



Источники и статьи собственного капитала

Н. В. Ткачук

Доктор экономических наук, профессор,
nattkachuk71@mail.ru

Санкт-Петербургский государственный морской технический университет,
Санкт-Петербург, Россия

Аннотация: Предметом статьи является представление информации об источниках и статьях собственного капитала для внешних пользователей. Методологической основой исследования являются общенаучные методы: анализ, синтез, дедукция, научная абстракция и обобщение полученных результатов. В статье обосновано ухудшение восприятия отчётной информации об организации внешними пользователями наличием терминологической неупорядоченности в отношении названия элемента «собственный капитал». Автор сделал вывод о необходимости выбрать единый термин для обозначения доли собственников в активах организации. В статье определено значение величины собственного капитала для внешних пользователей. Выделены две основные классификации собственного капитала: по источникам и статьям. Сделан вывод о необходимости представления информации об источниках собственного капитала в отчете об изменении капитала. Сделан вывод об отсутствии определений статей собственного капитала в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Выделены причины отсутствия определений статей собственного капитала. Проведена взаимосвязь между отсутствием определений статей собственного капитала и необходимостью их представления в бухгалтерском балансе. Обоснована необходимость гармонизации определений статей собственного капитала с документами, регулирующими функционирование юридических лиц в нашей стране.

Ключевые слова: собственный капитал, уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал.

Для цитирования: Ткачук НВ. Источники и статьи собственного капитала. Путеводитель предпринимателя. 2023. Т. 16. № 4. С. 117–122. <https://doi.org/10.24182/2073-9885-2023-16-4-117-122>.

Sources and items of equity

N. V. Tkachuk

Dr. Sci. (Econ.), Prof.,
nattkachuk71@mail.ru

Saint Petersburg State Marine Technical University,
Saint Petersburg, Russia

Abstract: The subject of the article is the presentation of information about the sources and items of equity capital for external users. The methodological basis of the study is general scientific methods: analysis, synthesis, deduction, scientific abstraction and generalization of the results obtained. The article substantiates the deterioration in the perception of reporting information about the organization by external users by the presence of terminological confusion regarding the name of the element «equity capital». The author concluded that it is necessary to choose a single term to denote the share of owners in the assets of the organization. The article defines the value of equity capital for external users. There are two main classifications of equity capital: by sources and items. It is concluded that it is

necessary to provide information about the sources of equity capital in the statement of changes in capital. It is concluded that there are no definitions of equity items in regulatory documents on accounting. The reasons for the lack of definitions of equity capital items are highlighted. The relationship between the lack of definitions of equity items and the need to present them in the balance sheet is determined. The necessity of harmonizing the definitions of equity capital items with the documents regulating the functioning of legal entities in our country is substantiated.

Keywords: *own capital, authorized capital, reserve capital, additional capital.*

For citation: Tkachuk N.V. Sources and items of equity. *Entrepreneur's Guide*. 2023. T. 16. № 4. P. 117–122. <https://doi.org/10.24182/2073-9885-2023-16-4-117-122>.

Основным заинтересованным пользователем информации об организации являются настоящие и потенциальные инвесторы. Это объясняет внедрение механизмов защиты инвесторов, прежде всего неопытных в законодательные акты, обеспечивающие функционирование акционерных обществ¹. Инвесторы получают основную финансовую информацию об организации из бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вопросы совершенствования финансовой информации об организации находят отражение в работах многих ученых, которые предлагают вводить в нее новую информацию, в частности риски, присущие предпринимательской деятельности². Нефинансовая отчетность также активно развивается в последнее время и пользуется заслуженным интересом у внешних пользователей, хотя многообразие стандартов в этой сфере ведет к информационной перегруженности³. Поэтому вопросы повышения качества информационного обеспечения инвесторов всегда остаются актуальными. Увеличение объема информации не всегда увеличивает понятность: перегруженность данными может даже мешать восприятию и адекватной интерпретации информации. Ситуация ухудшается, если перегруженность дополняется непониманием экономического смысла показателей. Вышеизложенное можно отнести к представлению информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе, который определяют, как ключевую категорию бухгалтерского учёта⁴. Исследованием собственного капитала занимались многие отечественные ученые: Соколов Я.В., Карзаева Н.Н., Ковалев В.В., Ковалев Вит.В., Кутер М.И., Пятов М.Л., Евстафьева Е.М., Цыганков К.Ю., Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. и другие. Ученые выражают мнения о наличии противоречий в нормативных документах, регулирующих учет собственного капитала⁵, о разном экономическом содержании объектов, включаемых в состав добавочного капитала⁶, о несовершенстве компонентов капитала⁷, об отражении информации о собственном капитале исходя из источников его образования⁸. Все вышеперечисленное так или иначе влияет на представление информации о собственном капитале для вне-

¹ Кремлёва О.К. Новеллы законодательства о рынке ценных бумаг. В сборнике: Право и современная экономика: новые вызовы и перспективы. Сборник материалов II научно-практической конференции с международным участием юридического факультета СПбГЭУ. Под научной редакцией Н.А. Крайновой. 2019. С. 24–27.

² Карзаева Н.Н. Информация о рисках в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В сборнике: Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики. Материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции. Воронеж, 2022. С. 48–52.

³ Попадюк И.Ф., Табакова М.В. Развитие публичной нефинансовой отчетности: проблемы и перспективы. В сборнике: Наука и образование в условиях цифровой трансформации экономики и обществ. Сборник лучших докладов профессорско-преподавательского состава X Национальной научно-практической конференции института магистратуры с международным участием. Санкт-Петербург, 2021. С. 162–166.

⁴ Наумова Е.А. Формирование, раскрытие и представление информации о собственном капитале в условиях повышения транспарентности организаций. Путеводитель предпринимателя. 2021. Т. 14. № 4. С. 61–72.

⁵ Ширококов В.Г., Ткачева Ю.В., Иванов А.А. Финансовая отчетность как информационная база управления собственным капиталом. Финансовый вестник. 2022. № 4 (59). С. 13–21.

⁶ Ситникова В.А. Проблемы бухгалтерского учета добавочного капитала. Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22, № 5. С. 545–556.

⁷ Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023. 10(2). С. 29–39.

⁸ Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика. Новосибирский государственный университет экономики и управления. Новосибирск, 2009. 38 с.

шних пользователей и согласованность среди ученых в этом вопросе отсутствует. Очевидно, что представление информации о собственном капитале в балансе определенным образом повлияет и на качество его анализа⁹. Поэтому тема исследования является актуальной.

Объектом исследования выступают источники и статьи собственного капитала, а предметом исследования — представление информации об источниках и статьях собственного капитала для внешних пользователей. Цель исследования — определить необходимость формирования информации об источниках и статьях собственного капитала для внешних пользователей. Задачи исследования: определить понятие собственного капитала, определить содержание источников образования собственного капитала, выделить взаимосвязь статей собственного капитала. Методологической основой исследования являются анализ, синтез, дедукция, научная абстракция и обобщение полученных результатов др.

Понятие «собственный капитал». Термин «собственный капитал» отражает благосостояние собственников организации. Вместе с тем можно констатировать наличие терминологической неупорядоченности в бухгалтерском учете. Наряду с термином «собственный капитал» в нормативной и экономической литературе используются синонимы данного понятия. В частности, в нормативных документах мы можем встретить такие термины как «чистые активы»¹⁰, «источники финансирования деятельности»¹¹, «капитал и резервы»¹², в экономической литературе мы можем встретить термин «капитал», который используется как синоним по отношению к активам и по отношению к собственному капиталу. Ученые обращают внимание на то, что раздел бухгалтерского баланса, представляющий собственные источники средств, по-английски представляются как «equity», что в одном из вариантов перевода означает «доля»¹³.

Исходя из принципа имущественной обособленности организации, отделяющей имущество и обязательства собственников организации от имущества и обязательств третьих лиц, собственный капитал представляет собой задолженность организации перед владельцами единиц собственности и расчеты по которой должны привести к уменьшению активов. Собственный капитал в отличие от кредиторской задолженности не имеет заранее установленных срока и сумм погашения. Может быть рассчитана только сумма задолженности организации суммарно перед всеми собственниками на конкретную дату. Формула расчёта представляет собой капитальное уравнение бухгалтерского учета: активы организации минус ее обязательства. Важность информации о величине собственного капитала для внешних пользователей сомнений не вызывает, она необходима для оценки действительной стоимости доли участника при выходе из общества, финансовой независимости организации, эффективности вложений собственников в организацию, возможности начислять дивиденды, обеспечения интересов кредиторов организации. Рассмотрим две основные классификации представления собственного капитала: по источникам формирования и по статьям.

Источники образования собственного капитала. Анализ определений «доходы организации» и «расходы организации», содержащихся в ФСБУ 9/99 «Доходы организации»¹⁴ и ФСБУ 10/99 «Расходы организации»¹⁵ позволяет выделить источники формирования собственного капитала организации: операции между организацией и ее собственниками и результаты ее предпринимательской деятельности. Операции между организацией и ее собственниками являются внешними

⁹ Грачева Н.А., Полищук О.А. Анализ собственного капитала производственных предприятий. Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2018. Т. 8. № 4 (29). С. 179—187.

¹⁰ Приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».

¹¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

¹² Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

¹³ Пятов М.Л. Капитал: бухгалтерская интерпретация. Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019; (3): 2—4.

¹⁴ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

¹⁵ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

источниками, а доходы и расходы организации — внутренними. По влиянию на величину собственного капитала можно выделить те источники, которые его увеличивают, — доходы и вложения собственников, и те, которые его уменьшают — расходы и изъятия, осуществляемые собственниками. Собственный капитал по источникам образования в бухгалтерском балансе не представляется. При желании можно было бы организовать учет по источникам формирования, между тем в международных стандартах и отечественной учетной практике такой подход понимания не нашел: учет и представление в отчетности информации о собственном капитале организовано в разрезе статей. Между тем, информация об источниках формирования собственного капитала также полезна внешним пользователям. Прежде всего это касается информации в разрезе источников формирования не на отчетную дату, а за отчетный период. Такая информация необходима для оценки эффективности работы менеджеров организации по приращению капитала собственников. Предоставлять пользователям информацию об источниках увеличения их благосостояния с подразделением на операции между ними и организацией, с одной стороны, и результаты работы менеджеров — доходы расходы, в том числе, от прироста стоимости имущества, с другой, можно в отчете о движении капитала.

Статьи собственного капитала. Законодатель определил представление информации о собственном капитале в разделе III «Капитал и резервы» по статьям.¹⁶ Статьи «уставный капитал» и «нераспределенная прибыль (убыток)» присутствуют у каждой организаций. Проведем анализ необходимости статей собственного капитала для внешних пользователей. В нормативных документах отсутствуют определения статей собственного капитала, поэтому попытаемся их сформулировать. Самые распространенные определения понятий даются через указание ближайшего рода и видового отличия для данного предмета с указанием задач или функций, которые можно выполнить (решить) с его помощью. Очевидно, что в отношении рассматриваемых статей родом является элемент «собственный капитал». Далее проведем анализ статей на предмет участия в их формировании других статей собственного капитала. Такой анализ показал следующее. Уставный капитал формируется за счет эмиссионного дохода и нераспределённой прибыли. Уменьшение эмиссионного дохода связано с увеличением уставного капитала. Дооценка выбывших основных средств и нематериальных активов включается в нераспределенную прибыль. На величину финансового результата деятельности организации оказывают влияние уставный капитал, резервный капитал и дооценка внеоборотных активов. Резервный капитал формируется за счет нераспределенной прибыли организации и в случае необходимости направляется на покрытие убытка. Проведенный анализ показал, что практически все статьи собственного капитала формируются за счет других статей этого же раздела. Данные взаимосвязи представлены на рисунке.

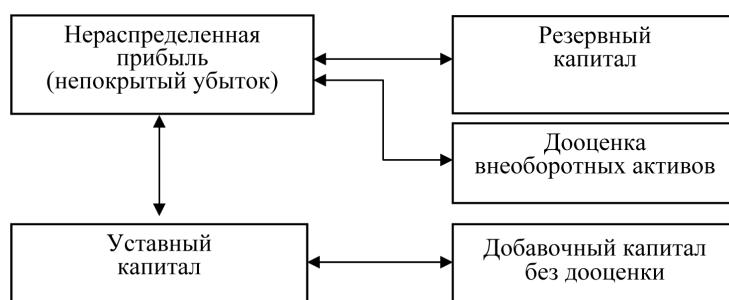


Рис. Взаимосвязь статей собственного капитала¹⁷

Исключение составляет лишь статья «собственные акции (доли), изъятые из обращения», поскольку она отражает не абстрактные суммы, а реальный объект имущественных прав — акции и доли.

¹⁶ Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

¹⁷ Разработано автором.

Поскольку практически все статьи собственного капитала формируются за счет друг друга, то логично, что в определении статей их источник формирования отражать бессмысленно. Анализ законов «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» позволяет предложить определения статей «уставный капитал» и «собственные акции (доли), изъятые из обращения». Уставный капитал — это часть собственного капитала, состоящая из суммы номинальных стоимостей акций или долей, приобретенных акционерами или участниками и определяющая минимальную величину уставного капитала организации. Собственные акции (доли), изъятые из обращения — это часть собственного капитала, временно изъятая из обращения и состоящая из стоимости приобретенных акций и долей, составляющих уставный капитал. С определением остальных статей дела обстоят хуже: разные источники формирования, противоречивость и неоднозначность в использовании не позволяют сформулировать определения статей «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «добавочный капитал» и «резервный капитал».

Выводы. Наличие терминологической неупорядоченности в отношении названия элемента «собственный капитал» ухудшает восприятие отчётной информации. В нормативных документах следует остановиться на каком-то одном термине для обозначения доли собственников в активах организации. Информация о величине собственного капитала имеет важное значение для внешних пользователей, на ее основе принимаются инвестиционные решения в отношении организации. Источники формирования собственного капитала в бухгалтерском балансе не представляются, данная информация важна для анализа причин изменения собственного капитала за отчётный период с целью оценки эффективности работы администрации организации. Поэтому ее следует представлять в отчете об изменении капитала. Предложенные законодателем статьи собственного капитала не имеют определений в нормативной базе. Анализ источников их формирования показал, что практически все они имеют в качестве источников другие статьи собственного капитала. Определения, основанные на видовых отличиях показателей, были сформулированы только для уставного капитала и собственных акций, изъятых из обращения. Разные источники формирования, противоречивость и неоднозначность нормативного регулирования не позволяют сформулировать определения других статей. Можно констатировать, что пока у статей собственного капитала не будет однозначных и понятных всем определений, находящихся в гармонии общегражданским законодательством, их необходимость сомнительна.

Список литературы

1. Кремлёва О.К. Новеллы законодательства о рынке ценных бумаг. В сборнике: Право и современная экономика: новые вызовы и перспективы. Сборник материалов II научно-практической конференции с международным участием юридического факультета СПбГЭУ. Под научной редакцией Н.А. Крайновой. 2019. С. 24–27.
2. Карзаева Н.Н. Информация о рисках в финансовой (бухгалтерской) отчетности. В сборнике: Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики. Материалы национальной (всероссийской) научно-практической и методической конференции. Воронеж, 2022. С. 48–52.
3. Попадюк И.Ф., Табакова М.В. Развитие публичной нефинансовой отчетности: проблемы и перспективы. В сборнике: Наука и образование в условиях цифровой трансформации экономики и обществ. Сборник лучших докладов профессорско-преподавательского состава X Национальной научно-практической конференция института магистратуры с международным участием. Санкт-Петербург, 2021. С. 162–166.
4. Наумова Е.А. Формирование, раскрытие и представление информации о собственном капитале в условиях повышения транспарентности организаций. Путеводитель предпринимателя. 2021. Т. 14. № 4. С. 61–72.
5. Ширококов В.Г., Ткачева Ю.В., Иванов А.А. Финансовая отчетность как информационная база управления собственным капиталом. Финансовый вестник. 2022. № 4 (59). С. 13–21.
6. Ситникова В.А. Проблемы бухгалтерского учета добавочного капитала. Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22, № 5. С. 545–556.
7. Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023;10(2), С. 29–39.

8. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: Автореф. дис. ...д-ра экон. наук: 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика. Новосибирский государственный университет экономики и управления. Новосибирск, 2009. 38 с.
9. Грачева Н.А., Полищук О.А. Анализ собственного капитала производственных предприятий. Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. 2018. Т. 8. № 4 (29). С. 179–187.
10. Пятов М.Л. Капитал: бухгалтерская интерпретация. Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019; (3): 2–4.

References

1. Kremleva O.K. New legislation on the securities market. In the collection: Law and modern economics: new challenges and prospects. Collection of materials from the II scientific and practical conference with international participation of the Faculty of Law of St. Petersburg State Economic University. Scientifically edited by N.A. Krainova. 2019. Pp. 24–27.
2. Karzaeva N.N. Information about risks in financial (accounting) statements. In the collection: Transformation of the system of accounting, analytical, financial and control support in the context of digitalization of the economy. Materials of the national (all-Russian) scientific, practical and methodological conference. Voronezh, 2022. Pp. 48–52.
3. Popadyuk I.F., Tabakova M.V. Development of public non-financial reporting: problems and prospects. In the collection: Science and education in the context of digital transformation of the economy and societies. Collection of the best reports by the teaching staff of the X National Scientific and Practical Conference of the Institute of Master's Degree with international participation. St. Petersburg, 2021. Pp. 162–166.
4. Naumova E.A. Formation, disclosure and presentation of information on equity capital in the context of increasing the transparency of organizations. Entrepreneur's Guide. 2021. T. 14. No. 4. P. 61–72.
5. Gracheva N.A., Polishchuk O.A. Analysis of the equity capital of manufacturing enterprises. Proceedings of the Southwestern State University. Series: Economy. Sociology. Management. 2018. V. 8. No. 4 (29). pp. 179–187.
6. Shirobokov V.G., Tkacheva Yu.V., Ivanov A.A. Financial reporting as an information base for equity management. Financial Bulletin. 2022. No. 4 (59). Pp. 13–21.
7. Sitnikova V.A. Problems of accounting for additional capital. International Accounting. 2019. T. 22, No. 5. S. 545–556.
8. Druzhilovskaya E.S., Druzhilovskaya T.Yu. Problems of interpretation and reflection in the financial statements of the organization's capital. Accounting. Analysis. Audit = Accounting, analysis, auditing. 2023; 10(2), pp. 29–39.
9. Tsygankov K.Yu. Theory and methodology of capital accounting: Abstract of the thesis. dis. ... Dr. Econ. Sciences: 08.00.12. — Accounting, statistics. Novosibirsk State University of Economics and Management. Novosibirsk, 2009. 38 p.
10. Pyatov M.L. Capital: accounting interpretation. Bulletin of IPB (Bulletin of Professional Accountants). 2019; (3): 2–4.