

УДК 657.0.5
ББК 65.052.2
Е 26

Е.М. Евстафьева

Доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета «РИНХ», г. Ростов-на-Дону. Тел.: (863)240-29-86, e-mail: 2982232@mail.ru.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДЕФИНИЦИИ «КАПИТАЛ» С ПОЗИЦИЙ ЭВОЛЮЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

(Рецензирована)

Абстракт. В статье проведено теоретическое исследование дефиниции «капитал», сущность которой менялась по мере развития экономического общества; установлено, что отражение собственного капитала в бухгалтерском учете неразрывно связано с процессом эволюции балансовых теорий. Одним из перспективных и быстрорастущих направлений является стратегический учет. Общей отличительной особенностью стратегического учета является то, что он позволяет обобщить и детализировать информацию о фактах хозяйственной жизни, имевших место не только в прошедших отчетных периодах, но и в будущих.

Ключевые слова: собственный капитал, балансовые теории, статический учет, динамический учет, эволюционно-адаптивный учет.

E.M. Evstafieva

Doctor of Economics, Professor of Accounting Department, Rostov State Economic University «RINH», Rostov-on-Don. Ph.: (863)240-29-86, e-mail: 2982232@mail.ru.

THEORETICAL ASPECTS OF STUDYING THE DEFINITION «CAPITAL» FROM THE STANDPOINT OF ACCOUNTING EVOLUTION

Abstract. The paper carries out the theoretical study of the definition «capital», the essence of which changed with the development of economic society. It substantiates that the reflection of equity accounting is linked indissolubly with the process of the evolution of balance theories. One of the most promising and fastest growing directions is a strategic consideration. A common peculiarity of strategic consideration is that it allows summarizing and detailing information about the facts of economic life, which took place not only in the last reporting period, but in the future as well.

Keywords: equity, balance theory, static calculation, dynamic calculation, evolution and adaptive accounting.

По достоинству оценивая научный вклад отечественных и зарубежных ученых, следует отметить, что в настоящее время недостаточно полно исследована важнейшая экономическая и учетная категория — «капитал» с позиций эволюции бухгалтерского учета.

Первые теоретические разработки, во многом определившие последующее развитие бухгалтерского учёта капитала, принадлежат Б. Котрульи, Л. Пачоли, Ж. Савари,

И. Шерру, Ж. Дюмарше, О. Шмаленбаху. Решением этой многоаспектной проблемы занимались многие российские экономисты первой четверти XX в.: Н.С. Аринушкин, А.А. Афанасьев, Н.А. Блатов, Р.Я. Вейцман, А.М. Галаган, А.М. Гинзбург, Н.А. Кипарисов, Н.С. Лунский, И.Р. Николаев, А.П. Рудановский, а также зарубежные авторы: И. Буррий, П. Герстнер, Дж. Заппа, А. Кальмес, Ф. Ляйтнер, Г. Никлиш, Г. Симон, В. Патон, Дж. Понти и др.

Вопросам бухгалтерского учёта собственного капитала в современных условиях посвятили свои работы такие отечественные учёные и практики, как И.Н. Богатая, А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.А. Бреславцева, С.М. Бычкова, М.В. Власова, К.М. Гарифуллин, В.Г. Гетьман, Л.Т. Гиллярская, А.Г. Грязнова, В.И. Данилов — Данильян, Д.А. Ендовицкий, В.Б. Ивашкевич, В.В. Ковалёв, О.И. Кольвах, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, Н.Т. Лабынцев, А.Д. Ларионов, Н.А. Лытнева, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Патров, В.И. Петрова, О.В. Соловьёва, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, А.А. Шапошников, А.Д. Шеремет, В.Г. Ширококов, Л.З. Шнейдман и др. При этом следует отметить, что многие вопросы бухгалтерского учёта собственного капитала остаются малоизученными и дискуссионными.

Цель статьи — развить теоретические представления о содержательной характеристике дефиниции «капитал» на основе исследования эволюции бухгалтерского учета.

Капитал — одна из фундаментальных и достаточно сложных экономических категорий. Сущность и структура капитала напрямую зависит от эволюции развития экономических учений, важнейшим звеном которых является бухгалтерский учет.

Теоретическое исследование рассматриваемой дефиниции в фундаментальных работах современных ученых позволило нам сформировать три базовых подхода к определению его сущности в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации

Авторы первого подхода (Энтони Р., Рис Дж., Шерр И.Ф., Кутер М.И., Хендрексен Э.С., Ван Бреда М.Ф. и др.) под собственным капиталом организации понимают общую стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала, т.е. чистые активы.

Представители второго подхода (Самуэльсон П., Фишер И., Нидлз Б., Андерсон Х. и др.) рассматривают капитал как весь накопленный запас средств, необходимых для производства материальных благ. При этом наиболее емкое определение дает И.А. Бланк, который под капиталом пони-

мает «накопленный путем сбережений запас экономических благ в форме денежных средств и капитальных товаров, вовлекаемый его собственниками в экономический процесс как инвестиционный ресурс и фактор производства с целью получения дохода, функционирование которых в экономической системе базируется на рыночных принципах и связано с факторами времени, риска и ликвидности» [1, с. 46]. Раскрывая сущность капитала, И.А. Бланк комбинирует экономический и ресурсный подходы к его исследованию, а также адаптирует указанные подходы к финансовой теории, указывая на характеристики капитала как инвестиционного ресурса — доходность, ликвидность и риск.

Одним из представителей третьего подхода является Ю.А. Бабаев, который считает, что капитал представляет собой совокупность собственного и привлеченного капитала, необходимого для финансово-хозяйственной деятельности. В то же время все представления о капитале едины в одном: он ассоциируется со способностью приносить доход.

Проанализировав взгляды отечественных и зарубежных ученых, мы пришли к выводу о том, что под собственным капиталом организации следует понимать общую стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала, при этом источниками собственного капитала выступают уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Рассматривая «капитал» как важнейшую составляющую в деятельности любой организации, нельзя не согласиться с Ш. Пангло, который утверждал, что «бухгалтерский учет — это прикладная политическая экономия, и как последняя имеет своим предметом капитал, точно так же все понятия бухгалтерского учета (двойная запись, природа счетов и т.д.) должны быть выведены из понятия капитала» [2].

Нами исследованы подходы к определению дефиниции «капитал» с позиций развития и становления бухгалтерского учета (таблица 1).

Из таблицы 1 видно, что сущность капитала меняется в процессе эволюции бухгалтерского учета, которая напря-

Таблица 1

**Подходы к определению дефиниции «капитал» с позиций развития
и становления бухгалтерского учета**

| № | Вид учета | Трактовка капитала |
|---|------------------------|---|
| 1 | Натуралистический | В системе текущего учета понятие «капитал» не использовалось. |
| 2 | Патримональный | Понятие «капитал» не использовалось, деньги выступали мерилем стоимости. |
| 3 | Камеральный | Отождествляется с понятием «финансовый результат» (доходы/расходы). |
| 4 | Статический | Капитал отождествляется с чистым имуществом организации. |
| 5 | Динамический | Под капиталом понимаются все финансовые ресурсы организации; капитал подразделяется на собственный и заемный. |
| 6 | Органический | Определение сравнимого финансового результата от ведения хозяйственной деятельности с одновременным выявлением инфляционных потерь и дефляционных доходов. |
| 7 | Эволюционно-адаптивный | Капитал — это совокупность собственного и заемного капитала. Собственный капитал представляет собой совокупность финансовых ресурсов компании, сформированных за счёт средств учредителей (участников) и финансовых результатов собственной деятельности. |

мую связана с экономическим развитием общества.

Рассмотрим особенности учета капитала с позиций эволюции бухгалтерского учета и развития основополагающих балансовых теорий.

Первыми системами счетоводства признано считать патримональную и камеральную. Как отмечает Жак Ришар: «Камеральная бухгалтерия — это учет, который регистрирует любое движение денежных средств предприятия» [3, с. 32]. Камеральный учет позволяет оценить ликвидное имущество коммерческой организации и определить общий результат каждой операции за ряд периодов путем сравнения суммы денежных поступлений и выплат. Камеральный учет может вестись как с использованием, так и без использования двойной записи. Использование двойной записи предполагает ведение двух основных счетов: «Касса» и «Капитал». На счете «Касса» фиксируются все поступления и выплаты, а на счете «Капитал» — первоначальный вклад (вклады в натуральной форме не учитывались) и полученная прибыль. Данный тип бухгалтерского учета основан на информации о денежных потоках, не учитывая при этом информацию о движении имущества

в натуральном выражении. В связи с этим оценить любой вид активов можно, во-первых, только после окончания каждой отдельной операции, связанной с ним, и, во-вторых, эти данные будут неполными, так как камеральная бухгалтерия, фиксируя денежные поступления, пренебрегает другими формами вложения капитала.

В патримональной бухгалтерии упор делался на учет имущества, деньги выступали мерилем стоимости. Патримональное счетоводство в связи с необходимостью выявлять результат хозяйственной деятельности был разделен на униграфический и диграфический. Униграфический учет построен на принципах простой записи. Диграфическая бухгалтерия — бухгалтерия, основанная на принципе двойной записи, с применением счетов капитала, прибылей, убытков и других абстрактных понятий, прямо не относящихся ни к личностям (дебиторам, кредиторам), ни к материально-вещественным ценностям.

Нами проведен сравнительный анализ камеральной и патримональной системы счетоводства (таблица 2).

На выбор системы счетоводства оказывает влияние размер организации. Так, камеральный учет на сегодняшний день при-

Таблица 2

**Сравнительный анализ камеральной и патримональной системы счетоводства
и особенности отражения в них капитала**

| Вид системы счетоводства Характеристика | Камеральная | Патримональная | |
|---|---|---|---|
| | | Уни- графическая | Диграфическая |
| Цель | Оценка ликвидного имущества Определение финансового результата деятельности Контроль сохранности ценностей | Контроль сохранности ценностей | Обеспечение сохранности имущества Контроль Квантификация (исчисление) финансовых результатов Перераспределение ресурсов в народном хозяйстве [4] |
| Основоположники, используемые модели | Венецианская модель, учет в Древнем Риме, М. Пуэхберг | Э. Леоте и А. Гильбо | |
| Области учета, которым уделяется особое внимание | учет состояния и движения ценностей — имущества, на выполнение сметы | учет доходов и расходов, оценку имущества | |
| Основополагающая идея | Объектом учета выступают кассовые операции и смет. Факты, еще только намечаемые, отражаются в единой системе учета вместе с фактами, уже свершившимися [5, с. 22] | Идея учетного натурализма | Идея учетного реализма |
| Характерные особенности | Регистрации подлежат не только расходы и доходы, но и ожидание их возникновения, связанное в первую очередь с бюджетными (сметными) назначениями [5, с. 23] | Предполагает учет состояния и движения ценностей | |
| Особенности формирования капитала | Первично Денежные поступления — денежные выплаты (входящие-исходящие ДП) | Вторично В системе текущего учета не фиксируется, а исчисляется путем инвентаризации | Первично УК, ДК, РК, ЧП |
| Использование двойной записи | Двойная запись может не использоваться | Не используется | « ... фиксация каждого информационного факта хозяйственной жизни дважды и непременно в едином денежном измерении [5, с. 22] |
| Основные недостатки | Весь имущественный комплекс, кроме денег, выпадает из системы учета. | Не позволяет проконтролировать ожидаемые факты хозяйственной жизни | |

| | |
|---|---|
| Актив — имущественная масса предприятия, принадлежащая на праве собственности (в том числе и земельные участки) | Пассив — распределение имущественной массы (права собственников и их ответственность перед кредиторами) |
| Денежные средства Ценности Дебиторы (требования) | Капитал Кредиторы |
| Стоимость набора ценностей (А) $A = K + O$ | Распределение ценностей ($K + O$) |

Рисунок 1. Структура статического баланса

меняют малые коммерческие организации и индивидуальные предприниматели.

Одним из методов, широко распространенных в научных исследованиях, является рассмотрение изучаемого объекта в статике. Видными представителями статической балансовой теории были И.Ф.Шер, И. Крайбиг, Э. Шмаленбах, М. Вавасер, В. Ринг и др. Статический бухгалтерский учет создавался постепенно с XII в. по XIX в. В основе данного вида учета лежит статическая балансовая теория, рассматривающая предприятие как имущественный комплекс, состоящий из относительно независимых элементов.

Общая схема статического баланса приведена на рисунке 1 [6, с 27].

В статическом балансе в активе отражается имущество, принадлежащее коммерческой организации на правах собственности, в пассиве — права собственников и их ответственность перед кредиторами. Следует обратить внимание, что в активе не отражается имущество, не принадлежащее на правах собственности (например, земельные участки, арендуемые либо используемые без наличия права собственности) в баланс не включаются.

Основная цель статической оценки стоимости коммерческой организации, сводится к защите интересов кредиторов.

Статическая оценка стоимости имущества позволяет:

- охарактеризовать стоимость имущества (в том числе и по рыночным ценам);
- определить конкурсную массу на дату составления статического баланса и варианты ее распределения между собственниками;
- осуществлять налоговый контроль за доходами граждан и мелких предпринимателей в части операций имуществом (покупка, продажа, аренда и т.д.).

Основным источником информации при проведении статической оценки стоимости коммерческой организации является статический баланс, основанный на периодической оценке имущества и проверке достаточности или недостаточности получения денежных средств от условной реализации активов коммерческой организации для оплаты его кредиторской задолженности.

Согласно статической теории баланса, результат деятельности, т.е. наращение капитала, можно определить только путем сравнения чистых активов текущего и предыдущего периодов:

$$(A_1 - O_1) - (A_0 - O_0) = K_1 - K_0 = \Delta K, (1)$$

где A_1 и O_1 — величина активов текущего и предыдущего периодов соответственно; A_0 и O_0 — величина обязательств текущего и предыдущего периодов соответственно; K_1 и K_0 — величина капитала текущего и предыдущего периода соответственно; ΔK — величина наращения капитала за период.

В результате в соответствии со статической концепцией бухгалтерского баланса счет «Прибыли и убытки» самостоятельного значения может не иметь и поэтому рассматриваться в качестве субсчета к счету Капитала.

Теория статического баланса отражает приоритет статической составляющей бухгалтерской отчетности — бухгалтерского баланса, который составляется в статических категориях — активы, обязательства, капитал на определенную статическую дату, над динамической составляющей бухгалтерской отчетности — отчетом о финансовых результатах. Исходя из этого, статический баланс обеспечивает точное отражение стоимости имущества, но может исказить (и ис-

кажает) финансовые результаты деятельности организации.

Уравнение капитала (постулат И.Ф. Шера) отражает статику состояния хозяйственной деятельности. Оно составлено в статических показателях без динамических составляющих. Присутствие динамических показателей позволяет преобразовать капитальное уравнение в уравнение вида:

$$A - O = K + Pr - Y \quad (2)$$

или

$$A - O - K = Pr - Y, \quad (3)$$

где Pr — прибыль, Y — убытки.

Из уравнения (2) видно, что финансовый результат отражается непосредственно на счете Капитала, из уравнения (3) — на счете Прибылей и убытков.

С точки зрения Шера, убытки (Y) — это не показатель финансового результата, это затраты (расходы), увеличивающие стоимость активов. Это дает основания преобразовать начальный баланс вида: $A = K + O$ в последующий баланс вида:

$$A + Y = K + O + Pr. \quad (4)$$

В уравнении (4) совмещены статические (активы, обязательства, капитал) и динамические (прибыли и убытки) показатели. Это позволило впоследствии создать структуру статико-динамического баланса с использованием категорий доходов (D) и расходов (P):

$$A + P = K + O + D. \quad (5)$$

Преобразованный вариант уравнения (5): $A - K - O = D - P$ отражает синтез статической и динамической балансовых теорий.

Теория динамического баланса развивалась последовательно с XIV в. по XX в. практически одновременно со статической. Как завершенная учетная концепция динамическая балансовая теория сформировалась в начале XX в. благодаря трудам немецкого экономиста Э. Шмаленбаха.

Сущность динамической трактовки учета состоит в обеспечении возможности периодического выявления финансового результата на основе годовой бухгалтерской отчетности для определения эффективности хозяйственной деятельности экономического субъекта. В бухгалтерс-

ком учете эта концепция сформировалась для решения сугубо экономических, а не юридических проблем: возможности измерения и увеличения прибыли, что требовало постоянного наблюдения за динамикой капитала.

Профессор Жак Ришар понимает под динамическим учетом «систему регистрации фактов хозяйственной жизни, главной целью которой является измерение, непрерывное или через близкие промежутки времени, эффективности хозяйственной деятельности предприятия» [4, с. 65].

Динамический учет строился на четырех фундаментальных принципах: капитал, результат, доходы и расходы.

В динамической концепции капитал, независимо от того, какой (собственный или заемный), рассматривается с точки зрения расчета рентабельности. Чтобы получить доход, инвесторы должны тратить вложенный капитал, что приводит к затратам капитала.

Увеличение вложенного капитала возможно в результате производства, следовательно, доходы включаются не только в выручку отчетного периода, но также и в вероятную стоимость потенциальных продаж продукции, хранящейся на складе.

Активы коммерческой организации представляют собой элементы вложенного в него и еще не потребленного капитала.

Применительно к имуществу в динамическом учете можно выделить два потока ценностей в рамках экономической единицы:

- материальные потоки ценностей;
- денежные потоки ценностей;

Отсюда вытекает возможность получения двух потоков ценностей и результатов, связанных с наличием активов в рамках одного предприятия:

Материальный поток (*материальный доход – материальные затраты = материальный результат*).

Денежный поток (*денежный поток – денежные расходы = денежный результат*).

Основной целью динамической оценки стоимости коммерческой организации является периодичное измерение эффективности использования собственности на основе данных бухгалтерского учета и прогнозирование перспектив развития бизнеса.

Динамическая концепция обеспечивает взаимосвязь бухгалтерского баланса

с контрбалансом — отчетом о финансовых результатах. По теории динамического баланса финансовый результат представляет собой изменения вложенного капитала за определенный период. Такие изменения происходят только под воздействием хозяйственной деятельности организации. В результате этой деятельности хозяйствующий субъект получает доходы (выручку) и несет расходы (затраты), которые обусловили получение доходов (принцип соотношения доходов и расходов). Финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами и называется чистым результатом, поэтому отчет о прибылях и убытках называется еще результатным балансом, что формально подтверждается расчетом: $D - P = \Phi P$ (чистый результат), где D — доходы периода, P — расходы периода, ΦP — финансовый результат (прибыль) за период.

Чистый результат равен изменению собственного капитала, вложенного собственником в коммерческую организацию. Для расчета чистого результата в динамическом балансе так же, как для расчета чистых активов в статическом балансе, важна оценка произведенных расходов (затрат). В этих целях, в отличие от статического баланса, где могут применяться текущие рыночные цены возможной продажи активов, в динамическом балансе предпочтительней оказывается оценка по фактическим затратам производства или приобретения (по фактической себестоимости).

В современных условиях развитие динамической концепции для принятия управленческих решений по управлению собственностью предполагает организацию учетных данных в разрезе видов деятельности, отдельных сегментов предприятия.

Динамические балансы являются базой для оценки перспектив развития бизнеса на основе дисконтированных денежных потоков, оценки эффективности использования собственности.

Рассматривать различные системы счетоводства невозможно без исследования фактов хозяйственной жизни. Как отмечал Я.В. Соколов, «в основе учета всегда лежали, лежат и будут лежать факты хозяйственной жизни» [7, с. 8]. Все факты хозяйственной жизни (ФХЖ) он делит на факты состояния, действия и события. Факты состояния предопределили и пер-

вые учетные приемы — инвентаризацию — констатацию того, что есть, и колляцию — установление, кто кому и что должен. Факты действия (обычная работа) и факты события (форс-мажорные) отражались там же в порядке констатации.

По мнению Я.В. Соколова структура ФХЖ может быть уподоблена ядру, покрытому несколькими слоями (таблица 4).

Как видно из таблицы 4, большинство ФХЖ, отражаемых в бухгалтерском учете, могут быть охарактеризованы как с экономической, так и с юридической точки зрения, при этом их содержание для характеристики ФХЖ имеет равное значение. Слои факта хозяйственной жизни могут существовать автономно, они не смешиваются и не переходят друг в друга, но между ними устанавливается конгруэнтность, которая предполагает определенную последовательность при изучении этих слоев и раскрытии взаимоотношений между ними. По мнению Я.В. Соколова, «факт хозяйственной жизни есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно» [7, с. 49—52].

К.Ю. Цыганков под фактами хозяйственной жизни понимает события, меняющие статьи баланса, то есть размер предмета или тех или иных его разложений, и классифицирует их по воздействию на итог баланса (предмет бухгалтерского учёта) или отдельные его разложения [8]. В таблице 5 представлена классификация фактов по их воздействию на баланс капитала и бухгалтерские счета.

При этом модификациями являются факты, изменяющие итог баланса и одну имущественную статью; при этом в том же направлении и на ту же величину меняется статья источника.

Важное значение имеет идентификация фактов хозяйственной жизни, в рамках различных систем учета (парадигм), представленная в таблице 6.

Несколько иного мнения придерживается профессор М.И. Кутер, который считает, что хозяйственные процессы следует рассматривать как совокупность составляющих их элементов — фактов хозяйственной жизни (ФХЖ). Кроме того, по его мнению, для ФХЖ, в отношении

Таблица 3

Сравнительная характеристика статического и динамического учета

| Характеристика | Статический учет | Динамический учет |
|---|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Цель учета | Оценка финансового положения — определение того, позволит ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности | Выявление финансового результата |
| Определение финансового результата | Вторично | Первично, финансовый результат рассматривается как изменение за определенный период величины вложенного в институциональную единицу собственного капитала. |
| Использование двойной записи | Используется | Используется |
| Приоритеты в оценке статей баланса | Субъективная индивидуальная оценка, по первоначальной стоимости При фиктивной ликвидации — по рыночным ценам | Синтез оценки по первоначальной стоимости и минимальной оценки. |
| Отражение хозяйственных договоров | Права и обязательства, вытекающие из договоров | Выполнение договоров |
| Информационная база | Инвентаризация | Первичные документы |
| Принципы | Принцип ограничения актива ценностями и правами, приобретенными в полную собственность Принципы оценки активов Действующего предприятия. Принцип фиктивной ликвидации предприятия Принцип объективации Принцип осторожности | Принцип капитала Принцип финансового результата Принцип доходов Принцип понесенных затрат Принцип реализации Принцип осторожности Принцип оценки активов |
| Балансовое уравнение | $A = K + П$ | $A - П = K + Пр - У$ |
| Содержание дивидендов | Часть прибыли предприятия | Часть прибыли предприятия |
| Основные пользователи | Для всех пользователей, включая государственные органы и внебюджетные фонды (баланс в исторических ценах) Для администрации (в рыночных ценах) Преимущественно кредиторы | Для внутренних пользователей: администрации, руководства предприятия и его подразделений Преимущественно собственники |
| Практическое использование | Используется как основа для составления налоговых расчетов, для анализа и оценки стоимости предприятия | Используется для анализа и оценки стоимости предприятия |
| Основная временная направленность, используемая в на практике | Прошлое | Прошлое |

Окончание табл. 3

| 1 | 2 | 3 |
|--------------------|---|--|
| Допущения | Прерывная (дискретная) инвентаризация | Историческая оценка активов прекращается в момент реализации объекта |
| Трактовка капитала | Собственный капитал (включает весь имеющийся в наличии капитал) | Все финансовые ресурсы (собственные и заемные) |

Таблица 4

Структура факта хозяйственной жизни

| № п/п | Слои | Содержательный аспект факта |
|-------|--------------------------|--|
| 1 | Натурально-вещественный | Килограммы, метры и т.п. |
| 2. | Финансовый | Средства и источники в денежном выражении. |
| 3. | Вещно-правовой | Раскрывает отношение субъектов права к ценностям, выступающим как объекты бухгалтерского учета. |
| 4. | Обязательно-правовой | Раскрывает отношения между субъектами хозяйственного процесса. |
| 5. | Административно-правовой | Фиксируются административные внутрифирменные отношения. |
| 6. | Информационный слой | Предполагает измерение в информационных единицах (чем неожиданнее факт, тем больше он несет информации). |
| 7. | Временной слой | Придает смысл факту с точки зрения продолжительности его «жизни». |

Таблица 5

Классификация фактов по их воздействию на баланс капитала и бухгалтерские счета [8]

| Вид ФХЖ | Подвид ФХЖ | Изменения в балансе капитала | Записи на счетах (проводки) |
|-------------|---|---|------------------------------|
| Модификации | Факты экономически положительные, увеличивающие (↑) капитал | Группа 1. ↑ статья состава; ↑ статья источника | Д Состав К Источник |
| | Факты, экономически отрицательные, уменьшающие (↓) капитал | Группа 2. ↓ статья состава; ↓ статья источника | Д Источник К Состав |
| Пермутации | Факты, экономически нейтральные, капитал не меняющие | Группа 3. По статьям состава капитала: ↑ статья состава 1 и ↓ статья состава 2 | Д Состав 1 К Состав 2 |
| | | Группа 4. По статьям источников капитала: ↑ статья источник 1 и ↓ статья источник 2 | Д Источник 1 К Источник 2 |

которых бухгалтер выполняет три действия (идентификация, оценка, классификация), существуют определенные экономические характеристики, позволяющие квалифицированно распознать каждый из них. Классификация фактов хозяйствен-

ной жизни, разработанная М.И. Кутером, представлена в таблице 7.

По мнению ученого, факт хозяйственной жизни — действие или событие в хозяйственной деятельности экономического субъекта, включающее в себя хозяйс-

Таблица 6

Идентификация фактов хозяйственной жизни
в системах (парадигмах) учета [9, с. 35]

| Системы учета (парадигмы) | Методы идентификации | |
|------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | кассовый | начислений |
| Камеральная | Наиболее приемлемый вариант | Возможен, но нецелесообразен |
| Униграфическая | Возможен в сторону камеральной | Возможен в сторону диграфической |
| Диграфическая | Возможен, но нецелесообразен | Наиболее приемлемый вариант |

Таблица 7

Классификация фактов хозяйственной жизни [10, с. 180]

| Характеристики фактов хозяйственной жизни | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|-------------------------|--|---------|---------------------------|----------------|-----------------|------------|------------|---|-------------|--|------------|------------------|----------|-----------------------|---------------|
| Экономические | | | | | | | | | | Юридические | | | | | | |
| в зависимости от роли субъекта | | по отношению к хозяйственной единице | | по уровню обобщенности | | по длительности | | | по сложности отражения в номенклатуре плана счетов | | по степени влияния на финансовые показатели | | по правомерности | | | |
| | | | | | | | | | | | | | правомерные | | неправомерные | |
| действия (двусторонние) | события (односторонние) | внутренние | внешние | индивидуальные | агрегированные | моментальные | длительные | абсолютные | простые | сложные | модификации | пермутации | сделки | поступки | административные акты | неправомерные |

твенные операции, изменяющее состав его активов, пассивов или финансовых результатов.

При этом совокупность фактов хозяйственной жизни, знание о которых способно повлиять на мнение заинтересованных лиц о финансовом положении организации, значительно шире той их (фактов) части, которая находит отражение в бухгалтерском учете [7, с. 49—52].

Данный обзор показал, что с момента возникновения бухгалтерского учета цель его постепенно смещалась с фиксации фактов хозяйственной жизни на формирование информации, необходимой для управленческих целей.

Собственный капитал нельзя свести к определенным объектам имущества, в балансе он может «выступать в конк-

ретной или абстрактной форме как ценность или как статья напоминания». Собственный капитал организации может поступать извне или накапливаться в результате эффективной работы компании [11].

Однако, следует отметить, что имеющиеся на сегодняшний день системы финансового и управленческого учета недостаточно отвечают потребностям рынка. Используя только их, коммерческие организации не способны учитывать многочисленные изменения, происходящие во внешней среде (глобализация мировой экономики, гиперконкуренция, повышение роли рынков капитала в финансировании бизнеса, создание и функционирование различных компьютерных сетей), мгновенно адаптироваться к новым условиям

хозяйствования и принимать необходимые для этого управленческие решения.

Другими словами, учетная информация должна иметь различную форму представления. Бухгалтерские балансы являются одним из важнейших источников удовлетворения информационных потребностей как внешних, так и внутренних пользователей бухгалтерской отчетности. Однако все больше ученых и практиков обращаются к проблеме низкой релевантности бухгалтерских балансов, сформированных на основе принятых учетных стандартов.

Данные камерального, статического, динамического учета могут быть трансформированы и адаптированы для управленческих целей.

Так, профессор Я.В. Соколов отмечает, что «в рамках традиционного, но существенно меняющегося учета, возникают совершенно новые модификации» [4, с. 690].

Возникновение данных модификаций обработки экономической информации связано с информационными потребностями внешних и внутренних пользователей. Удовлетворение этих потребностей возможно путем комбинирования различных видов учета и определения порядка их взаимодействия.

Область учета, предполагающая составление производных балансовых отчетов, нетрадиционные формы представления учетной информации для целей принятия управленческих решений, способствующих развитию предприятия, названа Богатой И.Н. эволюционно-адаптивным учетом [6, с. 157]. Следует иметь в виду, что речь идет не только об использовании специфических методов построения балансов, но и о построении учетной информации для целей управления собственным капиталом. Данный вид учета включает в себя следующие подвиды учета: стратегический, налоговый, органический, виртуальный, управленческий (при условии его организации как автономной системы в самостоятельной системе счетов, а также представление учетной информации с использованием допущений, не предусмотренных камеральным, статическим и динамическим видами учета).

Общей отличительной особенностью данных видов учета является то, что они позволяют обобщить и детализировать ин-

формацию о фактах хозяйственной жизни, имевших место не только в прошедших отчетных периодах, но и в будущих.

Одним из перспективных и быстрорастущих направлений является стратегический учет. Его использование позволит устранить следующие недостатки современного бухгалтерского учета:

Отсутствие взаимосвязки данных управленческой и финансовой отчетности с осуществляемыми стратегиями;

Наличие искажений, возникающих за счет использования применяемых допущений;

Несопоставимость информации, приводимой в отчетности в силу использования различных концепций оценки (историческая, смешанная, рыночная);

Отсутствие управленческой отчетности в разрезе основных сегментов рынка и др.

Стратегический учет собственного капитала, функционирующий в режиме реального времени и обеспечивающий руководителей и менеджеров всей необходимой для принятия эффективных решений информацией, позволит определить:

— величину прироста собственности предприятия;

— эффективность деятельности предприятия;

— доходность вложений инвесторов.

Проведенное нами исследование показало, что в процессе эволюции бухгалтерского учета, развития систем счетоводства и балансовых теорий менялись трактовки дефиниции «капитал» и состав показателей, характеризующих его. Например, в камеральном учете капитал отождествляется с понятием «финансовый результат», а в эволюционно-адаптивном учете под капиталом понимается совокупность собственного и заемного капитала. В настоящее время отсутствует теоретически обоснованное определение «капитал» в научной литературе, нормативных и законодательных документах. Проанализировав взгляды отечественных и зарубежных ученых, мы предложили авторское определение капитала с позиций бухгалтерского учета. Мы считаем, что под собственным капиталом организации следует понимать общую стоимость ее активов за вычетом обязательств, сформированную в результате использования основного и оборотного капитала, при этом источни-

ками собственного капитала выступают уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал и нераспределенная прибыль (непокрытый убыток). Данное определение позволяет расширить представление о собственном капитале как объекте бухгалтерского учета.

Кроме того, в современных условиях для собственников коммерческих орга-

низаций важное значение приобретают вопросы эффективного управления собственным капиталом, которые неразрывно связаны со стратегическим учетом, позволяющим обобщить и детализировать информацию о фактах хозяйственной жизни, имевших место не только в прошедших отчетных периодах, но и в будущих.

Примечания:

1. Бланк И.А. Управление формированием капитала. Киев: Ника-Центр, 2000. С. 21.
2. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: пер. с фр. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
5. Кутер М.И., Ханкоев Е.И. Проблемы статического и динамического бухгалтерского учета в трудах Ж. Ришара // Бухгалтерский учет. 2002. № 20. С. 58-62.
6. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Ростов н/Д: Феникс, 2001. 320 с.
7. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
8. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Новосибирск, 2009.
9. Хендриксен Э.С. Ван Бреда М.В. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика. 1997. 567 с.
10. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008. 592 с.
11. Кутер М.И. Влияние амортизационных процессов на формирование структуры и величины собственного капитала // Государство и регионы. 2012. № 1. С. 35-40.

References:

1. Blank I.A. Management of capital formation. Kiev: Nika-Center, 2000. P.21.
2. Anthony R., Ris J. Accounting: situations and examples: Trans. from English. / ed. and a foreword. A.M. Petrachkova. 2-ed. stereotype. M.: Finance and Statistics, 2001. 560 pp.
3. Richard J. Accounting: Theory and Practice / tr. from French; ed. by Yu.V. Sokolov. M.: Finance and Statistics, 2000.
4. Sokolov Ya.V. Accounting: from the beginnings to the present day. M.: Audit, UNITY, 1996. 638 pp.
5. Kuter M.I., Khankoev E.I. Static and dynamic problems of accounting in the writings of J. Richard // Accounting. 2002. №20. Pp. 58-62.
6. Bogataya I.N. Strategic Accounting of Company's Property. Rostov on Don: Phoenix, 2001. 320 pp.
7. Sokolov Ya.V., Sokolov V.Ya. History of Accounting: a textbook. M.: Finance and Statistics, 2003. 496 pp.
8. Tsygankov K.Yu. Theory and methodology of accounting the capital: Author. ... Dr. econ. Sciences. Novosibirsk, 2009.
9. Hendriksen E.S. Van Breda M.V. The Accounting Theory: tr. from English / ed. by prof. Ya.V. Sokolov. M.: Finance and Statistics. 1997. 567 pp.
10. Kuter M.I. Accounting Theory: a textbook. 3rd ed., rev. and add. M.: Finance and Statistics, 2008. 592 pp.
11. Kuter M.I. Effect of amortization processes in the formation structure and size of equity // State and regions. 2012. № 1. Pp. 35-40.