

# Международный бухгалтерский учет



**Информация о собственном капитале  
организации**

**Модели оценки собственного капитала**

**Состав аудиторской команды и верификация  
корпоративной социальной отчетности**

**Информационные интересы пользователей  
учетно-отчетной информации**

**Идеальная бухгалтерия Средневековья**

**6 (300) – 2014**  
**ФЕВРАЛЬ**

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ  
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**  
– индекс 48997 – каталог  
агентства «Роспечать»  
– индекс 83847 – каталог  
УФПС РФ «Пресса России»  
– индекс 34136 – каталог  
российской прессы  
«Почта России»

Доступ и подписка  
на электронную версию журнала –  
www.elibrary.ru, www.dilib.ru  
Журнал зарегистрирован  
в Государственном комитете  
Российской Федерации по печати.  
Свидетельство о регистрации  
№ 017854

**Учредитель:**

ООО «Издательский дом  
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

**Издатель:**

ООО «Информсервис»

**Главный редактор:**

Л.А. Чалдаева, доктор

экономических наук, профессор

**Зам. главного редактора:**

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

**Редакционный совет:**

Н.Э. Бабичева, кандидат

экономических наук, доцент

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических наук,

профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических наук,

профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,

профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

**Верстка:** М.С. Гранильщикова

**Корректор:** А.М. Лейбович

**Редакция журнала:**

111401, Москва, а/я 10

Телефон: (495) 989-96-10

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 22.01.2014.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 7,5 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ,

отражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферирован в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использование

их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только с

письменного разрешения редакции.

# Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ  
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

6 (300) – 2014 февраль

## СОДЕРЖАНИЕ

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Бурлакова О.В., Мазуренко Т.Я.* Проект федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Информация о собственном капитале организации» .....2
- *Луговской Д.В., Абросимова Ю.А.* Модели оценки собственного капитала в статической, динамической и актуарной учетной концепции ..... 11

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Голубева Н.А.* Состав аудиторской команды – важнейший фактор гарантии качества внешней верификации корпоративной социальной отчетности .....20

### ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Фомин В.П., Татаровский Ю.А.* Формирование и анализ показателей финансового состояния организации .....30
- *Рудакова Т.А.* Информационные интересы пользователей учетно-отчетной информации .....39

### ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Безручук С.Л.* Факторы, влияющие на качество учетной информации .....46

### СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Гурская М.М.* Идеальная бухгалтерия Средневековья: расходы по дому .....53

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).  
Статьи рецензируются.

УДК 657.1

## ПРОЕКТ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ИНФОРМАЦИЯ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ ОРГАНИЗАЦИИ»

**О. В. БУРЛАКОВА,**

*доктор экономических наук,  
профессор кафедры*

*бухгалтерского учета, анализа и аудита*

*E-mail: burlak2015@yandex.ru*

*Оренбургский государственный университет*

**Т. Я. МАЗУРЕНКО,**

*преподаватель кафедры*

*бухгалтерского учета и аудита*

*E-mail: mazurenko.tatjana2012@yandex.ru*

*Оренбургский государственный аграрный университет*

---

*Собственный капитал организаций является основной деятельностью любого хозяйствующего субъекта. Отсутствие четкой трактовки категории «собственный капитал» в законодательных и нормативных документах, научной литературе дает возможность исследователям и практикам модифицировать структуру и состав собственного капитала. Данная проблема напрямую связана с отсутствием исходного постоянного источника, устанавливающего правила и порядок раскрытия информации о собственном капитале. Авторами разработан проект федерального стандарта по бухгалтерскому учету, позволяющий решить данную проблему.*

**Ключевые слова:** *собственный капитал, уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, нераспределенная прибыль.*

---

Современное развитие рыночной экономики России, глобализация коммерческой деятельности, выход на международные рынки капитала и участие в них посредством прохождения листинга, допускающего ценные бумаги к котировкам на крупные мировые фондовые биржи, в качестве наиболее значимой проблемы выдвигают проблему формирования достоверной и объективной информации о собственном капитале.

Однако в настоящее время нет единого отдельного стандарта об учете собственного капитала организации и раскрытия информации о нем в бухгалтерской финансовой отчетности ни в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), ни в отечественных положениях по бух-

галтерскому учету. Так, информации о собственном капитале посвящены пп. 10, 79, 80, 106–110 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», которые раскрывают перечень информации о капитале без ее определения и методики представления в отчете о финансовом положении, отчете об изменениях в капитале, примечаниях [3].

В отечественной нормативно-правовой базе раскрытию информации о собственном капитале в бухгалтерской финансовой отчетности посвящены пп. 20, 30 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [10], приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [6], учету собственного капитала посвящен разд. VII Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (далее – План счетов) [9].

В главе 4 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) [2], федеральных законах от 26.12.2005 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Федеральный закон «Об акционерных обществах»), от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью»), от 08.05.1996 № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» (далее – Федеральный закон «О производственных кооперативах») [5, 7, 8] и других нормативных правовых актах для каждого конкретного юридического лица прописаны определения и минимальный размер основного источника формирования собственных средств, первоначально вложенных в организацию его собственниками (учредителями).

Концептуальные принципы учета собственного капитала и раскрытие о нем информации в бухгалтерской финансовой отчетности в разных организациях в нашей стране не всегда правильно понимаются как ответственными за ведение учета, раскрытие информации в отчетности, так и пользователями. В связи с этим бухгалтерская финансовая отчетность оказывается непригодной для серьезного делового анализа, приводит к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении организаций, представивших отчетность.

Впервые проблема нормативно-правового регулирования учета собственного капитала, правил

его оценки и раскрытия информации в финансовой отчетности в нашей стране была озвучена в 1994 г. на первом заседании Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине России. Был опубликован проект положения «Об учете собственного капитала и расчетов с акционерами» (далее – проект 1994 г.) [1].

Предложенный в 1994 г. проект возник на основе соответствующих положений ГК РФ и Федерального закона «Об акционерных обществах». Он охватывал все вопросы формирования собственного капитала и содержал следующие разделы:

1. Введение.
2. Определения.
3. Учет собственного капитала.
4. Учет расчетов с акционерами.
5. Заключение.

Во введении проекта 1994 г. в п. 1.1 было сказано, что Положение определяет обязательные правила оценки и отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности собственного капитала и других средств хозяйствующего субъекта. В пункте 1.2 подчеркнуто, что Положение не распространяется на учет операций, связанных с получением безвозмездного финансирования, дарения, пожертвований, в том числе имущества, а также формированием благотворительных и других фондов целевого назначения.

Ценность разд. 2 «Определения» проекта 1994 г. заключалась в закреплении терминологии. Так, в п. 2.1 проекта 1994 г. отмечается, что собственный капитал определяется «как чистая стоимость имущества хозяйствующего субъекта, которая представляет собой разницу между стоимостью его активов и его обязательств. Стоимость активов также уменьшается на сумму фондов и других начисленных показателей, не относящихся к собственности хозяйствующего субъекта». Это определение в настоящее время больше соответствует определению чистых активов.

Уставный капитал – зарегистрированная в уставе хозяйствующего субъекта как юридического лица часть собственного капитала, включая денежные средства, внесенные собственником или участником организации предприятия (хозяйствующего субъекта) (п. 2.2 проекта 1994 г.). Данное определение подверг критике адвокат, член президиума Коллегии адвокатов «Москов-

ский юридический центр» Ю. А. Платонов [16], указав ряд неточностей в подготовленном проекте и подчеркнув, что определение понятия «уставный капитал», данное в п. 2.2 проекта 1994 г., вступает в противоречие с закрепленным в п. 1 ст. 11 Закона РСФСР от 25.12.1990 № 445-1 «О предприятиях и предпринимательской деятельности» (утратил силу с 01.07.2002), где было узаконено, что «уставный фонд товарищества (акционерного общества) образуется только за счет вкладов (акций) учредителей». Формулировка п. 2.2 проекта 1994 г., по мнению Ю. А. Платонова, расширяет объем понятия «уставный капитал», рассматривая его как часть собственного капитала, включающую денежные средства, внесенные собственником или участником при организации предприятия (иными словами, включающую вклады (акции)).

Дополнительный капитал – стоимость имущества (включая денежные средства), внесенного учредителями (акционерами) сверх зарегистрированного уставного капитала (эмиссионный доход); суммы, образующиеся в результате изменений стоимости имущества, а также другие поступления в собственный капитал хозяйствующего субъекта (п. 2.3 проекта 1994 г.).

Резервный капитал – часть собственного капитала, выделяемого из чистой прибыли, для покрытия возможных балансовых убытков и других потерь (п. 2.4 проекта 1994 г.). Данное определение, по нашему мнению, очень хорошо раскрывает его предназначение.

Резервные фонды – отчисления от чистой прибыли, поступающей в распоряжение хозяйствующего субъекта, имеющие целевое назначение для покрытия непредвиденных потерь, компенсации риска, других расходов, возникающих в процессе хозяйственной деятельности и при распределении прибыли (п. 2.5 проекта 1994 г.).

Балансовая прибыль – кредитовое сальдо по счету прибылей и убытков, отражающее превышение общей суммы прибыли и доходов над общей суммой потерь и убытков за отчетный период (п. 2.6 проекта 1994 г.).

Балансовый убыток – дебетовое сальдо по счету прибылей и убытков, отражающее превышение общей суммы потерь и убытков над общей суммой прибылей и других доходов за отчетный период (п. 2.7 проекта 1994 г.).

Чистая прибыль – часть балансовой прибыли, оставшаяся в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налогов на прибыль (доход) и отчислений на использованную прибыль (п. 2.8 проекта 1994 г.).

Использованная прибыль – расходы прибыли на внутреннее потребление хозяйствующего субъекта, социальные нужды и материальное поощрение персонала и администрации, благотворительные и иные цели (п. 2.9 проекта 1994 г.).

Изъятая прибыль – сумма денежных средств, стоимость иного имущества, полученная собственником или партнерами полного товарищества за отчетный период в счет прибыли хозяйствующего субъекта без уставного капитала (п. 2.10 проекта 1994 г.).

Нераспределенная прибыль – часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта (п. 2.11 проекта 1994 г.).

Непокрытый убыток – сумма балансовых убытков отчетного года, не покрытая резервным капиталом и резервными фондами, а также превышение суммы балансового убытка над величиной накопленной ранее нераспределенной прибыли (п. 2.12 проекта 1994 г.).

Фонды социального назначения – отчисления от чистой прибыли на удовлетворение социальных нужд, материальное поощрение персонала и другие аналогичные цели. Исключаются из собственного капитала хозяйствующего субъекта (п. 2.13 проекта 1994 г.).

Эмиссионный доход – суммы, внесенные акционерами в собственный капитал хозяйствующего субъекта сверх номинальной стоимости акций. Зачисляется в дополнительный капитал (п. 2.14 проекта 1994 г.).

Раздел 3 проекта 1994 г. «Учет собственного капитала» состоит из девяти пунктов, за которыми закрепляются правила отражения и оценки учета: уставного капитала (пп. 3.1, 3.2), взносов в уставный капитал в виде материальных ценностей, нематериальных активов, валюты и валютных ценностей (пп. 3.3, 3.4), номинальной стоимости акций и эмиссионного дохода (п. 3.5), возврат оплаты выкупленной доли и выкуп собственных акций (п. 3.6), резервного капитала и резервных

фондов (п. 3.7), нераспределенной прибыли и резерва на выплату дивидендов (п. 3.8), непокрытого убытка (п. 3.9).

Предлагаемые проектом 1994 г. правила отражения уставного капитала акционерного общества открытого типа с одновременным отражением на контрпассивном счете «Номинальная стоимость выпущенных акций» в п. 3.5 потребовали ввода и обоснования в действовавший тогда План счетов 1991 г. нового счета. Также возникла необходимость на основе п. 3.6 проекта 1994 г. ввести счет 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров» (этот счет был введен в План счетов 2001 г.), что позволило не уменьшать уставный капитал.

Особый интерес, по нашему мнению, в проекте 1994 г. представляет формирование хозяйствующими субъектами резервного капитала и резервных фондов из чистой прибыли для покрытия потерь и компенсации риска хозяйственной деятельности. Авторы проекта 1994 г. подчеркнули, что резервный капитал и прочие резервные фонды следует отражать на отдельных счетах бухгалтерского учета обособленно от других составных частей собственного капитала. Однако в Плане счетов 1991 г. был выделен только счет 86 «Резервный капитал», счетов по учету резервных фондов не было.

Заслуживает внимания разд. 4 «Учет расчетов с акционерами» проекта 1994 г., который состоит из пяти пунктов. Так, в п. 4.1 проекта 1994 г. предлагалось производить расчеты с акционерами (учредителями) по дивидендам исходя из суммы чистой прибыли, выделенной собранием акционеров по предложению администрации. При этом авторы предлагали в течение отчетного периода ежеквартально или ежемесячно производить авансовые начисления дивидендов. В пункте 4.3 проекта 1994 г. авторы отразили направления использования балансовой прибыли, погашение балансового убытка. В пункте 4.5 авторы проекта уделили внимание расходам на материальное поощрение и социальные нужды персонала за счет создания фондов социального назначения.

В заключение проекта 1994 г. авторы вынесли рекомендации по раскрытию необходимой информации в годовой финансовой отчетности для пользователей, которая должна отражать: уставный капитал; категории выпущенных акций,

права, привилегии и ограничения по распределению доходов и оплате акционерного капитала; номинальную и биржевую (рыночную) цену акций по категориям, размер дивидендов в расчете на одну акцию (по категориям); общую сумму дополнительного капитала с расшифровкой по основным источникам поступления; резервный капитал по уставу и фактический, прочие целевые резервные фонды; нераспределенную прибыль отчетного года и прошлых лет; отчисления и накопления фондов социального назначения. Однако данное раскрытие информации в проекте 1994 г. почему-то особо выделяется для акционерных обществ закрытого типа и иных хозяйствующих субъектов.

В настоящем исследовании разработан проект федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Информация о собственном капитале организаций», состоящий из следующих разделов:

1. Общие положения.
2. Классификация собственного капитала.
3. Формирование и изменение составляющих собственного капитала.
4. Раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предлагаемый проект Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Информация о собственном капитале организаций» разработан на основе действующей нормативно-правовой базы:

– ГК РФ;

– федеральных законов «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Об акционерных обществах», «О производственных кооперативах»;

– положений по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), «Учет основных средств» ПБУ 6/01, «Доходы организаций» ПБУ 9/99, «Расходы организации» ПБУ 10/99, «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007);

– приказов Минфина России от 31.11.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»; приказа Минфина России № 10н, ФКЦБ России № 03-6/пз от 29.01.2003 «Об

утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Цель предлагаемого проекта федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Информация о собственном капитале» – закрепить терминологию, касающуюся собственного капитала и всех его составляющих, установить правила учета и порядок раскрытия информации о собственном капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности в отечественных стандартах.

Предмет регламентации предлагаемого проекта федерального стандарта – собственный капитал и его составляющие – и обусловил его название «Информация о собственном капитале». Далее приводится текст предлагаемого авторами проекта федерального стандарта с указанием (в квадратных скобках) соответствующих нормативных правовых актов.

## ПРОЕКТ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «ИНФОРМАЦИЯ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ ОРГАНИЗАЦИЙ»

### I. Общие положения

1. Настоящий Федеральный стандарт (далее – Стандарт) устанавливает правила и порядок раскрытия информации о собственном капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных, страховых организаций), наделенных правом собственности, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (далее – организации).

2. Под собственным капиталом следует понимать средства, вложенные учредителями (участниками, пайщиками) не ниже предусмотренной законодательством минимальной величины, изменившиеся под воздействием хозяйственных операций, представленные в виде части стоимости активов, оставшиеся после вычета стоимости всех обязательств и используемые по усмотрению учредителей (участников, пайщиков).

3. Под информацией о собственном капитале понимается информация, раскрывающая величину о следующих составляющих собственного капитала: уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

4. Для целей настоящего Стандарта указанные ниже понятия означают следующее:

– уставный (складочный) капитал (паевой фонд) – средства, инвестированные учредителями (участниками, пайщиками) для обеспечения уставной деятельности организации;

– добавочный капитал – средства, складывающиеся из инвестированного капитала в части положительных курсовых разниц, образовавшихся при вкладе иностранной валюты в уставный (складочный) капитал (паевой фонд), а также эмиссионного дохода и накопленного капитала в части прироста стоимости имущества, полученного по результатам переоценки внеоборотных активов;

– резервный капитал – средства *накопленного капитала, определенные в соответствии с законодательными и учредительными актами, предназначенные для покрытия возможных убытков* организации;

– нераспределенная прибыль – средства *накопленного капитала, отражающие чистую прибыль, полученную за весь период деятельности организации, не ограниченные направлениями возможного использования (создание фондов и резервов) и не связанные с изъятием из оборота организации (выплата дивидендов, премий и пр.);*

– непокрытый убыток – отвлеченные средства, на которые за весь период деятельности организации уменьшился объем инвестированного и накопленного капитала.

### II. Классификация собственного капитала

5. Собственный капитал организации в зависимости от способа образования подразделяется на:

- а) инвестированный капитал;
- б) накопленный капитал.

6. Под инвестированным капиталом понимаются реальные средства учредителей (участников, пайщиков), которые они вкладывают в организацию с целью получения прибыли.

К инвестированному капиталу относятся:

– средства, внесенные учредителями (участниками, пайщиками) (номинальная стоимость акций (долей, паев)), составляющие уставный (складочный) капитал (паевой фонд) организации;

– средства, поступающие как разница от продажи акций по цене выше номинальной сто-