции предоставлено самим организациям. При этом организации ориентируются, как правило, на потребности пользователей информации финансовой отчетности.

В физической концепции под капиталом понимается производственная мощность предприятия. В рамках данной концепции капитал рассматривается как способность организации производить тот или иной объем материальных благ, как ее производственная мощность. Такая трактовка капитала обуславливает

определенное ограничение в определении прибыли, генерируемой в процессе функционирования этого капитала. Прибыль признается в этом случае в объеме превышения производительной мощности организации на конец периода по сравнению с этим же показателем на начала периода.

Таким образом, данная концепция предполагает, что организация сохраняет свой капитал только в случае, если к концу отчетного периода она имеет такой же уровень производственного капитала или производительных мощностей, как и в начале периода. Однако это равенство собственного капитала будет свидетельствовать о сохранении капитала только при стабильном уровне цен на ресурсы. В условиях инфляции, характеризующейся ростом цен на ресурсы, эта же ситуация означает уже не сохранение капитала, а неспособность организации обеспечить полное замещение израсходованных ресурсов. Прибыль в физической концепции сохранения (поддержания) капитала как стоимость увеличения производственных мощностей за отчетный период включает производственные запасы и финансовые операционные статьи [5].

В качестве основы для измерения активов и обязательств применяется текущая стоимость. Все изменения цен, отражающиеся на стоимости активов и обязательств, относятся к оценке физических производственных возможностей организации и считаются корректировками стоимости функционирующего капитала. Изменения цен включаются в капитал и не относятся к суммам, увеличивающим прибыль. Прибылью отчетного периода признается остаток приращения активов после вычета величины физических производственных возможностей за отчетный период [2].

Применение физической концепции капитала целесообразно при приоритетности для пользователей информации о воспроизводственной деятельности организации. В соответствии с данным подходом прибыль считается полученной, как подчеркивалось выше, только в случае, когда натуральная производительная способность организации на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода, за исключением вкладов собственников и выплат, произведенных в их адрес в течение отчетного периода. Таким образом, только прирост стоимости активов, превышающий суммы, необходимые для поддержания финансового капитала, рассматривается в соответствии с данной концепцией как прибыль или как доход на инвестированный капитал.

Данная концепция основана на предположении о том, что в условиях инфляции для продолжения деятельности на достигнутом уровне необходим дополнительный собственный капитал, экономический подход к которому подразумевает, что в состав этой группы капитала входят запасы и дебиторская задолженность за вычетом кредиторской задолженности. Для восстановления каждого вида запасов и каждой позиции дебиторской задолженности в этих условиях требуется больше денежных средств для финансирования предпринимательской деятельности в прежних объемах. Однако необходимо учитывать, что увеличение дебиторской задолженности нивелируется увеличением кредиторской задолженности. Инвесторы в этих условиях заинтересованы в получении более высокого дохода на инвестированный капитал в целях компенсации снижения покупательной способности.

Прибыль в этих условиях представляет собой разницу между доходами и расходами, скорректированными на расчеты, учитывающие требование поддержания капитала. Понятие поддержания физического капитала предусматривает учет по текущей или восстановительной стоимости. Поэтому в условиях инфляции величина расходов, а следовательно, и себестоимости, пересчитанная по восстановительной стоимости, может существенно отличаться от величины, учтенной по номинальной стоимости, что зависит от темпов инфляции.

Финансовая концепция определяет капитал как сумму чистых активов в денежном выражении. Капитал представляет собой финансовые ресурсы, инвестированные собственниками в активы фирмы.

В соответствии с финансовой концепцией капитал сохраняется, если его величина к концу отчетного периода за вычетом сумм, внесенных акционерами или выплаченных акционерам, равняется его величине, зафиксированной в начале того же отчетного периода. Превышение суммы чистых активов в конце периода над аналогичной величиной начала периода с учетом всех распределений и взносов владельцев в течение периода признается прибылью. Таким образом, прибыль является результатом превышения стоимости активов, либо снижения суммарной стоимости обязательств, либо того и другого вместе.

Поддержание финансового капитала может при этом измеряться в номинальных денежных единицах или единицах постоянной покупательной способности.

В первом случае прибыль представляет собой увеличение номинальной суммы капитала в денежном выражении за отчетный период. Увеличение стоимости активов, находящихся на балансе организации, в течение отчетного периода в соответствии с данной концепцией приводит к образованию прибыли – доходов от владения, но она не может признаваться до момента выбытия активов.

Во втором случае прибыль – это увеличение инвестируемой за отчетный период покупательной способности. При этом в качестве прибыли признается только увеличение стоимости активов, которое превышает инфляцию. Остальная часть увеличения стоимости активов отражается как корректировка поддержания капитала, т. е. как часть собственного капитала. Наличие прибыли считается в организации только в ситуации, когда доходность по инвестициям больше уровня инфляции. При снижении доходности по сравнению с уровнем инфляции падает покупательная способность инвесторов.

Поскольку в условиях снижения покупательной способности денег (инфляция) метод измерения в номинальных денежных единицах искажает реальную величину прибыли и факт действительного поддержания величины капитала, то наиболее адекватным для использования является метод измерения в единицах (постоянной) покупательной способности денег.

Финансовая концепция является базовой во многих моделях современного бухгалтерского учета. Западные организации, отчетность которых ориентирована в основном на потребности пользователей отчетности, в большинстве случаев используют финансовую концепцию поддержания капитала. Так, эта концепция применяется в системе US GAAP (стандарты учета США),

Торговом кодексе Германии (основной нормативный правовой акт по регулированию бухгалтерского учета в стране).

Таким образом, принципиальное различие между физической и финансовой концепциями состоит в отражении влияния изменения цен на стоимостную оценку активов и обязательств. Выбор учетной модели, основанный на той или иной концепции поддержания капитала, как подчеркивалось выше, производится самостоятельно хозяйствующим субъектом при соблюдении баланса между такими качественными характеристиками информации финансовой отчетности, как уместность и надежность финансовой информации.

Капитал в рамках каждой из этих концепций является балансирующим элементом и в соответствии с концепцией его поддержания является положительной величиной, поскольку предполагает превышение стоимости активов над суммой обязательств. Однако в практической деятельности возможны ситуации, когда капитал становится величиной отрицательной. Функционирование хозяйствующего субъекта в этих условиях возможно лишь при наличии стабильного внешнего источника финансирования.

Увеличение капитала связано в основном с выпуском новых долевых ценных бумаг, дополнительными вкладами собственников, реинвестированием чистой прибыли, переоценкой долгосрочных активов в результате роста их справедливой рыночной стоимости. К ситуациям снижения или уменьшения капитала относятся: выкуп собственных акций, наличие чистых убытков, переоценка долгосрочных активов при снижении их справедливой стоимости [1].

Что касается концепции сохранения (поддержания) капитала, принятой в российском учете, то в отечественном законодательстве не содержится положений, связанных с необходимостью поддержания капитала. Однако в некоторых нормативных актах (например, в ГК РФ, Федеральном законе от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (действующая редакция, 2016)) имеют место отдельные положения, которые в совокупности можно признать определенным механизмом поддержания капитала. Так, согласно действующему законодательству, выплаты дивиденда не могут производиться из суммы внесенного акционерами (собственниками) капитала и резервов, подлежащих сохранению в соответствии с законом или уставом общества. Такой подход, как справедливо отмечает В. Ф. Палий [6], тяготеет к финансовой концепции сохранения (поддержания) капитала, хотя и не является идентичным.

В отечественном учете не уделяется должного внимания концептуальным вопросам признания прибыли и поддержания собственного капитала, а рассматриваются преимущественно правовые вопросы ограничения внесенного акционерами капитала и нормативных резервов, подлежащих сохранению в соответствии с требованиями законодательства.

По утверждению профессора В. Д. Новодворского [5], механизм отечественной концепции поддержания капитала базируется на понятии чистых активов, стоимость которых представляет собой стоимость активов организации за вычетом обязательств.

Чистые активы выражают стоимость активов, которые будут являться средством обеспечения интересов собственников в случае ухудшения финансового положения организации. Такое определение чистых активов является,

по сути, определением собственного капитала. Поэтому уместно применение в отечественном учете понятия «собственный капитал».

Величина собственного капитала определяется по итоговым данным раздела пассива бухгалтерского баланса «Капитал и резервы», но с осуществлением дополнительных расчетов по исчислению размера чистых активов. Это обусловлено тем обстоятельством, что величина, отражаемая в указанном разделе пассива в соответствии с правилами ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», достаточно условна и не соответствует природе собственного капитала. Поэтому в основу методики исчисления величины собственного капитала (чистых активов) заложены определенные процедуры по корректировке данных раздела «Капитал и резервы»: исключение стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров, задолженности акционеров по вкладам в уставный капитал, сумм целевого финансирования; включение сумм будущих периодов, отраженной в другом разделе баланса.

Развитие теорий капитала привело также к появлению компромиссных направлений бухгалтерского учета, в рамках которых отдельные исследователи попытались дать свою трактовку капитала. Так, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда в рамках пяти теорий капитала дали несколько его характеристик в зависимости от варианта приравнивания элементов основного балансового уравнения. В своей работе «Теория бухгалтерского учета» [8] они выделили следующие теории капитала:

- теория собственности;
- теория хозяйствующей единицы;
- теория остаточного капитала;
- теория предприятия;
- теория фонда.

В **теории собственности** основное внимание уделяется благосостоянию собственника. Балансовое уравнение в соответствии с данной теорией имеет вид

$$\text{Активы} - \text{Кредиторская задолженность} = \text{Собственность.} \quad (1)$$

Активы здесь – это находящиеся в распоряжении собственника (акционера) средства, а кредиторская задолженность – его обязательства перед кредиторами. Собственность – это чистая стоимость предприятия для его собственника, которая равна сумме первоначально и дополнительно инвестированных собственником в предприятие средств, плюс чистая прибыль и минус чистые убытки и изъятия собственником капитала.

Чистая прибыль, являясь разностью между доходами и расходами, начисляется непосредственно собственнику, увеличивая его капитал. Дивиденды являются изъятием капитала, а процентные выплаты по займам – расходами.

Таким образом, собственность инвестора здесь практически отождествляется с собственностью организации, что наиболее приемлемо для юридических лиц с одним собственником и абсолютно приемлемо для предприятий без образования юридического лица.

Теория собственности находит отражение в требовании представления в финансовой отчетности показателя чистой прибыли на акцию, а также в трактовке чистой прибыли коммерческой организации как чистой прибыли для ее акционеров.

Теория хозяйствующей единицы базируется на предположении об изолированности предприятия от личных интересов вкладчиков капитала. Таким образом, деятельность предприятия (хозяйствующей единицы) имеет смысл рассматривать отдельно не только от его кредиторов, но и от его собственников. Такая ситуация наиболее характерна для организаций, в которых доли большинства акционеров недостаточно велики для того, чтобы они имели непосредственную возможность оказывать влияние на принятие решений, касающихся хозяйственной деятельности. Подобная автономия может быть характерной также для многих государственных и некоммерческих организаций, осуществляющих свою деятельность отдельно от их собственников.

Теория хозяйствующей единицы основана на следующем балансовом уравнении:

$$\text{Активы} = \text{Капитал.} \quad (2)$$

Левая сторона уравнения представляет собой права организации на получение в будущем доходов, оценка которых должна быть отражена в стоимости активов.

Правая сторона – это права вкладчиков капитала (в том числе кредиторов) на получение дохода от вложенного в предприятие капитала. Различие между кредиторской задолженностью и собственным капиталом состоит в возможности определения прав кредиторов и инвесторов (акционеров). Права инвесторов определяются путем оценки первоначально инвестированных средств и реинвестированной прибыли с учетом последующих переоценок. Доходами инвесторов являются дивиденды и чистые активы в случае ликвидации предприятия. Права кредиторов не зависят от оценки предприятия. Они получают доход в виде процента и суммы возврата основного долга.

Чистая прибыль в рамках теории хозяйствующей единицы представляет собой чистый прирост собственного капитала, свободный от всех притязаний на него. Проценты по займам здесь являются не расходами, а, наряду с дивидендами, распределением корпоративной прибыли. Акционерная прибыль имеет место в случае выплаты дивидендов или увеличения стоимости инвестированного капитала.

Теория остаточного капитала несет в себе элементы и теории собственности, и теории хозяйствующей единицы. В основе данной теории лежит следующее балансовое уравнение:

$$\text{Активы} - \text{Некоторая часть капитала} = \text{Остаточный капитал.} \quad (3)$$

Остаточный капитал представляет собой долю держателей обыкновенных акций. Некоторая часть капитала состоит из кредиторской задолженности и средств, инвестированных держателями привилегированных акций. В случае, когда в результате убытков предприятия доля держателей обыкновенных акций в совокупном капитале становится равной 0, остаточным капиталом становится доля держателей привилегированных акций и облигаций.

Теория остаточного капитала акцентирует внимание прежде всего на потребностях держателей обыкновенных акций, обеспечивая их необходимой для принятия инвестиционных решений информацией. Капитал, вложенный держателями обыкновенных акций, четко разграничивается с капиталом

остальных вкладчиков. Финансовая отчетность должна давать информацию, позволяющую определить сумму чистых активов, полагающуюся в случае ликвидации предприятия держателям обыкновенных акций и сумму прибыли для претендентов на остаточный капитал, получить представление о возможных будущих дивидендах и суммах, необходимых для других целей. Данная информация необходима и для оценки текущей стоимости акций, которая может основываться на прогнозе дивидендов и на анализе изменения остаточного капитала с использованием оценок по текущей стоимости.

Теория предприятия основана на предположении о том, что предприятие является понятием более широким, чем хозяйствующая единица. В рамках данной теории предприятие рассматривается не только как экономическая единица, деятельность которой направлена на достижение интересов акционеров и кредиторов, но и как некое социальное образование, целью которого является удовлетворение потребностей и интересов самых различных социальных групп и образований, среди которых, в частности, могут быть работники предприятия, потребители его продукции, партнеры, государственные организации и органы государственной власти.

Необходимо отметить, что Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда в своей работе не дают описания балансового уравнения, наиболее соответствующего данной теории. Наиболее адекватным теории предприятия будет следующее уравнение:

$$\begin{aligned} \text{Активы} = & \text{Собственный капитал} + \text{Заемный капитал} + \\ & + \text{Общественный капитал.} \end{aligned} \quad (4)$$

Теория предприятия наиболее подходит для крупных корпораций и особенно государственных монополий. Именно в случае монополии становится особенно необходимой обязательность предоставления отчетности и ответственность за правильность содержащейся в ней информации не только перед инвесторами, кредиторами и налоговыми органами, но и перед заинтересованной общественностью. В случае монополии общественные интересы не могут быть защищены посредством конкуренции, и поэтому необходимы дополнительные механизмы защиты интересов заинтересованных социальных групп. Данные финансовой отчетности в данном случае необходимы, например, для обоснования требований повышения заработной платы работников, для регулирования цен и тарифов, для получения представления о влиянии деятельности корпорации на состояние региональной и национальной экономики.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда указывают, что в данном случае наиболее подходящей трактовкой прибыли является добавленная стоимость. Прибыль, являясь здесь разницей между рыночной оценкой произведенной предприятием продукции и стоимостью продукции, полученной предприятием от других организаций, включает в себя не только нераспределенную прибыль, выплаты акционерам в виде дивидендов и кредиторам в виде процентов, но и заработную плату работникам предприятия, а также выплачиваемые государству налоги.

Теория фонда в качестве предприятия рассматривает хозяйствующую единицу под названием «фонд, который включает в себя некоторую совокуп-

ность активов, обязательств и представляющих определенную экономическую деятельность ограничений». В рамках данной теории предприятие не персонализируется как искусственная экономическая и юридическая единица и не принимается во внимание связь предприятия и его собственника.

Для теории фонда уравнение баланса имеет вид:

$$\text{Активы} = \text{Ограничение фонда.} \quad (5)$$

Левая часть уравнения – будущие услуги фонду, правая часть – ограничения на использование всех или некоторых активов фонда. Инвестированный капитал представляется финансовым и юридическим ограничением на использование средств и должен оставаться неизменным до полной или частичной ликвидации фонда. Использование активов и распределение накопленной прибыли ограничено предписаниями администрации, кредиторов или законодательством. Из этого следует, что капитал фонда представляет собой ограничения, основанные на юридических, административных, финансовых или иных соображениях.

Теория фонда наиболее применима в государственных и некоммерческих организациях, где строго прописано целевое назначение переданных фонду активов. В корпорациях также можно найти признаки использования принципов теории фонда при формировании фондов самого разного назначения, например такие корпоративные фонды, как отраслевой, филиальный, доверительный и т.п.

В данной теории концепция прибыли играет второстепенную роль. Отчет о прибыли в случае его составления является лишь приложением к отчетности, центральной формой которой становится статистический отчет о движении средств фонда.

В западной учетной литературе можно встретить еще одно обоснование теорий капитала, основанных на тех же принципах, что и рассмотренные выше. В данном подходе рассмотрены три теории капитала, русские варианты названий которых предложены Я. В. Соколовым и В. В. Ковалевым [7]:

- теория приоритета собственника;
- теория приоритета предприятия;
- теория выделенных фондов.

Данные теории рассмотрены также и М. И. Кутером [4].

Касаясь этих теорий, следует обратить внимание на мнение В. Д. Новодворского [5], который считает, что теория приоритета предприятия способна объединить теорию хозяйствующей единицы, теорию остаточного капитала и теорию предприятия, следовательно, тройственное деление концепций М. И. Кутера [4] является вполне уместным.

Теория приоритета собственника представляет собой выделение в качестве основной задачи учета собственного капитала отражение правовых вопросов собственности.

В трактовке этой концепции активы рассматриваются как имущество, на которое организация имеет право собственности. Под пассивами подразумевается задолженность организации третьим лицам. Собственный капитал, таким образом, отражает чистую стоимость имущества организации, свободную от долгов, принадлежащую собственнику организации. В этой

связи задачей учета является разграничение имущества на части, принадлежащие собственнику и не являющиеся его собственностью, за которые он несет ответственность перед третьими лицами, в том числе и своим личным имуществом.

Взаимосвязь учетных объектов может быть отражена уравнением

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} = \text{Собственный капитал.} \quad (6)$$

Указанное уравнение отражает взаимосвязь абстрактной величины собственного капитала и реально существующего имущества, свободного от долгов.

Теория приоритета собственника отражена в такой форме коммерческой организации, как товарищество или партнерство.

Теория приоритета предприятия предполагает, что организация действует изолированно от интересов собственников. Учет направлен на отражение экономической деятельности организации и получаемых от этой деятельности результатов. Актив трактуется как произведенные организацией вложения денежных средств. Капитал отражает источники денежных средств – собственные (Собственный капитал) и заемные (Заемный капитал).

Взаимосвязь между объектами учета отражается уравнением

$$\text{Активы} = \text{Собственный капитал} + \text{Заемный капитал.} \quad (7)$$

Эта зависимость отражает взаимосвязь активов организации и источников их формирования – собственного и заемного капитала.

Концепция приоритета предприятия наилучшим образом воплощена в такой организационно-правовой форме, как акционерное общество, и ориентирована преимущественно на крупные организации.

Теория выделенных фондов не рассматривает организацию с точки зрения персональной взаимосвязи с собственником или как субъект экономической деятельности. Перед организацией не ставится цель получения прибыли. Организация наделяется фондами для целей эффективного их использования. Целью бухгалтерского учета является контроль за сохранностью средств.

Взаимосвязь между объектами учета отражается уравнением

$$\text{Активы} = \text{Фонды.} \quad (8)$$

Фонды, которыми организация наделяется при образовании, являются собственным капиталом, однако на их использование накладывается ограничение, и в полной мере фонды не принадлежат организации. Права организации распространяются только на их использование.

Исходя из вышеизложенного видим, что концептуальное развитие теории капитала идет по двум направлениям.

Во-первых, проводится четкая граница по природе капитала: физический и финансовый капитал. Здесь возможно дальнейшее развитие теории в направлении учета, например социального и экологического, капиталов.

Во-вторых, видится возможность расширения трактовки понятия «капитал» от капитала владельцев обыкновенных акций до капитала как собственного имущества организации. Здесь перспективой является обоснование расширения трактовки капитала в зависимости от объема содержания

прав и возможностей организации в отношении капитала. В таком случае как капитал предприятия может быть учтено не только собственное имущество организации, но и контролируемое и используемое на праве аренды, неконтролируемое и используемое по иным гражданским основаниям, а также потенциально доступный капитал [3]. Потенциально доступный капитал в финансовой отчетности не отражается, но оказывает непосредственное влияние на хозяйственную деятельность организации, рыночную и инвестиционную стоимость капитала, поскольку влияет на возможности по расширению деятельности организации, разнообразие, качество и доступность необходимых ей ресурсов, влияет на оценку рисков хозяйственной деятельности.

Литература

1. *Андреева С.Ю., Яковлева Т.В.* Нормирование оборотных активов как средство управления оборотным капиталом предприятия // Экономический анализ : Теория и практика. – 2005. – № 9. – С. 36–39.
2. *Гостева Л.Н.* Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие для вузов. – М. : Юнити-Дана, 2005.
3. *Кривда С.В.* Развитие содержания понятия «капитал» как экономической категории // Международный технико-экономический журнал. – 2014. – № 6. – С. 25–31.
4. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета : учебник. – М. : Финансы и статистика, 2002.
5. *Новодворский В.Д., Марин В.В.* Принцип сохранения капитала в российском бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 18. – С. 52–53.
6. *Палий В.Ф., Палий В.В.* Финансовый учет : учеб. пособие. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998.
7. *Соколов Я.В., Ковалев В.В.* О некоторых заблуждениях западных специалистов в оценке бухгалтерского учета в России // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 3. – С. 40–45.
8. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 2000.

Уважаемые читатели!

Приглашаем вас в интернет-магазин издательства «Дело и сервис»

www.dis.ru

- ♦ На сайте представлена вся книжно-журнальная продукция издательства
- ♦ Вы можете оформить подписку на периодические издания в печатном и **электронном** виде
 - ♦ Возможна наличная и безналичная оплата
 - ♦ Доставка почтой и курьером
- ♦ Предоставляются бухгалтерские документы для организаций и физических лиц

Тел.: (499) 148-95-62, 148-99-70