

Концепция капитала и ее использование в развитии бухгалтерской (финансовой) отчетности

© 2014 Мальсагов Идрис Алиханович

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3
E-mail: center_audita@mail.ru

Представлена авторская позиция относительно проблемы капитала, его видов, возможности отражения в отчетности современных организаций. Рассмотрен исторический подход к отражению капитала в статическом балансе, отражено видение по повышению информативности отчета об изменениях капитала.

Ключевые слова: капитал, баланс, международные стандарты, устойчивое развитие.

Рассматривая экономическую сферу деятельности коммерческой организации, в ней, безусловно, главной областью следует выделять производственную деятельность. Управление и организация производственной деятельности являются не менее важными составляющими, обеспечивающими поступательное развитие производственной деятельности, увеличение производственного капитала, рост стоимости бизнеса и реализацию стратегии развития организации в целом.

Общая философия Международных стандартов финансовой отчетности (МФСО) отдает приоритет финансовой концепции капитала. Основанная на движении денежных средств (концепции денежных потоков) финансовая концепция капитала имеет целью увеличение чистого “притока” над “оттоком” денежных средств, позволяющее вовлекать в оборот и направлять на развитие бизнеса все большие по величине ресурсы.

Принятая в 2001 г. Советом по МСФО Концепция подготовки и представления финансовой отчетности в параграфе, рассматривающем цель финансовой отчетности, делает ссылку на “разумное управление”, которое относится к тому, что для принятия пользователями финансовой отчетности некоторых решений необходимо оценить качество управления организацией. Эта цель звучит в Концепции следующим образом: “Финансовая отчетность отражает результаты деятельности руководства или ответственность руководства за ресурсы, переданные компанией. Пользователи финансовой отчетности, желающие оценить руководство или ответственность руководства, делают это в целях принятия экономических решений. Такие решения могут включать, например, намерение удерживать или продавать инвестиции в компанию либо переизбирать или сменить руководство”¹.

Обширный перечень пользователей финансовой отчетности (инвесторы, работники, кредиторы, поставщики, торговые кредиторы, клиенты, правительство и правительственные органы, общественность) требует признания того факта, что потребности всех пользователей не могут быть удовлетворены содержанием финансовой отчетности компании. Следовательно, согласно концепции совета МСФО финансовая отчетность, соответствующая требованиям инвесторов, которые “предоставляют капитал”, должна отвечать большинству требований прочих пользователей, заинтересованных в финансовой отчетности.

О каком же капитале как объекте учета и показателе, раскрываемом в отчетности, идет речь? Уставный капитал пока является, пожалуй, основным показателем из всего экономического многообразия показателей капитала, который отражается в бухгалтерской отчетности, выступает объектом учета и, как следствие, признается адекватным бухгалтерскому - объектам экономического анализа и контроля. Между тем ряд экономических показателей капитала: основной, оборотный, заемный капитал и др. - являются комплексными, включают в себя разные объекты, отражаемые в балансе в виде отдельных статей, не содержащих в своем названии слово “капитал”. Так, основной капитал может быть отражен в балансе основными средствами, нематериальными активами, другими видами внеоборотных активов в зависимости от их значимости и целей использования. Оборотный капитал составляют: материально-производственные запасы, денежные средства, дебиторская задолженность и др., каждый из которых может быть детализирован в соответствии с их бухгалтерской классификацией. Приведенные объекты учета также адекватны объектам анализа и объектам контроля оборотного капитала. Однако в названиях эле-

Таблица 1. Структура тотального баланса Вальтера Ле Кутра*

Актив баланса	Пассив баланса
1. Номинальный капитал (основные оборотные средства в работе)	1. Собственные средства
2. Страховой капитал (средства, не имеющие прямого отношения к основной деятельности)	2. Кредиторская задолженность
3. Социальный капитал (средства, вложенные в социальную сферу)	3. Прибыль
4. Управленческий капитал (средства, вложенные в сферу управления)	
5. Избыточный капитал (средства, не используемые на предприятии)	

* Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов. М., 1996. С. 307.

ментов бухгалтерской отчетности вместо термина “основной капитал” используется термин “внеоборотные активы”, вместо термина “оборотный капитал” - “оборотные средства”.

При рассуждении о содержании термина “капитал” возникает закономерный вопрос, какой из видов капитала и как должен найти отражение в бухгалтерском балансе: в активе, представленном набором различных статей, характеризующих средства и затраты, либо в пассиве статьями, характеризующими источники формирования средств и осуществления затрат, либо в иных формах бухгалтерской отчетности. Решая данную проблему, законодатель в редакции Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ из объектов бухгалтерского учета исключил понятие “капитал”, заменив его на понятие “источники финансирования деятельности” экономического субъекта². Однако в уточненной форме бухгалтерского баланса (формируемого на основе приказа Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н в редакции Приказа Минфина РФ от 5 октября 2011 г. № 124н) выделен разд. III “Капитал и резервы”, в который в качестве отдельных статей (объектов учета) включены: уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей), добавочный капитал, резервный капитал.

Историческая формула баланса, используемая для его построения практически во всех странах мира, содержит три основных элемента:

Активы = Капитал + Обязательства.

Анализируя содержание законодательных и нормативных документов, на основе которых в бухгалтерском учете адекватно должны быть отражены: объекты учета, элементы отчетности, - надо отметить, что эта адекватность до настоящего времени не достигнута. Более того, экономисты и бухгалтеры продолжают применять понятие “капитал” к тем показателям, которые удобно именовать капиталом: собственный капитал,

финансовый капитал, человеческий капитал, основной и оборотный капитал и т.д.

История развития теории бухгалтерского учета свидетельствует, что в классических балансовых теориях тоже выделяли разные виды капитала, некоторые из них приняты за основу содержания отдельных экономических показателей в наше время. Приведем примеры.

Вальтер Ле-Кутр, исследователь статической концепции баланса, основоположником которой справедливо считают Иогана Фридриха Шера (1846-1924), в 1938 г. опубликовал ряд работ, в которых развил собственную теорию тотального баланса. Целью этого вида статического баланса были определены: 1 - изображение имущества, 2 - исчисление прибыли, 3 - наблюдение за хозяйственными процессами, 4 - предоставление отчетности. Структура баланса Вальтера Ле-Кутра включала пять разделов в активе, каждый из которых содержал в названии слово “капитал”, и три раздела - в пассиве баланса, в которых упоминания о капитале не было (табл. 1).

Процедурный характер тотального баланса выразался в том, что каждая статья бухгалтерского баланса соответствовала счету в Главной книге, т.е., по сути, являлась объектом бухгалтерского учета. Отражая в качестве объектов учета в пассиве баланса собственные средства, кредиторскую задолженность и прибыль, автор тотального баланса склонялся к отражению источников деятельности предприятия, однако не включал в их содержание показатели “собственный капитал”, “заемный капитал”.

Данный пример свидетельствует о том, что такие подходы, показывающие, с одной стороны, что “статика хозяйства раскрывается в балансе не ради нее самой, а в целях совершенствования управления хозяйством”, что “статика важнее динамики”, а с другой - главный принцип выделения объектов учета и отчетности кроется в возможности их обособленного отраже-

ния на счетах. Капитал как категория позволяет аккумулировать однородные объекты для целей более эффективного управления, определять их максимальную либо минимальную величину, оптимизировать показатели и факторы, влияющие на эту величину. Для формирования стратегического значения показателей капитала очень важно определиться в “наполнении” их системой адекватных показателей. Например, номинальный капитал, означающий основные средства в работе, в настоящее время чаще всего трактуется как основной капитал, отражаемый в составе внеоборотных активов в активе баланса. Во времена Вальтера Ле-Кутра средства, отражаемые в составе номинального капитала, должны были располагаться по убывающей ликвидности. В составе “социального капитала” в настоящее время многие авторы определяют средства, вложенные в содержание и развитие социальной сферы предприятий: оздоровительные лагеря, детские сады, жилье, дворцы культуры, спортивные сооружения, числящиеся на балансе этих предприятий. Только в балансе предприятий расходы на содержание социальной сферы не отражаются как затраты по основной деятельности, поскольку покрываются за счет чистой прибыли предприятия.

В составе “управленческого капитала” В. Ле-Кутр определял средства, вложенные на содержание аппарата управления, офисных зданий и сооружений и т.д. Можно, конечно, в данном случае говорить о таком объекте учета, как “общехозяйственные расходы”, учитываемые на обособленном счете в системе счетов бухгалтерского учета.

Думается, что настало время вернуть такую категорию, как “социальный капитал”, в содержание укрупненных объектов учета, выделить аналогичные объекты для целей анализа и контроля. Наполнение данных категорий значениями не только текущего, но и стратегического порядка позволит использовать их не только для формирования отчетности в области устойчивого развития организаций за конкретный отчетный период, но и для формирования стратегической отчетности, отвечающей принципу устойчивого роста и развития.

Подтверждением тому являются взгляды современных ученых, которые можно проследить по материалам различных бухгалтерских (международных, европейских форумов и международных конференций). Известный французский ученый Жак Ришар, предсказывая к 2017 г. революцию бухгалтерского учета, выделил в его развитии начиная с середины XIX столетия три основных периода:

- статический бухгалтерский учет - 1850-1900 гг.;
- динамический бухгалтерский учет - 1900-2000 гг.;
- актуарный бухгалтерский учет - 2000-2017 гг.

Завершение актуарной стадии бухгалтерского учета, отнесенное Ж. Ришаром к 2017 г., озаглавлено как начало ожидаемой им бухгалтерской революции. Характеризуя современный этап развития бухгалтерского учета актуарным, востребованным статистикой и статистическим по сути, он обращает внимание современников на опасное смешивание в системе учета (которую мы часто называем интегрированной) реальных и ожидаемых результатов.

Можно согласиться, что в некотором смысле система бухгалтерского учета, развиваемая на основе международных стандартов финансовой отчетности, устареваема, поскольку сами МСФО составлены на “смешивании” теорий, что дает плохое качество, по мнению Ж. Ришара, и теории, и практики. Основной концепцией МСФО, как мы уже отмечали, провозглашена концепция финансового капитала. Реалии времени и необходимость совершенствования теории и практики учета требует наряду с финансовым капиталом рассматривать как минимум еще два:

- натуральный (ресурсный) капитал;
- человеческий капитал.

Указанное позволит достичь не только измерения “настоящего” результата деятельности хозяйствующих субъектов, но и удовлетворительного управления. В видении нового (постреволюционного) бухгалтерского учета содержится одно главное условие: “...ни одна из деградаций ресурсного и человеческого капитала не должны быть компенсированы увеличением финансового капитала”³.

Такое видение будущего бухгалтерского учета в мировой практике не является единственным. То, что организации в своей деятельности должны вести учет не только использованных ресурсов, но и их возобновления, не только расходы на обучение и поддержание социального обеспечения сотрудников, но и выгоды от использования человеческого капитала и убытки от его “истощения”, провозглашено, например, в концепции устойчивого развития, основным бухгалтерским документом которой является Руководство по отчетности в области устойчивого развития организаций (Руководство GRI)⁴. Согласно данному Руководству, организации в своей отчетности должны сконцентрировать все показатели результативности деятельности в разрезе трех областей: экономической, экологической и социальной. При таком подходе к формированию

Таблица 2. Форма отчета

Направления увеличения капитала	Направления уменьшения капитала
1. Чистая прибыль	1. Убыток
2. Переоценка имущества	2. Переоценка имущества
3. Доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	3. Расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала
4. Дополнительный выпуск акций	4. Уменьшение номинальной стоимости акций
5. Увеличение номинальной стоимости акций	5. Уменьшение количества акций
6. Реорганизация юридического лица	6. Реорганизация юридического лица
	7. Дивиденды

отчетности можно было бы увеличение вложений в экологическую и социальную сферу соотносить с понятием экологического и социального капитала. Но тогда измерения “настоящего” результата, по мнению Ж. Ришара, не будет, поскольку подходы Руководства GRI не предполагают отражения в составе показателей отчетности “деградацию” того и другого видов капитала. Отметим, что учет деградации ресурсного капитала может быть отражен, например, своевременным отнесением в расходы стоимости восстановления от загрязнения, истощения используемых ресурсов (земельных, водных и т.д.). Такой учет требует также отражения в пассиве баланса стоимости замещения добычи используемых невозобновляемых ресурсов возобновляемыми и соответствующей их амортизации. Что касается данных о человеческом капитале, то его оценка должна проводиться с учетом амортизации и стоимости обучения, включаемой в стоимость продаж основной продукции, и т.д.

Думается, что проблема капитала, его разновидностей и отнесения каждого вида к объектам учета либо к элементам отчетности долго еще будет дискутируемой. В настоящее время на первый план для управления предприятием выдвигаются задачи по отражению в учете и в отчетности основных сфер деятельности, не исключая социальную и экологическую. Это отвечает концепции долгосрочного устойчивого развития предприятий и эффективного управления. К сожалению, российские предприятия не торопятся составлять отчетность по Руководству GRI, и в организации систем учета, в рабочих планах счетов до настоящего времени не выделяются отдельные позиции, связанные с вложениями в человеческий капитал, в возобновление используемых природных ресурсов, в развитие социальной сферы.

Концепция разработанного и действующего в настоящее время формата бухгалтерской отчетности с ее основными формами (балансом, отчетом о прибылях и убытках, отчетом об изменениях капитала, отчетом о движении денеж-

ных средств) предусматривает отражение комплексного показателя “капитал”, в который включены:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

По сути, речь идет о финансовом капитале как экономической категории и как источника финансирования деятельности экономического субъекта (объект бухгалтерского учета). Движение этих источников за отчетный год должно быть представлено организациями в форме отчета об изменениях капитала в разрезе направлений его формирования (увеличения) и использования (уменьшения) (табл. 2).

На общую величину капитала, безусловно, оказывают влияние изменения в добавочном и резервном капитале.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о существующей ограниченности информации для управления капиталом, другими его видами (кроме финансового). В формате отчета об изменениях капитала можно, на наш взгляд, рассматривать движение социального капитала, выделяя специальным блоком информацию о человеческом капитале. Причем основной акцент при создании информации о движении капитала должен быть сделан не только на формировании, но и на эффективности ее использования. Этот шаг приблизит информативность российской отчетности к международным требованиям по представлению информации для оценки устойчивого развития организации. Что касается экологической области, то для отражения показателей использования природных ресурсов, загрязнения окружающей среды, затрат по возобновлению ресурсов можно, по нашему мнению, использовать индивидуальные форматы управленческой отчетности.

Безусловно, для такого развития теории бухгалтерского учета нужна научная (методологическая) и организационная база, нормативное

обеспечение. Тот факт, что отражаемые в системе бухгалтерской отчетности сведения не удовлетворяют управлению, стал неоспоримым. «Развитие учета должно быть направлено на выработку единой методологии, сближение предмета и методов его познания, разумное осмысливание целей, задач и возможностей бухгалтерского учета. Последний превращается в средство концептуальной реконструкции хозяйственного процесса, не зеркального его отражения, а информационного воспроизведения в целях эффективного управления им», - отмечал известный российской науке ученый Я.В. Соколов, характеризуя подвиг бухгалтера «не в истолковании прошлого, а в исполнении будущего»⁵.

¹ Применение МСФО : в 3 ч. : пер. с англ. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2010. Ч. 1: Применение МСФО. С. 99.

² О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ. Ст. 5.

³ Ришар Ж. Материалы доклада на ежегодной международной научно-методической конференции, проводимой Учебно-методическим объединением (УМО вузов России) по образованию в области финансов, учета и мировой экономики (г. Анапа, 2008 г.). URL: <http://www.fa.ru/dep/umo/Pages/default.aspx>.

⁴ Руководство по отчетности в области устойчивого развития (Руководство GRI). URL: <http://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G3-Reporting-Guidelines.pdf>.

⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов. М., 1996. С. 575.

Поступила в редакцию 04.05.2014 г.