

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-21-30
УДК 336.647(045)
JEL G32, M21

Эволюция информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе

Н.В. Ткачук

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

АННОТАЦИЯ

Цель исследования — выделить основные изменения в представлении собственного капитала в бухгалтерском балансе с конца XX в. по н.в. Методологической основой выбраны анализ, синтез, дедукция и др., а информационной базой исследования стали статьи ученых по данной теме, нормативные документы. В статье представлены основные юридические и экономические предпосылки, связанные с изменением раздела о собственном капитале организации, а также история развития акционерных обществ в этот период. Обоснована роль МСФО в процессе реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в России. Выделены основные изменения в представлении существующих статей собственного капитала. Показано изменение роли показателя «уставный капитал». Определены противоречия Федерального закона «Об акционерных обществах» в части формирования и использования резервного фонда. Представлены этапы проведения переоценки основных средств в России и ее отражение в системе бухгалтерского учета. Проанализирована проблема нормативного регулирования эмиссионного дохода, определено содержание статей, удаленных из раздела о собственном капитале организации. Надеемся, что результаты исследования будут полезны научным работникам и специалистам Минфина РФ, а также найдут практическое отражение в новых нормативных документах.

Ключевые слова: собственный капитал; уставный капитал; добавочный капитал; резервный капитал

Для цитирования: Ткачук Н.В. Эволюция информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):21-30. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-21-30

ORIGINAL PAPER

Evolution of Equity Information in the Balance Sheet

N.V. Tkachuk

St. Petersburg State Economic University, Saint Peterburg, Russia;
St. Petersburg State Marine Technical University, Saint Peterburg, Russia

ABSTRACT

The purpose of the study is to single out the main changes in the presentation of equity capital in the balance sheet made since the end of the 20th century to present day. Analysis, synthesis, deduction, etc. were chosen as the methodological basis, and scientific articles on this topic and regulatory documents formed the information base of the research. The article considers the main legal and economic prerequisites associated with changing the section on the organization's own capital, as well as the history of the development of joint-stock companies during this period. The role of IFRS in the process of reforming the domestic accounting system in Russia is determined. The main changes in the presentation of existing items for equity are singled out. The change in the role of the "authorized capital" indicator is shown. The contradictions of the law "On Joint Stock Companies" regarding the formation and use of the reserve fund are identified. The stages of revaluation of fixed assets in Russia and its reflection in the accounting system are presented. The problem of regulation of share premium is analyzed, the content of articles removed from the section on the organization's equity capital is described. We hope that the results of the study will be useful to researchers and specialists of the Ministry of Finance of the Russian Federation, and will also find practical reflection in new regulatory documents.

Keywords: equity capital; authorized capital; additional capital; reserve capital

For citation: Tkachuk N.V. Evolution of equity information in the balance sheet. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):21-30. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-21-30

© Ткачук Н.В., 2023

ВВЕДЕНИЕ

Информация об имущественном потенциале хозяйствующего субъекта актуальна для всех групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности [1]. К ней относятся и данные об источниках финансирования организации. Собственный источник финансирования (собственный капитал) отражен в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса, что «предопределяет и обеспечивает системный взгляд на анализ собственного капитала, качество его проведения и достоверность сделанных выводов» [2]. Данная тематика исследовалась такими специалистами, как Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская, Е.М. Евстафьева, С.Н. Карельская, Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, М.Л. Пятов, В.А. Ситникова, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, К.Ю. Цыганков и др. При этом учеными справедливо отмечено, что с конца 90-х гг. прошлого века представление в бухгалтерском балансе информации о собственном капитале претерпело значительные изменения. Это касается появления в нем статей, связанных с новым подходом к оценке активов. Помимо традиционной исторической стоимости, стали использоваться и другие способы оценки, исследованием которых занимаются отечественные [1, 3] и зарубежные ученые [4–7]. Это повлияло на содержание статей собственного капитала.

Существуют мнения о наличии противоречий в нормативных документах, регулирующих учет собственного капитала [8], о разном экономическом содержании объектов, включаемых в состав добавочного капитала [9], о «несовершенстве компонентов капитала в российском бухгалтерском учете и отчетности, а также в системе МСФО» [10]. Так, К.Ю. Цыганков предлагает отражать информацию о собственном капитале исходя из источников его образования [11]. В.В. Ковалев утверждал, что «...подразделение на статьи не играет значимой роли»¹. С этим утверждением В.В. Ковалева можно согласиться. Именно величина собственного капитала используется для расчета показателей, характеризующих финансовое положение организации и эффективность его работы, в частности по такому важному показателю финансового состояния организации, как финансовый рычаг [12]. Отсутствие единства мнений между специалистами о содержании раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса определяет актуальность исследования.

Целью исследования является выделение основных изменений в представлении собственного капитала в бухгалтерском балансе с конца XX в. по н.в. Задачи, поставленные автором, состоят в обосновании юридических и экономических предпосылок преобразования раздела, формирующего информацию о собственном капитале организации; выделении основных изменений в представлении существующих статей собственного капитала; определении содержания статей, удаленных из раздела о собственном капитале организации.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

В ходе работы были использованы такие научные методы исследования, как анализ, синтез, дедукция и др. Информационной базой исследования стали статьи ученых по данной теме, нормативные документы, регулирующие порядок формирования показателей бухгалтерского баланса, Федеральные законы «Об акционерных обществах»² и «Об обществах с ограниченной ответственностью»³ и Инструкция Минфина СССР 1991 г. «О порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций»⁴.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Юридические и экономические предпосылки преобразования раздела о собственном капитале организации

Согласно нормативным документам, действовавшим в 1991 г., собственный капитал предприятия (организации) отражался в разделе I «Источники собственных средств» бухгалтерского баланса и состоял из одиннадцати статей. В современном балансе он отражен в разделе III «Капитал и резервы», содержащем шесть основных статей. Рассмотрим трансформацию статей этого раздела с 1991 г. и выделим связанные с ней юридические и экономические причины (см. рисунок).

² Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 04.08.2023) «Об акционерных обществах». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/

³ Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 13.06.2023) «Об обществах с ограниченной ответственностью». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819

⁴ Письмо Минфина СССР от 26.07.1991 № 33В (ред. от 16.03.1992) «Об Инструкции "О порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций"». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111

¹ Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента. Учебник. М.: Проспект; 2014. 504 с.

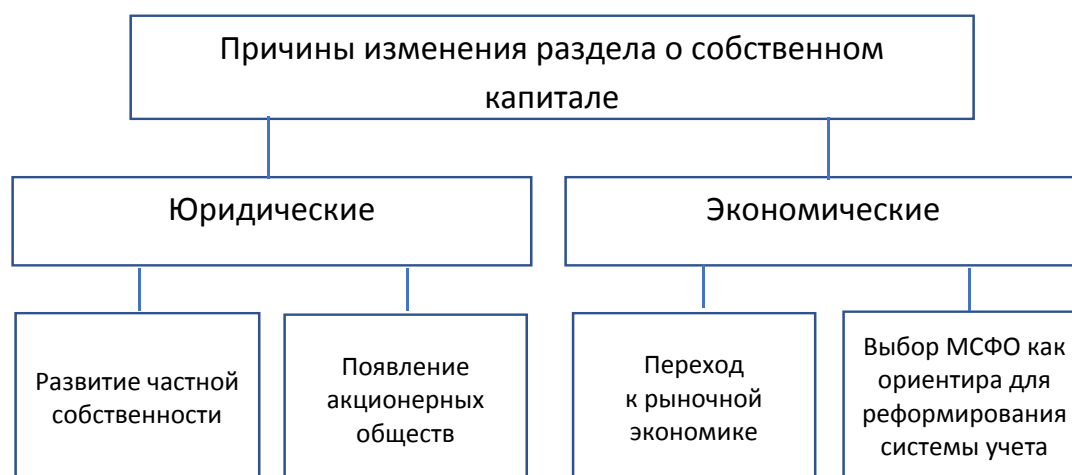


Рис. / Fig. Причины изменения раздела о собственном капитале / Reasons for changing the equity section

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

Среди юридических в качестве первой следует назвать распространение частной собственности. В начале 90-х гг. прошлого века в нашей стране начался активный процесс приватизации (переход государственной и муниципальной собственности в частную). Это касалось не только промышленных, но и сельскохозяйственных предприятий, земли, жилого фонда, хотя отечественное законодательство предусматривает некоторые виды имущества, которые не могут принадлежать физическим и юридическим лицам. Вторая причина заключалась в стремительном развитии новых форм организации предприятий — акционерных обществ (АО) и обществ с ограниченной ответственностью (ООО). Хотя АО существовали в СССР в первые годы советской власти, во времена НЭПа, а также и в более поздний период, это явление, как правило, носило единичный характер. В 1972 г. Управление иностранного страхования СССР («Ингосстрах») решено было преобразовать в «Страховое акционерное общество «Ингосстрах»»; при этом нормативной базы, регламентирующей функционирование АО, в СССР не существовало. Единственным акционером Ингосстраха было государство, поэтому общество было акционерным только формально. Особенность постперестроечного развития АО в нашей стране состояла в том, что сначала они стали образовываться из государственных предприятий, а уже потом под этот процесс формировалась законодательная база [13]. Для юридического регулирования выпуска акций в 1988 г. вышло Постановление Совета Министров СССР⁵, в котором

акции (по способу размещения) подразделялись на размещаемые среди работников предприятия и среди третьих лиц. Такая классификация стала предпосылкой для выделения открытых и закрытых АО. Обязанности по регистрации выпусков акций возлагались на Минфин СССР, а по выпуску документарных акций — на Гознак СССР. В 1990 г. было принято «Положение об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью», определяющее их правовой статус⁶. При этом нормативные документы некоторых республик СССР, регулирующие функционирование АО, частично ему противоречили. В 1990–1991 гг. большинство государственных предприятий преобразовывались в АО постановлениями Совета Министров СССР. Таким образом, можно заключить, что появление акционерных обществ в период перестройки началось «инициативно», когда нормативная база еще не была разработана. Законодатель начал регулировать функционирование АО и порядок выпуска и размещения акций постепенно. Но даже такой подход способствовал быстрому росту числа акционерных обществ в нашей стране, в результате чего уже во второй половине 90-х гг. появились Федеральные законы «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью», способствующие появлению таких понятий, как «резервный капи-

ных бумаг». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1156

⁶ Постановление Совета Министров СССР от 19.06.1990 № 590 «Об утверждении Положения об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью и Положения о ценных бумагах». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19

⁵ Постановление Совета Министров СССР от 15.10.1988 № 1195 «О выпуске предприятиями и организациями цен-

тал», «собственные акции», «эмиссионный доход», «уставный капитал».

Существуют и экономические причины изменений раздела о собственном капитале, первая из которых — переход к рыночной экономике. Регламентация бухгалтерского учета в условиях плановой экономики была ориентирована на потребности своего основного пользователя — государства в лице различных министерств и ведомств. Основной целью учета было получение информации для контроля за сохранностью государственной собственности, поэтому преобладали оценки по себестоимости. В период перестройки в стране начали появляться совместные предприятия, международные объединения, кооперативы. Все это изменило основных заинтересованных пользователей отчетности, значительно расширив их круг и состав, — ими стали в первую очередь инвесторы и кредиторы. Были существенно пересмотрены и цели бухгалтерского учета: организации стали формировать для внешних пользователей информацию о своем финансовом положении и результатах деятельности в отчетном году. Поэтому в бухгалтерском учете конца 1980-х гг. заметна постепенная адаптация советской учетной системы к рыночной экономике, сопровождаемая утверждением соответствующих документов Советом Министров СССР, Минфином РФ, Госкомстатом РФ. До 1992 г. отечественные предприятия формировали бухгалтерский баланс, основанный на брутто оценке. Изменения подхода к оценке элементов финансовой информации не только в учете, но и прежде всего в бухгалтерской отчетности, способствовали началу перехода в 1992 г. от баланса брутто к балансу нетто, в котором регулирующие статьи уже не представлялись отдельно, а вычитались из регулируемых. С 1992 по 1996 г. в балансе еще отражались регулирующие и регулируемые статьи, а с 1996 г. перестали в нем представляться. Минфин РФ начал приводить систему бухгалтерского учета в соответствие с особенностями частной собственности и новыми формами хозяйствования. Возникла потребность в разработке методик по отражению в учете и отчетности объектов и фактов хозяйственной жизни, которых ранее не было: акций, нематериальных активов, векселей, расчетов с учредителями и др.

Второй экономической причиной изменений раздела о собственном капитале явился выбор международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в качестве ориентира для реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. При этом влияние МСФО на российские правила бухгалтерского учета

постоянно растет [14]. По утверждению В.В. Ковалева и Вит.В. Ковалева, «в России (СССР) бухгалтерский учет с 1992 г. постепенно, но неуклонно дрейфует в сторону адаптации основных идей и положений англо-американской модели» [3]. МСФО были выбраны ориентиром не случайно. Когда началось активное сотрудничество отечественных предприятий с зарубежными, выход российских предприятий на международные рынки, появление иностранных инвесторов, все это стало диктовать необходимость улучшения понятности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций для зарубежных партнеров, поэтому МСФО оказались практически единственным решением проблемы. Полностью переходить на эти стандарты наша страна не стала. Одной из причин такого решения стало осознание факта, что одновременно научить системе МСФО большое количество учетных работников крайне сложно. Поэтому Россия пошла по пути разработки отечественных стандартов, содержание которых было максимально приближено к МСФО. Этот процесс затянулся, и за 30 лет реформирования отечественной системы учета проходил неравномерно — в некоторые периоды принималось или обновлялось несколько стандартов одновременно, но были и годы нормативного затишья.

С появлением МСФО пришли и новые подходы к оценке активов. Помимо исторической стоимости, стали активно использоваться текущая рыночная и дисконтированная стоимости, а также чистая цена продажи. Позже появилась справедливая стоимость, дискуссии по поводу определения и применения которой идут до сих пор. До этого «вся история развития учетной практики в нашей стране неразрывно связана с учетом расходов, исчислением себестоимости...» [15]. Теперь в одном балансе используются историческая оценка, текущая рыночная и справедливая стоимости; однако известные российские экономисты М.Л. Пятов и Н.Н. Карзаева отмечают, что в одном балансе представить информацию, отражающую, с одной стороны, платежеспособность хозяйствующего субъекта, а с другой — прибыльность его деятельности (нераспределенную прибыль), достоверно невозможно [16].

2. Изменения в представлении существующих статей собственного капитала

Выделим основные изменения в представлении существующих статей собственного капитала с конца XX в. по настоящее время.

Статью «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» можно увидеть и в балансе 1992 г., где она называлась «уставный фонд»

и отражала величину активов, предоставленных государством; причем величина уставного фонда уменьшалась от начисленной амортизации и остаточной стоимости выбывших основных средств. С развитием частной собственности и появлением юридических лиц, зарегистрированных в форме АО и ООО, роль данного показателя изменилась принципиально. Можно констатировать, что в современной экономической литературе экономическому и правовому смыслу уставного капитала уделяют недостаточно внимания.

Бухгалтерское законодательство определение этой категории не предлагает, но оно дано в Федеральных законах «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» в следующей формулировке: «Уставный капитал акционерного общества составляется из номинальной стоимости приобретенных акционерами акций, а общества с ограниченной ответственностью — из номинальной стоимости долей его участников. Величина уставного капитала коммерческих организаций определяет минимальную величину его собственного капитала». Эта информация настолько важна для третьих лиц, что в обязательном порядке представляется в уставах организаций.

В экономической литературе традиционно выделяют следующие функции уставного капитала: стартовую, гарантийную и структурную (распределительную). Первая заключается в обеспечении юридического лица собственниками определенным имуществом, необходимым для начала предпринимательской деятельности организации [17]. Учредители АО и ООО часто определяют уставный капитал в минимально возможной величине, чтобы соблюсти требования действующего законодательства. Если для начала реальной деятельности средств будет недостаточно, учредители могут выдать организации заем. Логика собственников очевидна: средства, выданные своему предприятию по договору займа, вернуть гораздо проще. Если же собственник решит уменьшить уставный капитал через уменьшение номинальной стоимости акций или долей, или уменьшение их количества, то процедура будет долгой. Это связано с тем, что организация обязана уведомить своих кредиторов о принятии такого решения. Поэтому, если собственники решили вложить в предприятие определенную сумму, то ее минимальная величина будет оформлена как уставный капитал, а оставшаяся сумма — как заем. При отсутствии собственных средств или нежелании по каким-то причинам их вносить инициаторы бизнеса пользуются банковскими кредитами, займами третьих лиц, лизингом и др.

Гарантийная функция определяет основное назначение уставного капитала как некоей величины, определяющей превышение активов организации над ее обязательствами, чем, собственно, защищает интересы третьих лиц (лендеров, поставщиков, покупателей и других кредиторов). Под структурной функцией обычно подразумевается определение доли каждого собственника в управлении организацией. Можно сказать, что гарантийная функция основана на величине уставного капитала, а структурная определяет, из чего эта величина формируется по видам обыкновенных и привилегированных акций (в АО) и долей (в ООО).

Достаточно часто в научных публикациях уставный капитал называют основополагающим элементом, характеризующим возможность юридического лица осуществлять самостоятельную хозяйственную деятельность, а также совокупностью либо размещенных участниками корпорации акций, либо средств, вложенных в имущество организации при ее создании для обеспечения жизнедеятельности в объемах, прописанных в учредительных документах [17].

Статья «Собственные акции, выкупленные у акционеров» появилась в разделе «Капитал и резервы» после 2003 г. В соответствии с п. 3 ФСБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁷ эти акции не признаются финансовыми вложениями. Величина собственных акций или долей, временно изъятых из обращения, уменьшает величину собственного капитала организации и поэтому отражается в круглых скобках. Собственные акции или доли в последующем могут быть либо погашены (в этом случае на их номинальную стоимость уменьшится уставный капитал), либо реализованы иным юридическим или физическим лицам. До 2003 г. собственные акции или доли, вернувшиеся в распоряжении эмитента, отражались в составе активов: сначала в составе денежных документов по номинальной стоимости⁸, а после введения в 2001 г. нового Плана счетов — на отдельном счете по фактической цене их выкупа (приобретения).

Статья «Переоценка внеоборотных активов» появилась после 2011 г. С 1994 г. переоценка основных

⁷ ФСБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Утв. приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н. URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/88f48d60ea32b0c5fb1f51c32664f1b364b7e1a1/

⁸ Порядок отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, п. 3.6. Утв. приказом Минфина РФ от 15.01.1997 № 2. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14779/0b9c2bf98d2a3fee407506403390d14fceb9ee82/?ysclid=lq29ehyuy1745697307

средств включалась в показатель «добавочный капитал» вместе с безвозмездно полученным имуществом. Эта статья отражает дооценку основных средств и нематериальных активов, выявленную в результате их переоценки по справедливой стоимости. Уменьшение их стоимости при отсутствии дооценки по конкретным объектам отражается в составе финансового результата деятельности организации (через прочие доходы и расходы). В последующем при дооценке объектов организация должна «компенсировать» расходы; в силу этого сначала дооценка основных средств и нематериальных активов включается в состав прочих доходов (в сумме ранее признанного прочего расхода), а потом увеличивает добавочный капитал экономического субъекта, формируя показатель «переоценка внеоборотных активов». Если говорить об истории событий, то первая переоценка за рассматриваемый период была проведена на 01.07.1992 г.

Основой для приватизации и выкупа активов являлась их стоимость по данным бухгалтерского учета. В этот период в стране была инфляция, рыночные цены на основные средства резко увеличились, сильно отличаясь от данных бухгалтерского учета, поэтому было принято решение об их пересчете с помощью коэффициентов, разработанных Госкомстатом для разных групп объектов. Измененная стоимость получила название «восстановительной». Между тем предложенные коэффициенты не позволили получить на выходе стоимость, приближенную к текущей рыночной, по многим объектам. Следующая переоценка основных средств (также с помощью разработанных коэффициентов) проводилась на 01.01.1994, затем на 01.01.1995, 01.01.1996 и 01.01.1997 гг., и каждой из них были присущи свои особенности. Организациям уже разрешалось осуществлять переоценку не только посредством установленных коэффициентов, но методом прямого пересчета. При этом во втором случае предприятия должны были обосновать определение рыночной цены (путем предоставления цен на аналогичную продукцию от изготовителей, справок от торговых организаций, сведений о ценах из СМИ и т.п.). По мнению Л.И. Куликовой, «основной целью проведения переоценок было создание экономических условий для осуществления инвестиционных процессов в стране» [18], но уже с 1 января 1998 г. такая переоценка стала не обязанностью, а правом организации. Свое желание переоценивать объекты основных средств (а позже — и нематериальных активов) организация должна была отразить в учетной политике. Как и любой элемент последней, решение

о проведении переоценки можно изменить только в исключительном случае. Уже позже в отечественных нормативных документах появились положения об изменении в балансе оценок и иных активов: товаров, готовой продукции, финансовых вложений и др. Между тем «применение принципа затратного ценообразования заложено в менталитете отечественных специалистов. Это необходимо принимать во внимание при проведении преобразований в российском учете и отчетности» [15].

Статья «добавочный капитал (без переоценки)» присутствует в балансе с 2011 г. Основной ее составляющей является эмиссионный доход, т.е. доход эмитента от размещения своих акций или долей, составляющих уставный капитал, по цене, превышающей их номинальную стоимость. Закондатель допускает увеличение уставного капитала на величину эмиссионного дохода. Иные аспекты, связанные с увеличением или уменьшением данного показателя бухгалтерского баланса, так и не нашли отражения в нормативных документах. Поэтому остался нерешенным вопрос: могут ли собственники организации изымать из нее активы на величину эмиссионного дохода? С 1994 по 2011 г. эмиссионный доход отражался в балансе по статье «добавочный капитал».

Статья «нераспределенная прибыль (убыток)» представляет финансовый результат деятельности организации на отчетную дату. В бухгалтерском балансе 1991 г. существовала статья «Прибыль», поскольку в активе баланса присутствовали такие статьи, как «использование прибыли», «убытки», «расходы, не покрытые средствами фондов и целевого финансирования». Сейчас и формирование финансового результата, и его использование аккумулируются лишь в одном показателе — «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Статья «Резервный капитал» появилась в 1992 г.; источником ее образования явилась чистая прибыль организации, а причиной появления — положения законов, регулирующих функционирование АО и ООО. В законах данный показатель именовался «резервным фондом», а в составе бухгалтерского баланса — статьей с названием «Резервный капитал». Этот показатель чаще всего присутствовал в балансах акционерных обществ, поскольку лишь они были обязаны его формировать. Можно констатировать, что это было направлено на отражение интересов кредиторов и владельцев отдельных типов акций. АО не вправе было начислять дивиденды и приобретать определенные акции, если собственный капитал стал

бы меньше суммы уставного, резервного капиталов и превышения над номинальной ликвидационной стоимости привилегированных акций.

Обществу с ограниченной ответственностью за-прещалось начислять дивиденды, если не выполнялось соотношение: собственный капитал не должен быть меньше суммы уставного и резервного капитала.

По этому поводу заметим, что в законе «Об акционерных обществах» до сих пор присутствуют противоречия между формированием и использованием резервного фонда. Согласно Закону, он образуется за счет прибыли и используется для погашения облигаций и приобретения акций. Второе возможно только за счет реальных активов, поэтому до сих пор нет четкой ясности, как для этих целей может быть использована часть прибыли в виде резервного фонда. До 2011 г. в бухгалтерском балансе было две строки для отражения информации о том, по какой причине был образован резервный капитал: в соответствии с законодательством или же — с учредительными документами организации.

3. Содержание статей, удаленных из раздела о собственном капитале

Проанализируем содержание статей, удаленных из раздела о собственном капитале. До перехода в 1992 г. от баланса брутто к балансу нетто в разделе I «Источники собственных средств» присутствовали статьи: «Износ основных средств», «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», «Торговая наценка по нереализованным товарам», которые не имеют аналогов в современном разделе «Капитал и резервы». В настоящее время то, что ранее входило в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов, классифицируется как основные средства, запасы или расходы. В силу этого статьи, ранее показывавшие величину износа (амортизацию), теперь корректируют первоначальную стоимость активов и не отражаются обособленно. «...Амортизация не сопровождается материальным накоплением, не обеспечена реальными деньгами в составе выручки, а только лишь является систематическим перераспределением стоимости основных средств на расходы» [19].

Статья «Торговая наценка по нереализованным товарам» прежде отражала скидки (накидки) при учете товаров по государственным розничным ценам, а также разницу между покупной и учетной (помимо розничной) стоимостью товаров; на текущий момент величина торговой наценки уменьшает статью «Запасы».

По статье «Финансирование капитальных вложений» отражались неиспользованные суммы финансирования капитального строительства и геолого-разведочных работ за счет средств государственного бюджета, однако с 1992 г. данный показатель также упразднен.

Статья «Амортизационный фонд» рассматривалась как источник собственных средств предприятия, и в доперестроечные годы лимитировала величину затрат на ремонт основных средств, поскольку государство контролировало их обновление. Увеличение амортизационного фонда зависело от величины начисленной амортизации по основным средствам, а его уменьшение — от затрат на их приобретение и ремонт. Между тем, в учебниках по экономическим дисциплинам про амортизационный фонд упоминают не только в прошедшем времени.

Статья «Специальные фонды и целевое финансирование» отражала информацию о фондах, образованных предприятиями, и средствах, полученных из бюджета и внебюджетных фондов.

Статья «Расчеты за имущество» показывала задолженность арендодателю за основные и оборотные средства, поэтому в современном балансе она классифицируется как обязательства.

Статья «Резервы на покрытие предстоящих расходов и платежей», включающая резервы на отпуск, вознаграждение за выслугу лет, ремонтный фонд и т.п. сегодня включается к состав оценочных обязательств.

Статья «Доходы будущих периодов» отражала средства, полученные в отчетном году, но относящихся к следующим периодам, например арендная плата. С 1992 г. она была переведена в раздел «Расчеты и прочие пассивы», а затем — в «Краткосрочные обязательства». В настоящее время проект ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» вообще не предусматривает наличие данного показателя.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование доказывает, что в представлении информации о собственном капитале за прошедший почти тридцатилетний период произошли существенные изменения. Прежде всего, в балансе изменилось само название раздела, его статьи существенно сократились, причем основные перемены обусловлены юридическими и экономическими причинами. Среди первых основными являются: распространение частной собственности, развитие АО и ООО, что повлекло ввод новых терминов, требующих отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Экономическими причинами

выступают переход к рыночной экономике, повлиявший на смену основных пользователей отчетности и выбор МСФО в качестве ориентира для реформирования системы бухгалтерского учета.

Стремление улучшить полезность отчетных данных для стейкхолдеров повлияло на переход от баланса брутто к балансу нетто; помимо новых статей отчетности, появились и другие подходы к оценке активов: стали использовать текущую рыночную и дисконтированную стоимости, чистую цену продажи, а не только исторические оценки. Позже появилось понятие «справедливая стоимость», дискуссии по которому идут до сих пор.

Изменилось название и содержание статьи «Уставный капитал», которая стала трактоваться как минимальная величина собственного капитала организации. Возможность выпущенных акций и долей возвращаться в распоряжение эмитента способствовало возникновению статьи «Собственные акции (доли), временно изъяты из обращения». Появление статьи «Добавочный капитал без переоценки», основной составляющей которой является эмиссионный доход, объясняется наличием возможности оплачивать акции и доли выше их номинальной стоимости. Изменение подходов к оценке активов стало основанием для появления статьи «Переоценка внеоборотных активов». Информация об изменении стоимости основных средств и нематериальных активов в результате их переоценки «размыта»: увеличение их стоимости отражает статья «Дооценка внеоборотных активов», а уменьшение стоимости объектов отражено по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Защита кредиторов организации стала основанием для появления статьи «Резервный капитал», хотя Законы «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» используют

термин «резервный фонд». Существование разных названий подразумевает и различное назначение показателей. Неаккуратное использование терминологии в бухгалтерском учете отдаляет финансовое обеспечение предпринимательской деятельности от его правового регулирования. Переход от баланса брутто к балансу нетто послужил основанием для многих изменений в представлении собственного капитала: информация о формируемой и распределяемой прибыли стала представляться в одном показателе — «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; некоторые статьи были перенесены из раздела «Капитал и резервы» в актив баланса, а другие, наоборот, из актива баланса в раздел, отражающий информацию о собственном капитале. Многие показатели, такие как амортизация, торговая наценка и др., вообще исчезли из баланса, поскольку не соответствовали балансу нетто. Также в связи с переходом к рыночной экономике перестали формироваться и некоторые фонды, в частности, амортизационный. Статьи, представляющие кредиторскую задолженность организации, отражаются теперь в составе ее обязательств, в том числе оценочных.

Для улучшения понятности отчетных данных необходимо достигнуть терминологического консенсуса между нормативными документами, определяющими функционирование юридических лиц, и бухгалтерским законодательством; пересмотреть порядок отражения в учете и отчетности информации о переоценке основных средств и нематериальных активов; определить порядок использования эмиссионного дохода.

Считаем, что результаты исследования послужат основой для дальнейшего совершенствования раздела о собственном капитале в интересах заинтересованных пользователей отчетной информации.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Карзаева Н.Н. Оценка основных средств: прошлое, настоящее и будущее. Сборник материалов XI Международной научно-практической конференции «Архитектура финансов: вызовы новой реальности» (г. Санкт-Петербург, 22–26 марта 2021 г.). Санкт-Петербург: Издательство СПбГЭУ; 2021:322–325.
2. Грачева Н.А., Полищук О.А. Анализ собственного капитала производственных предприятий. *Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент*. 2018;8(4):179–187.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2015;4(1):117–152.
4. Alexander D., Bonaci C.G., Mustata R. Fair Value Measurement in Financial Reporting. *Procedia Economics and Finance*. 2012;3(3):84–90.
5. Heilmann C. Values in Time Discounting. *Science and Engineering Ethics*. 2017;23(13):1333–1349.
6. Milburn J.A. The Relationship between Fair Value, Market Value, and Efficient Markets. *Accounting Perspectives*. 2010;7(4):293–316.

7. Elgabali W. The Possibility of Using Fair Value Accounting to Improve the Quality of Accounting Information in Egyptian Banks: An Applied Study. *Administrative and Financial Sciences Review*. 2020;4(1):37–53.
8. Ширококов В.Г., Ткачева Ю.В., Иванов А.А. Финансовая отчетность как информационная база управления собственным капиталом. *Финансовый вестник*. 2022;4(59):13–21.
9. Ситникова В.А. Проблемы бухгалтерского учета добавочного капитала. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(5):545–556.
10. Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(2):29–39.
11. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала. Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. Новосибирск: НГУЭУ; 2009. 303 с.
12. Малецкая И.П. Показатель EBITDA и его применение для оценки финансовых результатов и финансового состояния организации. *Аудиторские ведомости*. 2018;(1):86–93.
13. Лукашевич Д.А. Появление в СССР в период перестройки акционерных обществ: историко-правовой аспект. *Право и государство: теория и практика*. 2020;(6):52–56.
14. Sokolov V.I., Guзов I.N., Generalova N.V., Karelskaia S.N. Applying IFRS in Russia. *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*. London: Routledge; 2019:42–45.
15. Карельская С.Н. Балансовая и доходно-расходная концепции в современном учете. Материалы национальной научно-практической и методической конференции «Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики» (Воронеж, 2022 г.). Воронеж: Воронежский ГАУ; 2022:44–47.
16. Пятов М.Л., Карзаева Н.Н. Реальность и условность в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 2011;(7):97–100.
17. Мицык Г.Ю., Толстова И.А., Матвеев П.А. Уставный капитал: правовая природа и функции. *Modern Science*. 2019;(10–1):160–163.
18. Куликова Л.И. История проведения переоценок основных средств и России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(3):129–142.
19. Воронова И.В., Адулова А.Е. Трактовки термина «амортизация» в бухгалтерском учете. Взаимосвязь исторических и современных исследований в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Санкт-Петербург: Издательство СПбГЭУ; 2022:15–18.

REFERENCES

1. Karzaeva N.N. Valuation of fixed assets: past, present and future. In the collection: *Architecture of Finance: Challenges of the New Reality* (St. Petersburg, March 22–26, 2021). St. Petersburg: Publishing house St. Petersburg State Economic University; 2021:322–325. (In Russ.).
2. Gracheva N.A., Polishchuk O.A. Analysis of equity capital of manufacturing enterprises. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Sociologiya. Menedzhment = Proceedings of the Southwest State University. Series: Economics, Sociology and Management* 2018;8(4):179–187. (In Russ.).
3. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Conceptual foundations of accounting: the logic of evolution. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2015;(4):117–152. (In Russ.).
4. Alexander D., Bonaci C.G., Mustata R. Fair Value Measurement in Financial Reporting. *Procedia Economics and Finance*. 2012;(3):84–90.
5. Heilmann C. Values in Time Discounting. *Science and Engineering Ethics*. 2017;(23):1333–1349.
6. Milburn J.A. The Relationship between Fair Value, Market Value, and Efficient Markets. *Accounting Perspectives*. 2010;7(4):293–316.
7. Elgabali W. The Possibility of Using Fair Value Accounting to Improve the Quality of Accounting Information in Egyptian Banks: An Applied Study. *Administrative and Financial Sciences Review*. 2020;4(1):37–53.
8. Shirobokov V.G., Tkacheva Yu.V., Ivanov A.A. Financial reporting as an information base for managing equity capital. *Finansovyy vestnik = Financial newsletter*. 2022;(4):13–21. (In Russ.).
9. Sitnikova V.A. Problems of accounting of additional capital. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët = International Accounting*. 2019;22(5):545–556. (In Russ.).

10. Druzhilovskaya E.S., Druzhilovskaya T. Yu. Problems of interpretation and reflection of the organization's capital in the financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):29–39. (In Russ.).
11. Tsygankov K. Yu. Theory and methodology of capital accounting. Author's abstract. ... Dr. econ. Scie. diss. Synopsis. Novosibirsk: NSUEM; 2009. 303 p.
12. Maletskaya I.P. EBITDA indicator and its application for assessing the financial results and financial condition of the organization. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*. 2018;(1):86–93. (In Russ.).
13. Lukashevich D.A. The emergence of joint stock companies in the USSR during the period of perestroika: historical and legal aspect. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and state: theory and practice*. 2020;(6):52–56. (In Russ.).
14. Sokolov V.I., Guзов I.N., Generalova N.V., Karelskaia S.N. Applying IFRS in Russia. The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies. London: Routledge; 2019. 312:42–45.
15. Karelskaya S.N. Balance sheet and income-expense concepts in modern accounting. 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 scientific, practical and methodological conference "Transformation of the system of accounting, analytical, financial and control support in the context of digitalization of the economy" (Voronezh, 2022). Voronezh: Voronezh SAU; 2022:44–47. (In Russ.).
16. Pyatov M.L., Karzaeva N.N. Reality and convention in accounting. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2011;(7):97–100. (In Russ.).
17. Mitsik G. Yu., Tolstova I.A., Matveev P.A. Authorized capital: legal nature and functions. *Modern Science*. 2019;(10–1):160–163. (In Russ.).
18. Kulikova L.I. History of revaluations of fixed assets and Russia: accumulated experience, results and surprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(3):129–142. (In Russ.).
19. Voronova I.V., Adulova A.E. Interpretation of the term "depreciation" in accounting." In the collection: The relationship between historical and modern research in the field of accounting, analysis and auditing. Collection of articles by faculty, students and undergraduates. St. Petersburg: UNECON Publishing House; 2022.73:15–18. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Викторовна Ткачук — доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия; профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия

Natalia V. Tkachuk — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia; Professor of the Department of Accounting and Auditing, St. Petersburg State Maritime Technical University, St. Petersburg, Russia

<https://orcid.org/0009-0004-6964-5314>

nattkachuk71@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 27.09.2023; после рецензирования 01.12.2023; принята к публикации 13.12.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 27.09.2023; revised on 01.12.2023 and accepted for publication on 13.12.2023.

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