

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ**

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-29-39
УДК 657.01(045)
JEL M41

Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации

Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

АННОТАЦИЯ

Важнейшим объектом учета и неотъемлемым элементом бухгалтерской отчетности любой организации является капитал, но проведенные нами исследования свидетельствуют о наличии в области его трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности существенных проблем, которые характерны как для теории и практики учета и отчетности, так и для нормативных документов и научной литературы. **Цель** данной работы состоит в анализе указанных вопросов и поиске путей их решения. Авторы использовали такие научные **методы**, как анализ, синтез, группировки и аналогий, сравнения, а также системный и логический подходы. В процессе проведения исследования критически проанализированы научная литература и российские и международные стандарты, касающиеся трактовки, учета и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организаций, в результате чего разработаны и обоснованы предложения по решению выявленных проблем в вышеназванных областях. Результаты настоящего исследования могут применяться в практической работе бухгалтерий организаций, в учебном процессе высших учебных заведений, при разработке и совершенствовании соответствующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, они также будут полезны широкому кругу читателей, интересующихся проблемами современного бухгалтерского учета и отчетности.

Ключевые слова: капитал; активы; обязательства; компоненты капитала; бухгалтерский учет; бухгалтерская отчетность

Для цитирования: Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(2):29-39. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-29-39

ORIGINAL PAPER

The Problems of Interpretation and Reflection of Equity in the Financial Statements of the Organization

E.S. Druzhilovskaya, T. Yu. Druzhilovskaya

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

ABSTRACT

Equity is the most important object of accounting and an integral element of the financial statements and accounting reports of any organization. At the same time, our research indicates that today there are significant problems in the field of interpretation and reflection of the equity of modern organizations in accounting reports, which are typical for both the theory and practice of accounting and reporting, as well as for regulatory documents and scientific literature. These problems have been identified by the authors both in the theory and practice of accounting and reporting, both in regulatory documents and in the scientific literature. This article is devoted to the analysis of these problems and ways to solve them. Research methods included analysis, synthesis, grouping and analogy methods, comparison, systemic and logical approaches. In the course of the study, the scientific literature and Russian and International Standards relating to the interpretation, accounting and reflection in the financial statements of the equity of organizations were critically analyzed. As a result, proposals were developed and substantiated for solving the identified problems in the above areas. The results of this study can be useful to a wide range of readers interested in the problems of modern accounting and reporting, can be applied in the practical work of the accounting departments of organizations, in the educational

© Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю., 2023

process of higher educational institutions and in the development and improvement of relevant regulatory documents on accounting.

Keywords: equity; assets; liabilities; equity components; accounting; financial statements

For citation: Druzhilovskaya E.S., Druzhilovskaya T. Yu. Problems of interpretation and reflection in the financial statements of the equity by organization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):29-39. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-2-29-39

ВВЕДЕНИЕ

На протяжении последних десятилетий вопросы, связанные с трактовкой и отражением в бухгалтерской отчетности капитала организаций, рассматриваются как в российской, так и в зарубежной литературе, и научный интерес к этой проблеме не ослабевает. Проведенные нами исследования показывают, что современные ученые [1–25] обращают внимание на различные аспекты в вышеназванной области: так, одни авторы [14, 16] анализируют положения, связанные с капиталом сельскохозяйственных предприятий, другие [20] — банков, третьи [6] — листинговых финансовых компаний, четвертые [7] — некоммерческих организаций (в том числе аспекты, касающиеся целевого капитала), пятые [3] — промышленных предприятий. Ряд ученых [2, 12, 5] и др. говорят о проблемах в области трактовки, бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности капитала для всех организаций в целом. Одни работы, например [18], посвящены анализу вопросов, связанных с капиталом в России, другие [17] — в Узбекистане, третьи [8] — в Китае, четвертые [16] — в Португалии, пятые [22] — в Люксембурге, некоторые [3, 19] — сразу в нескольких странах.

Научные публикации вышеназванных, а также многих других российских и зарубежных авторов содержат решения важных проблем, касающихся трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организаций, но вместе с тем многое в указанной области на сегодняшний день остается без ответа. Исследуем данный предмет более детально.

ЗАДАЧИ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Авторы поставили перед собой следующие задачи: анализ терминологии, применяющейся на сегодняшний день в отношении капитала; изучение определений последнего, представленных в различных источниках; исследование вопросов, касающихся учета капитала и его отражения в бухгалтерской отчетности; разработка предложений по решению выявленных проблем в указанных сферах. При поиске ответов использовались такие

научные инструменты, как анализ, синтез, методы группировки, сравнения, аналогий, а также системный и логический подходы.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В современной бухгалтерской теории и практике проблемы начинаются уже с самого понятия «капитал». Проведенные нами исследования показали, что до сих пор достаточно часто ученые [1, 5, 18, 19, 23, 24] и практики применяют вместо указанного термина иной, а именно — «собственный капитал». При этом в отношении обязательств используются понятия «заемный капитал», «привлеченный капитал» или «ссудный капитал». Нередко вместо указанных терминов применяются такие словосочетания, как «собственные и заемные/привлеченные средства», «собственные и заемные/привлеченные источники имущества», «источники формирования хозяйственных средств», «источники финансирования деятельности организации». Причем вышеназванная терминология достаточно часто используется учеными и практиками в учетной области, но еще больше она распространена среди аналитиков — как теоретиков, так и практиков.

Усложняют ситуацию нередко встречающиеся в научной и специальной литературе по бухгалтерскому учету и анализу термины «оборотный капитал», «оборотный материальный капитал», «чистый оборотный (рабочий) капитал», «инвестированный капитал», «внеоборотный капитал», «основной капитал», «промышленный/производственный капитал», «нематериальный капитал», «интеллектуальный капитал», «репутационный капитал», «немонетарный капитал», «активный капитал», «пассивный капитал» и др. [1, 4, 11, 14, 24]. В результате возникает недопонимание между специалистами. Отметим, что вышеназванные разночтения отрицательно влияют и на студентов, которые в итоге путают категории капитала, обязательств и активов и не могут их разграничить.

Не способствуют решению проблемы и современные нормативные документы. В Федеральном

законе «О бухгалтерском учете»¹ (далее — Закон) при перечислении учетных объектов вместо термина «капитал» применяется понятие «источники финансирования деятельности экономического субъекта», что приводит к возникновению ряда вопросов. Так, в публикациях по бухгалтерскому учету к таким источникам финансирования нередко относятся собственные и заемные средства или капитал и обязательства. Но вышеназванный Закон явно не предполагает включение в указанные источники обязательств, поскольку последние представлены в нем отдельно. При этом поскольку в этом Законе не приводятся определение или состав источников финансирования деятельности экономического субъекта, в принципе нельзя со 100%-ной уверенностью утверждать, что под данными источниками понимается именно капитал. С другой стороны, при перечислении объектов бухгалтерского учета в Законе указаны все возможные элементы, кроме капитала (обязательства, активы, доходы, расходы). В связи с этим логично предположить, что под источниками финансирования деятельности экономического субъекта в вышеназванном документе понимается именно капитал. Вместе с тем указанные вопросы неизбежно приводят к разночтениям на практике и, как уже отмечалось выше, особенно отрицательно отражаются на обучающихся, у которых еще нет достаточной системы знаний, чтобы разобраться в противоречивых данных и прийти к правильным логическим выводам.

Отметим, что категория «капитал» фигурирует в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России² (далее — Концепция). Однако регламентации данного документа в отношении трактовки капитала также нельзя назвать идеальными. Так, под капиталом в указанной Концепции понимаются вложения собственников и прибыль, накопленная за все время деятельности организации, но при этом говорится, что величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами. Однако эти два утверждения не соответствуют друг другу. Для большей наглядности

представим две вышеназванные трактовки капитала в виде формул:

$$K = A - O = UK - CBA + ДК + РК +/- НП/НУ, \quad (1)$$

$$K = UK + НП \quad (2),$$

где: К — капитал; А — активы; О — обязательства; УК — уставный капитал; CBA — собственные акции, выкупленные у акционеров; ДК — добавочный капитал; РК — резервный капитал; НП/НУ — нераспределенная прибыль/непокрытый убыток.

Проанализируем эти формулы. Что понимается в вышеназванной Концепции под вложениями собственников? Очевидно, что это может быть только уставный капитал, уменьшенный на величину собственных акций, выкупленных у акционеров. Следующий компонент — прибыль, накопленная за все время деятельности компании; но это, надо полагать, только нераспределенная прибыль. Резервный капитал, сформированный за счет нераспределенной прибыли, по нашему мнению, не должен быть включен в прибыль, накопленную за все время деятельности организации. Ведь первый из них — это та часть, которая уменьшает указанную накопленную прибыль и представляет собой резерв на покрытие возможных убытков. Ясно видно, что в определении капитала, представленного формулой (1), кроме перечисленных выше показателей присутствует еще и добавочный капитал, которого нет среди слагаемых формулы (2). Таким образом, две трактовки капитала в вышеназванной Концепции не равноценны, характеризуют различные его компоненты и в результате могут приводить к разночтениям на практике. По нашему мнению, наиболее точно величина капитала определяется формулой (1).

Анализируя нормативную базу, обратим внимание также на то, что в РФ даже в переводе на русский язык документов МСФО используется термин «собственный капитал», в то время как в оригинале применяется просто «капитал» (от англ. equity).

Отсутствие определения капитала в Законе и его различные трактовки в Концепции, а также возможности различных интерпретаций одних и тех же явлений приводят и к значительным расхождениям в толковании капитала в научной литературе. Примеры таких разночтений представлены в табл. 1. Ее данные говорят о том, что под капиталом в различных источниках понимается:

- капитал владельцев и источник средств;
- оценочный показатель богатства;

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=ld5qlfztqo762445206

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=2249-kontseptsiya_bukhgalterskogo_ucheta_v_rynochnoi_ekonomike_rossii&ysclid=ldh4cdooqh340337672

Таблица 1 / Table 1

**Примеры несоответствий определений капитала в различных источниках /
Examples of inconsistencies in the definitions of equity in various sources**

Авторы, годы / Authors, years	Определения капитала / Definitions of equity
И.А. Горелкина, Д.А. Дудко, 2020 г. [15]	Определение капитала напрямую не приводится, но говорится, что его величину необходимо определять, как сумму III, IV и V разделов бухгалтерского баланса (т.е. фактически как сумму капитала и обязательств организации)
З.И. Кругляк, Р.А. Пилюк, 2019 г. [23]	Капитал — это совокупность активов экономического субъекта, находящихся в собственности либо полученных взаем, направленных непосредственно на получение прибыли либо вложенных в деятельность, стимулирующую основную деятельность
Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, 2022 г. ^а	Капитал (от англ. Capital; лат. Capitalus — главный) представляет собой действующий источник дохода в форме средств производства, созданных общественно необходимым трудом для производства и продажи продуктов труда (получения дохода), и накопленной суммы нераспределенной прибыли. В широком смысле капитал — это все хозяйственные средства, которые обеспечивают формирование дохода
С. Отака, 2020 г. [25]	В Концептуальных основах Совета по стандартам финансового учета (FASB) и Совета по МСФО (IASB) капитал является синонимом чистых активов фирмы. Однако это не единственное его определение. Мы можем рассматривать капитал как долю в самом корпоративном капитале
А.В. Петровская, 2016 г. [21]	Собственный капитал компании — это личные средства организации, которые внесены учредителями в качестве взносов или оставлены в виде нераспределенных доходов
А.Ю. Пось, Н.В. Пискунова, 2018 г. [19]	Собственный капитал — физические, финансовые и интеллектуальные ресурсы, авансированные владельцем (учредителем) предприятия или созданные в процессе хозяйственной деятельности, необходимые для обеспечения долгосрочного финансирования, финансовой устойчивости и эффективного управления предприятием в целом с целью максимизации прибыли
Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин, 2014 г. ^б	Собственный капитал — капитал владельцев организации и основной источник средств организации
Н.В. Фадейкина, К.Ю. Цыганков, 2018 г. [13]	Капитал есть комплексный оценочный показатель богатства организации на отчетную дату
К.Ю. Цыганков, 2013 г. [10]	Говорится о том, что для бухгалтерии достаточно нестрогого определения капитала как показателя, отражающего размер богатства (финансового состояния) экономического субъекта, через который строго определяются и объясняются все остальные понятия и методы бухгалтерии
К.Ю. Цыганков, 2019 г. [9]	Капитал исчисляется как разность активов и обязательств

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Примечание / Note: а — Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие. М.: Магистр: ИНФРА-М; 2022. 624 с.; б — Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Теория бухгалтерского учета. Учебное пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М; 2014. 326 с.

- личные средства организации;
- одновременно и источник дохода, и хозяйственные средства;
- ресурсы;
- активы;
- разница между активами и обязательствами;
- сумма капитала и обязательств;
- доля.

Примеры разночтений можно приводить и далее. В результате, как уже говорилось выше, появляются проблемы с пониманием друг друга у специалистов, а также возникают сложности в формировании качественной системы знаний у обучающихся.

Определяя пути решения вышеназванных проблем, отметим следующее. На наш взгляд, применение терминов «заемный капитал», «оборотный капитал»,

«основной капитал» и др. представляется нецелесообразным, поскольку приводит к отождествлению капитала, обязательств и активов, которые являются качественно разными бухгалтерскими категориями. Для категории, которую мы рассматриваем в данной статье, предлагаем использовать исключительно термин «капитал», отказавшись от понятий «собственный капитал», «собственные средства» и т.п.; для других же важнейших элементов, характеризующих финансовое положение организации, считаем целесообразным применять только термины «активы» и «обязательства», исключив такие понятия, как «основной капитал», «оборотный капитал», «заемный капитал», «заемные средства» и т.д.

В отношении определения капитала заметим следующее. Исходя из вышесказанного, неприемлемым, на наш взгляд, является включение в данное понятие категорий «активы» и «обязательства». Полагаем, что к нежелательному отождествлению капитала и активов может привести и определение первого из них как средств или ресурсов. Трактовка капитала как источника также является не очень удачной, поскольку может стать причиной неоправданного объединения категорий капитала и обязательств. Нежелательным также представляется и перечисление в определении капитала всех его составляющих, поскольку это сделает его громоздким, сложным для восприятия и приведет к риску упущения какого-либо компонента (особенно в условиях быстро меняющихся нормативных требований).

Полагаем, что с точки зрения бухгалтерского учета и отчетности наиболее простым и логичным является истолкование капитала как разницы между активами и обязательствами организации (т.е. определение, аналогичное Концептуальным основам МСФО и формуле [1] расчета капитала согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России). В развитие наших предложений считаем целесообразным ввести капитал в состав учетных объектов Федерального закона «О бухгалтерском учете» (и исключить из этого состава источники финансирования деятельности экономического субъекта), а также установить в данном Законе вышеназванное определение капитала и включить в указанный документ определения активов и обязательств, аналогичные МСФО. Отметим, что определения активов и обязательств также важны для правильной трактовки капитала, поскольку последний определяется как разница между активами и обязательствами. Обратим внимание на то, что небольшое сближение с международными стандар-

тами по указанным вопросам представляется нам вполне оправданным, особенно в свете объявления Минфина России, согласно которому на XIX заседании Координационного совета по бухгалтерскому учету государств — участников СНГ, проходившим 27–28 октября 2022 г. (в котором принимали участие и представители Минфина России) была подтверждена «приверженность дальнейшему развитию национальных систем бухгалтерского учета и аудита на основе МСФО и МСА»³.

Предлагая некоторое сближение российских регламентаций с международными стандартами, мы не говорим о полном копировании последних в вопросах учета и отражения в отчетности капитала. Действительно, проведенные нами исследования позволяют сделать вывод, что в системе МСФО также существует ряд проблем: например, в них не вся терминология, связанная с капиталом, в достаточной степени отражает экономическую сущность соответствующих категорий. Так, изменение в капитале, возникшее в отчетном периоде в результате операций и других событий, отличное от корректировок, произошедших вследствие операций с собственниками, именуется в МСФО «общим совокупным доходом». Последний включает в себя все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода». А доход трактуется как показатель, приводящий к увеличению капитала. Но в таком случае название первого компонента общего совокупного дохода («прибыль или убыток») тоже должно было бы содержать термин «доход», чего в настоящее время не наблюдается. Также отметим, что на величину капитала влияет и расход, трактуемый ныне как показатель, приводящий к уменьшению капитала. В связи с этим непонятно, почему в наименовании соответствующих статей компонентов капитала фигурирует только термин «доход», а термин «расход» отсутствует.

Не представлены в МСФО и конкретные виды капитала. В IAS 1 присутствует лишь категория «каждый компонент капитала» и говорится об отражении в отчетности в целом капитала и резервов. Это

³ Информационное сообщение об участии представителей Минфина России в XIX заседании Координационного совета по бухгалтерскому учету государств — участников СНГ. 2022. Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/interaccounting/coordcouncil?id_57=300583-informatsionnoe_sobshchenie_ob_uchastii_predstavitelei_minfina_rossii_v_xix_zasedanii_koordinatsionnogo_soveta_po_bukhgalterskomu_uchetu_gosudarstv_-_uchastnikov_sng_2022.

вызывает значительные разночтения на практике, о которых будет сказано ниже.

В отличие от международных, в российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) компоненты капитала перечислены, однако и здесь имеют место некоторые проблемы. В частности, дискуссионным представляется выделение из добавочного капитала именно сумм переоценки внеоборотных активов и отдельное отражение данного капитала «без переоценки» в отчетности. Отметим, что при предусмотренном в РСБУ составе компонентов капитала не видно их разделения на: относящиеся к операциям с собственниками, к финансовому результату и те, которые не включаются в указанные части. На наш взгляд, логичнее было бы отказаться от категории добавочного капитала и выделить в капитале те величины, которые относятся к операциям с собственниками, и те, которые с последними не связаны. При этом в состав первых из таких величин могут входить эмиссионный доход, стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, а в состав прочих компонентов капитала, не относящихся к операциям с собственниками и к финансовому результату, следует включить переоценку внеоборотных активов, курсовые разницы, не признанные в составе прибыли или убытка, и др.

При этом, отказавшись от балансового счета 83 «Добавочный капитал», рекомендуем вместо него использовать:

- счет 83 «Изменения капитала за счет операций с собственниками». С его помощью мы предлагаем отражать изменения капитала, которые произошли после фиксации уставного капитала в учредительных документах);
- счет 85 «Прочие изменения капитала». Сюда мы относим изменения за счет переоценки внеоборотных активов, курсовых разниц, не признанных в составе прибыли или убытка, а также будущие изменения, которые отразятся в капитале, а не в прибыли или убытке, при утверждении соответствующих новых ФСБУ. В качестве примера последних можно привести некоторые изменения справедливой стоимости финансовых инструментов при принятии ФСБУ «Финансовые инструменты», содержащего соответствующие правила.

Аналогичные счета, на наш взгляд, можно использовать и при ведении организациями учета по МСФО. В развитие наших рекомендаций предлагаем следующую форму бухгалтерского баланса в части отражения в нем капитала (табл. 2), названия статей капитала которой наиболее точно отражают их эконо-

мическое содержание. Статья «Дополнительные компоненты капитала за счет операций с собственниками» явно указывает на пути формирования этих величин капитала, а статья «Дополнительные компоненты капитала за счет прочих операций» не увязывает данную часть капитала только с переоценкой внеоборотных активов, что позволяет дополнить эту статью в случае, если в ходе реализации программы разработки новых российских ФСБУ будут приняты такие федеральные стандарты, которые потребуют отражения результатов тех или иных операций непосредственно в составе капитала, а не финансовых результатов. Указанными документами могут быть, например, предполагаемые к принятию ФСБУ «Финансовые инструменты», «Вознаграждения работникам» и др.

Следует отметить, что мы также предлагаем переименовать раздел баланса, посвященный капиталу, и назвать его просто «Капитал», отказавшись от использования дискуссионного термина «резервы». Кроме того, рекомендуем поменять последовательность отчетных дат при представлении данных: начинать с года, предшествующего предыдущему отчетному, и заканчивать отчетной датой отчетного периода. При составлении отчетности по МСФО организации могут применять форму отчета о финансовом положении, в целом аналогичную предложенной нами в табл. 2.

Продолжая анализ вопросов, связанных с отражением капитала в бухгалтерской отчетности, обратим внимание на следующее. Отмеченное нами отсутствие в МСФО подробных регламентаций в отношении учета и отражения в отчетности капитала приводит к существенным разночтениям на практике. Причем такие несоответствия имеют место как среди организаций одной, так и разных стран (табл. 3).

Кроме заметных расхождений в представляемых компаниями компонентах капитала обратим внимание также на дискуссионность некоторых из них (табл. 3). Так, название статьи «Нераспределенная прибыль и прочие резервы» может приводить к восприятию нераспределенной прибыли как одного из резервов. Не является удачным и наименование «Накопленные актуарные убытки», поскольку в данном случае термин «убыток» применяется к показателю, который не относится к финансовому результату, а это неверно. Название «Бессрочные облигации» в качестве компонента капитала также достаточно спорно, так как эмиссия облигаций предполагает обязательства, которые капиталом не являются.

Таблица 2 / Table 2

**Рекомендуемая форма бухгалтерского баланса в части отражения в нем капитала /
Recommended form of the balance sheet in terms of reflecting equity in it**

Пояснения / Notes	Пассив III. Капитал / Liability III. Equity	На 31 декабря 20__ г. / At December 31 20__	На 31 декабря 20__ г. / At December 31 20__	На 20__ г. / At 20__
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) или Акционерный капитал			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Дополнительные компоненты капитала за счет операций с собственниками			
	Дополнительные компоненты капитала за счет прочих операций			
	Итого по разделу III			

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Обратим внимание также на то, что иногда организации представляют в своей бухгалтерской отчетности достаточно специфичные составляющие капитала, не поясняя четко, что к таковым относится. В результате нарушается принцип понятности отчетной информации ее пользователям.

Примеры некорректного представления компонентов капитала в бухгалтерской отчетности компаний можно приводить и дальше. Очевидным является то, что составителям данной отчетности и ее проверяющим нужно обращать большее внимание на указанные проблемы, и в том числе не формально подходить к раскрытию информации о капитале в отчетности, а проводить глубокий анализ сущности каждого компонента капитала. Необходимо также и совершенствование соответствующих регламентаций российских и международных стандартов; так, целесообразным, на наш взгляд, выглядит установление в последних требования четкого и однозначного раскрытия содержания каждого компонента капитала в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

ВЫВОДЫ

Проведенные исследования позволяют выделить следующие основные проблемы в области трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организаций:

- некорректность терминологии, применяемой в отношении капитала в нормативных документах и научной литературе;

- противоречия в определениях капитала, фигурирующих в научных и нормативных источниках;
- несовершенство компонентов капитала в российском бухгалтерском учете и отчетности, а также в системе МСФО;
- несопоставимость компонентов капитала в бухгалтерской отчетности различных организаций;
- дискуссионность ряда таких компонентов;
- непонятность для пользователей содержания некоторых составляющих капитала, представленных в бухгалтерской отчетности отдельных компаний.

Для решения данных проблем предложено:

- использовать исключительно термины «капитал», «активы» и «обязательства», отказавшись от таких понятий, как «собственный и заемный капитал», «собственные и заемные средства», «основной капитал», «оборотный капитал» и др.
- трактовать капитал как разницу между активами и обязательствами;
- ввести термин «капитал» в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», исключив из последнего понятие «источники финансирования деятельности экономического субъекта»;
- включить в указанный Закон определение капитала и составляющих такого определения (активов и обязательств), аналогичные принятым в МСФО;
- изменить подход к выделению компонентов капитала в российском и международном бухгал-

Таблица 3 / Table 3

Примеры несоответствий компонентов капитала в сформированной по МСФО бухгалтерской отчетности различных организаций / Examples of inconsistencies in the components of equity in the financial statements of various organizations formed and submitted in accordance with IFRS

Организация А / Organization A													
Акционерный капитал	Акции, находящиеся в доверительном управлении	Резерв по слиянию	Резерв эмиссионного дохода	Резерв на выкуп капитала	Резерв по плану акций	Прочие резервы						Нераспределенная прибыль	
						Накопленный прочий совокупный доход							
						Разница при пересчете валюты	Переоценка долевого инструмента	Переоценка долговых инструментов	Прибыли (убытки) от хеджирования денежных потоков	Прибыли (убытки) от хеджирования чистых инвестиций	Отложенная стоимость хеджирования		Перерасчет пенсионных пособий
Организация Б / Organization B													
Акционерный капитал и капитальные резервы													
Акционерный капитал	Счет эмиссионного дохода	Резерв на выкуп капитала	Резерв по слиянию	Казначейские акции	Резерв по пересчету иностранной валюты	Доступные для продажи инвестиции	Хеджирование денежных потоков	Затраты на хеджирование	Счет прибылей и убытков				
Организация В / Organization C													
Уставный капитал		Выкупленные собственные акции		Бессрочные облигации		Нераспределенная прибыль и прочие резервы							
Организация Г / Organization D													
Нераспределенная прибыль и прочие резервы													
Акционерный капитал	Собственные выкупленные акции	Эмиссионный доход	Резерв, связанный с присоединением	Резерв, связанный с пересчетом в валюту отчетности	Резерв по переоценке финансовых активов	Резерв по переоценке пенсионных обязательств	Нераспределенная прибыль						
Организация Д / Organization E													
Акционерный капитал		Накопленные актуарные убытки		Накопленная прибыль									

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

терском учете и отчетности, использовать предлагаемые нами компоненты капитала;

- ввести в План счетов рекомендуемые нами счета для учета отдельных составляющих капитала;
- применять разработанную нами форму бухгалтерского баланса/отчета о финансовом положении в части отражения в нем капитала;
- составителям бухгалтерской отчетности, а также проверяющим ее обращать большее внимание на вопросы представления отчетной информации о капитале, проводить глубокий анализ сущности

каждого компонента капитала (а не формально подходить к делу);

- ввести в российские и международные стандарты требование четкого раскрытия содержания каждого компонента капитала в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Надеемся, что сформулированные нами рекомендации будут рассмотрены соответствующими ведомствами и научным сообществом и станут способствовать совершенствованию теории и практики современного бухгалтерского учета и отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожнова О.В., Мельник М.В. и др. Информация финансовой и нефинансовой отчетностей как основа для стратегических решений бизнеса: учет, контроль, анализ. Монография. М.: КноРус; 2020. 228 с.
2. Мельник М.В. Оценка методологии учетно-контрольных и аналитических процессов для эффективного использования возможностей цифровой экономики. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;8(3):11–16.
3. Ghoul S.E., Fu Z., Guedhami O., Saadi S. Firm inflexibility and the implied cost of equity. *Finance Research Letters*. 2023;(52):103539.
4. Мельник М.В. Транспарентность информации о промышленном капитале в отчетности организации. *Инновационное развитие экономики*. 2017;1(37):111–118.
5. Пятов М.Л. Капитал: бухгалтерская интерпретация. *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. 2019;(3):2–4.
6. Adwan S., Alhaj-Ismail A., Girardone C. Fair value accounting and value relevance of equity book value and net income for European financial firms during the crisis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2020;(39):100320.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы гармонизации учета и отчетности некоммерческих организаций. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;12(396):2–12.
8. Yang M., Li Y., Dong D. Strategic information disclosure and the cost of equity capital: Evidence from China. *Finance Research Letters*. 2023;(51):103418.
9. Цыганков К.Ю. Определения основных элементов финансовой отчетности: технический анализ и упрощение. *Сибирская финансовая школа*. 2019;3(134):93–100.
10. Цыганков К.Ю. История учетной мысли. Монография. М.: Магистр: ИНФРА-М; 2013. 544 с.
11. Палий В.Ф. Учет нематериального капитала в постиндустриальной экономике. *Бухгалтерский учет*. 2009;(7):5–8.
12. Дружиловская Э.С. Совершенствование системы объектов оценки в российском бухгалтерском учете и отчетности. *Бухучет в здравоохранении*. 2022;11:15–25.
13. Фадейкина Н.В., Цыганков К.Ю. Капитал и прибыль как основные понятия бизнес-анализа и оценки стоимости бизнеса. *Непрерывное профессиональное образование и новая экономика*. 2018;1(2):166–184.
14. Акимова Н.В. Развитие системы учета немонетарного капитала в соответствии с МСФО. *Вестник аграрной науки*. 2018;6(75):49–56.
15. Горелкина И.А., Дудко Д.А. Подходы к определению капитала компании и оценка его структуры. *Финансовый вестник*. 2020;3(50):5–15.
16. Pereira J.M., da Silva A.F., Dos-Santos M.J. The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(23):1401–1404.
17. Эрматов А.А. Организация учета собственного капитала на основе МСФО. *Актуальные научные исследования в современном мире*. 2021;11–3(79):287–299 (на узбекском).
18. Асфандиярова Р.А., Бухарова Э.З. Учет и бухгалтерская отчетность об изменениях собственного капитала. *Аллея науки*. 2018;8(24):358–362.

19. Пось А.Ю., Пискунова Н.В. Основные подходы к определению «собственный капитал» как учётной категории. *Финансы. Учет. Банки*. 2018;3(24):86–94.
20. Осмонова А.А., Хоренко В.В. Пути совершенствования учета и анализа заемного капитала коммерческих банков. *Известия Иссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. 2018;1(20):124–129.
21. Петровская А.В. Основные подходы к определению сущности капитала организации. *Сфера услуг: инновации и качество*. 2016;(25):14.
22. Karius T. Intellectual Property and Intangible Assets: Alternative Valuation and Financing Approaches for the Knowledge Economy in Luxemburg. Rameldange: European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV); 2016. 92 p.
23. Кругляк З.И., Пиллюк Р.А. Дефиниция собственного капитала как учетной категории. *Вестник Академии знаний*. 2019;31(2):334–338.
24. Казакова Н.А., Криони А.Е. Деловая репутация как нематериальный актив и репутационный капитал компании-контрагента: развитие методов оценки в аудиторской практике. *Аудитор*. 2020;6(6):17–24.
25. Otaka S. Rethinking the Concept of Equity in Accounting: Origin and Attribution of Business Profit. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2020;20190018.

REFERENCES

1. Rozhnova O.V., Melnik M.V. at al. Information of financial and non-financial reporting as a basis for strategic business decisions: accounting, control, analysis. Monograph. Moscow: KnoRus; 2020. 228 p. (In Russ.).
2. Melnik M.V. Assessment of the methodology of accounting, control and analytical processes for the effective use of the opportunities of the digital economy. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2019;8(3):11–16. (In Russ.).
3. Ghoul S.E., Fu Z., Guedhami O., Saadi S. Firm inflexibility and the implied cost of equity. *Finance Research Letters*. 2023;(52):103539.
4. Melnik M. V. Transparency of information on industrial capital in the reporting of the organization. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2017;1(37):111–118. (In Russ.).
5. Pyatov M. L. Equity: accounting interpretation. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh bukhgalterov) = Vestnik IPB (Bulletin of professional accountants)*. 2019;(3):2–4. (In Russ.).
6. Adwan S., Alhaj-Ismael A., Girardone C. Fair value accounting and value relevance of equity book value and net income for European financial firms during the crisis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2020;(39):100320.
7. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. Problems of harmonization of accounting and reporting of non-profit organizations. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2016;12(396):2–12. (In Russ.).
8. Yang M., Li Y., Dong D. Strategic information disclosure and the cost of equity capital: Evidence from China. *Finance Research Letters*. 2023;(51):103418.
9. Tsygankov K. Yu. Definitions of the main elements of financial reporting: technical analysis and simplification. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian financial school*. 2019;3(134):93–100. (In Russ.).
10. Tsygankov K. Yu. History of accounting thought. Monograph. Moscow: Master: INFRA-M; 2013. 544 p. (In Russ.).
11. Paly V. F. Accounting for intangible capital in the post-industrial economy. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2009;(7):5–8. (In Russ.).
12. Druzhilovskaya E. S. Improving the system of valuation objects in Russian accounting and reporting. *Bukhuchet v zdavookhraneni = Accounting in healthcare*. 2022;(11):15–25. (In Russ.).
13. Fadeikina N. V., Tsygankov K. Yu. Equity and profit as the basic concepts of business analysis and business valuation. *Nepreryvnoe professional'noe obrazovanie i novaya ekonomika = Continuing professional education and the new economy*. 2018;1(2):166–184. (In Russ.).
14. Akimova N. V. Development of a non-monetary capital accounting system in accordance with IFRS. *Vestnik agrarnoi nauki = Bulletin of agrarian science*. 2018;6(75):49–56. (In Russ.).
15. Gorelkina I. A., Dudko D. A. Approaches to determining the company's capital and assessing its structure. *Finansovyi vestnik = Financial Bulletin*. 2020;3(50):5–15. (In Russ.).

16. Pereira J.M., da Silva A.F., Dos-Santos M.J. The Impact of Accounting for Government Grants on Equity Capital. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(23):1401–1404.
17. Ermatov A.A. Organization of equity accounting based on IFRS. *Actual scientific research in the modern world*. 2021;11–3(79):287–299. (In Uzbek).
18. Asfandiyarova R.A., Bukharova E.Z. Accounting and reporting on changes in equity. *Alleya nauki. = Alley of Science*. 2018;8(24):358–362. (In Russ.).
19. Pos A. Yu., Piskunova N.V. The main approaches to the definition of «equity» as an accounting category. *Finansy. Uchet. Banki. = Finance. Accounting. Banks*. 2018;3(24):86–94. (In Russ.).
20. Osmonova A.A., Khorenko V.V. Ways to improve the accounting and analysis of borrowed capital of commercial banks. *Proceedings of the Issyk-Kul Forum of Accountants and Auditors of Central Asian Countries*. 2018;1(20):124–129. (In Russ.).
21. Petrovskaya A.V. The main approaches to determining the essence of the organization's capital. *Sfera uslug: innovatsii i kachestvo = Service sector: innovation and quality*. 2016;(25):14. (In Russ.).
22. Karius T. Intellectual Property and Intangible Assets: Alternative Valuation and Financing Approaches for the Knowledge Economy in Luxemburg. EIKV-Schriftenreihe Zum Wissens und Wertemanagement. Rameldange: European Institute for Knowledge & Value Management (EIKV); 2016. 92 p.
23. Kruglyak Z.I., Pilyuk R.A. Definition of equity as an accounting category. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2019;31(2):334–338. (In Russ.).
24. Kazakova N.A., Krioni A.E. Business reputation as an intangible asset and reputational capital of a counterparty company: development of assessment methods in audit practice. *Auditor = Auditor*. 2020;6(6):17–24. (In Russ.).
25. Otaka S. Rethinking the Concept of Equity in Accounting: Origin and Attribution of Business Profit. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. 2020;20190018.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

Emilia S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ), Associate Professor, Associate Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
druzhilovskaya@yandex.ru

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

Tatyana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci. (Econ), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
tdruzhilovskaya@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 09.01.2023; после рецензирования 30.01.2023; принята к публикации 28.03.2023.

The article was submitted on 09.01.2023; revised on 30.01.2023 and accepted for publication on 28.03.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The authors read and approved the final version of the manuscript.