

*На правах рукописи*

ХАМИДУЛЛИНА ГУЗЭЛ ИЛЬДАРОВНА

**ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Казань – 2011

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Куликова Лидия Ивановна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Туякова Зауреш Серккалиевна**

доктор экономических наук, профессор  
**Харисова Фирдаус Ильясовна**

Ведущая организация: **Национальный исследовательский университет  
ГОУ ВПО «Южно-Уральский государственный  
университет»**

Защита состоится «28» февраля 2011 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «26» января 2011 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
д-р экон. наук, доцент

О.Н. Вишнякова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В условиях рыночных отношений акционерные общества являются одной из наиболее прогрессивных форм хозяйствования, что обуславливает их достаточно широкое распространение во всем мире, в том числе и в России.

Развитие акционерных обществ, образование рынков капитала, появление новых финансовых инструментов и механизмов финансирования привели к расширению круга пользователей финансовой отчетности, среди которых приоритетной группой являются инвесторы. В современных условиях ведения бизнеса финансовая отчетность приобретает статус основы построения доверительных взаимоотношений акционерных обществ с остальными участниками рынка. Качество представляемой информации о деятельности акционерных обществ в финансовой отчетности влияет на обоснованность управленческих решений, принимаемых всеми заинтересованными пользователями.

Одним из ключевых элементов финансовой отчетности является собственный капитал организации – показатель, отражающий результаты управления ресурсами, доверенными инвесторами менеджменту организации. Информация о собственном капитале должна служить основой для аналитических прогнозов относительно будущего развития акционерного общества. В этой связи требования к содержанию и качеству отчетной информации о собственном капитале существенно возрастают. Это, в свою очередь, предполагает необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета собственного капитала акционерных обществ. К тому же в настоящее время в экономической литературе отсутствует единая точка зрения на решение теоретико-методологических вопросов учета собственного капитала. В нормативных документах российского бухгалтерского законодательства методика бухгалтерского учета собственного капитала представлена весьма обобщенно.

Сложившаяся в нашей стране система бухгалтерского учета не обеспечивает в достаточной степени прозрачность и полезность финансовой отчетности, что снижает не только инвестиционные возможности акционерных обществ, но и степень ответственности, внутренней дисциплины их менеджмента. В связи с этим происходящие в настоящее время процессы реформирования российской системы бухгалтерского учета, которые выражаются в ее гармонизации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности,

предполагают преобразование и дальнейшее развитие методических подходов к бухгалтерскому учету собственного капитала акционерных обществ.

Необходимость формирования эффективной системы бухгалтерского учета собственного капитала для целей составления финансовой отчетности с использованием как новых, так и существующих в отечественной и зарубежной теории и практике учета методических подходов обусловила актуальность выбранной темы диссертации.

**Степень разработанности проблемы.** Значительный вклад в развитие бухгалтерского учета собственного капитала внесли такие известные зарубежные ученые, как Ф. Беста, Й. Бетге, М.Ф. Ван Бреда, Т. Лимперг, Р.П. Коффи, Б. Нидлз, Ж. Ришар, И. Фишер, Д.В. Фультон, Э.С. Хендриксен, Э. Шмаленбах, Ф. Шмидт, И.Ф. Шер и др.

К решению проблем бухгалтерского учета собственного капитала обращались также российские ученые первой половины XX века: Н.С. Аринушкин, Р.Я. Вейцман, А.М. Галаган, Л.И. Гомберг, З.П. Евзлин, Н.С. Лунский, А.К. Рощаховский, А.П. Рудановский, Е.Е. Сиверс и др.

Исследованию современных проблем учета собственного капитала посвящены труды таких отечественных ученых, как И.Н. Богатой, Л.Т. Гиляровской, Л.В. Горбатовой, В.Б. Ивашкевича, Р.Г. Каспиной, В.В. Ковалева, Л.И. Куликовой, М.И. Кутера, С.А. Николаевой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, В.Т. Слабинского, Я.В. Соколова, З.С. Туяковой, М.С. Тяжковой, Ф.И. Харисовой, А.Н. Хорина, К.Ю. Цыганкова, Л.З. Шнейдмана и др.

Вместе с тем на данном этапе развития бухгалтерского учета остается нерешенным ряд проблем теории и методики учета собственного капитала акционерных обществ. Проведенное исследование показало, что степень изученности вопросов, связанных с классификацией собственного капитала, отражением авансированного и накопленного капитала в системе бухгалтерского учета, является недостаточно разносторонней и глубокой. К настоящему времени не сформированы и не систематизированы механизмы и принципы реализации концепций поддержания (сохранения) капитала, не определен состав и аналитическая детализация необходимых для этого счетов бухгалтерского учета, отсутствует четкое целостное представление об особенностях учета резервного капитала акционерных обществ. Несовершенство действующих методик учета собственного капитала снижает качество отчетной информации, предоставляемой для акционеров и потенциальных инвесторов. Это, в свою очередь, не по-

зволяет эффективно управлять собственным капиталом и оперативно реагировать на изменения как внутренних, так и внешних условий хозяйствования.

Недостаточность практических и теоретических разработок в области бухгалтерского учета собственного капитала акционерных обществ обусловила выбор темы диссертационного исследования, его цели и задачи.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационной работы является разработка и обоснование теоретических, методических и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета собственного капитала акционерных обществ для формирования показателей финансовой отчетности. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- исследовать собственный капитал как учетную категорию, определить тенденции ее развития, уточнить понятия, связанные с собственным капиталом акционерных обществ;

- систематизировать положения, уточняющие сущность, основные направления, сферу применения, принципиальные различия концепций поддержания (сохранения) капитала;

- определить современное содержание и структуру собственного капитала акционерных обществ;

- уточнить методику учета авансированного капитала в акционерных обществах, разработать пути ее совершенствования;

- выявить существенные недостатки учета формирования и использования резервного капитала, разработать предложения по его совершенствованию на основе концепций поддержания собственного капитала;

- разработать рекомендации по совершенствованию порядка формирования и использования нераспределенной прибыли акционерных обществ;

- оценить содержание информации о собственном капитале в финансовой отчетности акционерных обществ, обосновать его качественное улучшение в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.6. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК России.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследования является совокупность теоретических, методологических и практических аспектов бухгалтерского учета собственного капитала в акционерных обществах.

В качестве объектов исследования выбраны российские акционерные общества различных отраслей хозяйствования, в частности: ОАО «Татнефть», ОАО «Лукойл», ОАО «АК «Транснефть», Казанское ОАО «Органический синтез», ОАО «Нижекамскнефтехим», ОАО «КМПО», ОАО «АК БАРС АЭРО», ОАО «Холдинговая компания «Ак Барс», ОАО ХК «Татнефтепродукт», ОАО «Казанский хлебозавод № 7», ОАО «Холод», ОАО «КМИЗ».

**Теоретической и методологической основой диссертационного исследования** послужили труды отечественных и зарубежных ученых в области экономических и юридических аспектов собственного капитала, бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информационной базой исследования явились законодательные и нормативные акты Российской Федерации, отечественные и международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, публикации в периодических изданиях, материалы научных конференций, ресурсы глобальной информационной сети Интернет, внутренние данные и бухгалтерская (финансовая) отчетность российских акционерных обществ, различные обзорные, статистические и справочные материалы, систематизированные и обработанные автором.

Методика исследования основывалась на наблюдении, обработке и анализе полученных результатов, установления и практической реализации полученных выводов. При этом использовались следующие методы: сравнение, анализ и синтез, абстрактно-логический и ряд других.

**Научная новизна результатов диссертационного исследования** заключается в разработке методики бухгалтерского учета собственного капитала акционерных обществ, позволяющей формировать наиболее прозрачную и полезную финансовую отчетность для заинтересованных пользователей. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты:

- уточнено определение собственного капитала, разработана его классификация, определены его содержание и структура применительно к акционерным обществам;

- раскрыты положения, уточняющие сущность, основные направления, сферу применения, принципиальные различия концепций поддержания (сохранения) капитала, лежащих в основе МСФО, доказана необходимость внедре-

ния интегрированной модели финансовой отчетности, предусматривающей использование концепций поддержания номинального финансового капитала и поддержания физического капитала;

- предложено совершенствование методики учета авансированного капитала акционерных обществ, основанное на определении порядка учета расходов, связанных с эмиссиями акций, а также на уточнении методики учета уставного капитала и собственных акций акционерных обществ с использованием синтеза юридической и экономической концепций учета;

- разработаны рекомендации по представлению резервного капитала акционерных обществ как совокупности резервного фонда, резервов, предназначенных для покрытия расходов и определенных убытков, оценочных резервов, резервов по переоценке; разработаны предложения по формированию оценочных резервов, корректирующих оценку обесценившихся и неиспользуемых внеоборотных активов;

- определен порядок формирования и учета резервов по переоценке в зависимости от выбранной акционерным обществом концепции поддержания капитала, предложена методика учета резервов по переоценке на счетах бухгалтерского учета, позволяющая интегрировать физическую и финансовую концепции сохранения капитала, выделить реализованные и нереализованные результаты переоценки, сохранить информацию о первоначальной стоимости внеоборотных активов и накопленной по ним амортизации;

- разработана система аналитической детализации счетов для учета прибылей и убытков, предложены варианты учета формирования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на счетах бухгалтерского учета, способствующие улучшению качественных характеристик информации о формировании, накоплении, распределении, использовании прибыли, раскрываемой в финансовой отчетности;

- уточнено содержание показателей финансовой отчетности о собственном капитале акционерных обществ и разработаны рекомендации по раскрытию информации о собственном капитале, которые существенно повысят полноту, прозрачность и уместность отчетной информации акционерных обществ.

**Теоретическая и практическая значимость проведенного исследования** заключается в том, что основные теоретические выводы и методические положения могут быть использованы как для дальнейших исследований, так и в практической деятельности акционерных обществ с целью улучшения органи-

зации бухгалтерского учета собственного капитала, усиления прозрачности и полезности финансовой отчетности, а, следовательно, повышения инвестиционной привлекательности акционерных обществ для инвесторов.

Отдельные положения диссертационной работы используются в учебном процессе ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» при подготовке специалистов в области бухгалтерского учета при преподавании курсов «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Международные стандарты финансовой отчетности», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались на Всероссийской научно-практической конференции «Институциональные проблемы экономического роста» (г. Казань, 2008) и на ежегодных итоговых научно-практических конференциях «Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики» (г. Казань, 2006- 2010).

Ряд предложений автора используются в практической деятельности ОАО «Нижекамскнефтехим», ОАО ХК «Татнефтепродукт», ОАО «Холдинговая компания «Ак Барс».

Основные результаты диссертационного исследования нашли свое отражение в девяти публикациях общим объемом 2,6 п.л., в том числе в одной статье в издании, включенном в реестр ВАК РФ, объемом 0,8 п.л.

**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 149 наименований, и 93 приложений. Работа изложена на 202 страницах текста, включающих 11 таблиц. Логика исследования представлена на рисунке 1.

## **ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **1. Сущность собственного капитала и концептуальные основы его сохранения.**

Исследование историко-эволюционных аспектов собственного капитала как учетной категории позволило установить, что появление акционерной формы предприятия усложнило структуру собственного капитала, привело к необходимости решения проблем учета операций, связанных с его образованием, дифференциацией и изменением.

В настоящее время в экономической литературе наблюдаются тенденции унификации понятия собственного капитала. В основном современные ученые



в своих воззрениях на категорию собственный капитал исходят либо из формулировки, заложенной в международных стандартах финансовой отчетности, либо из балансового уравнения.



Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования.

По нашему мнению, собственный капитал, с экономической точки зрения, представляет собой совокупность экономических ресурсов, способную приносить экономические выгоды организации, образованную в результате авансирования средств собственниками и их приращения в процессе функционирования организации.

Собственный капитал, с юридической точки зрения, выражает отношение между субъектом хозяйственной деятельности (собственником) и объектом хозяйственной деятельности (организацией), сложившееся в результате авансирования собственником средств в организацию, а следовательно, представляет собой принадлежащий собственнику объем прав по распоряжению экономическими ресурсами в соответствии с целями деятельности организации.

Потребность в обеспечении достижения основной цели организации - сохранения капитала и его приумножения, обуславливает необходимость в раз-

работке концептуальных основ бухгалтерского учета собственного капитала, адекватных требованиям современной экономики. В основе различных национальных систем бухгалтерского учета лежит концепция поддержания (сохранения) капитала. В системе российского бухгалтерского учета такая концепция формально не рассматривается. Поскольку в настоящее время российская система бухгалтерского учета находится на стадии активного реформирования, которое выражается в ее гармонизации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО), в диссертации рассмотрены концепции поддержания (сохранения) капитала, лежащие в основе МСФО.

Нами обоснована необходимость внедрения интегрированной модели финансовой отчетности, предусматривающей использование концепции поддержания номинального финансового капитала и концепции поддержания физического капитала. Внедрение интегрированной модели позволит наилучшим образом отразить объемы экономических ресурсов организации, ее финансовую структуру, платежеспособность, финансовые результаты, повысить умение адаптироваться к изменениям окружающей среды, оценить способность генерировать денежные средства и эффективность использования дополнительных ресурсов.

В настоящее время имеются необходимые предпосылки для внедрения интегрированной модели, поскольку в развитии МСФО наблюдается тенденция повышения аналитических качеств финансовой отчетности путем все большего распространения оценки активов и обязательств по справедливой стоимости. Учет по справедливой стоимости, безусловно, отражает влияние инфляции на показатели финансовой отчетности. В этой связи физическая концепция сохранения капитала может быть реализована в рамках применения такого выборочного подхода к отражению последствий инфляции в финансовой отчетности, как переоценка активов, разрешенная соответствующими стандартами. Необходимо также обратить внимание на смещение акцентов в МСФО на решение проблем выявления обесценения активов, признания резервов по оценочным обязательствам, что также способствует решению задач сохранения капитала. Такое акцентирование одновременно можно трактовать как расширение понятия поддержания капитала до границ создания целостной резервной системы, включающей в себя не только резервы по переоценке, но и резервы, предназначенные для покрытия расходов и убытков, резервы под обесценение активов.

Для интеграции концепций поддержания капитала необходимо решение таких методологических проблем, связанных с применением физической концепции капитала и его поддержания, как установление основных параметров финансовой отчетности, характеризующих физический капитал; определение активов и обязательств, подлежащих переоценке; создание системы измерения их текущей стоимости с целью выбора альтернативных баз ее измерения; выбор методов корректировки учетной информации; преобразование структуры капитала в связи с отражением корректировок, обеспечивающих поддержание капитала.

По нашему мнению, концептуальные основы сохранения капитала, заложенные МСФО, могут быть в полной мере заимствованы системой российского учета и доработаны с учетом имеющихся недостатков. К тому же предложенный в работе вариант интегрированной модели учета, предусматривающей реализацию концепций поддержания номинального финансового капитала и поддержания физического капитала в двух отдельных форматах финансовой отчетности, можно адаптировать к существующей системе российского бухгалтерского учета.

## **2. Структура собственного капитала акционерного общества.**

Одним из основных вопросов исследования собственного капитала является вопрос его структуризации на основные элементы. Структуризация собственного капитала необходима в целях контроля хозяйственной деятельности, а также для определения прав менеджмента организации по распоряжению хозяйственными средствами. В свою очередь, структуризацию капитала можно определить как процесс выбора определенных классификационных признаков и соответствующих им классификационных групп, образующих классификационные системы, которые характеризуют собственный капитал с разных сторон.

Отсутствие единообразия в существующих в экономической литературе подходах к выделению классификационных признаков обусловило возможность разработки авторской классификации собственного капитала акционерных обществ по таким признакам, как характер формирования, накопления в процессе функционирования, перераспределения накопленного собственного капитала, степень потребления, степень использования, компоненты, формы инвестирования, стадии кругооборота, степень обесценения. Выявленная в процессе исследования взаимосвязь классификационных систем позволила определить информационную полезность представленной в работе структуры ка-

питала, для учета которой автором предложена соответствующая система счетов бухгалтерского учета. В таблице 1 представлен сокращенный вариант предлагаемой структуры капитала для целей отражения на счетах бухгалтерского учета. Такая структура собственного капитала позволит усилить прозрачность информации о собственном капитале, процессах его формирования и использования, контролировать процессы распределения и использования прибыли, прогнозировать финансовые результаты акционерного общества, отразить резервный капитал как систему, обеспечивающую поддержание капитала на уровне, достаточном для нормального развития организации.

### **3. Совершенствование методики учета авансированного капитала акционерных обществ.**

Исследование теории и практики бухгалтерского учета авансированного капитала позволило выделить ряд существующих проблем и предложить варианты их решения. В диссертации уточнена классификация расходов, связанных с эмиссией акций, по ее стадиям, выпуску акций, статьям расходов. Подобное выделение расходов, связанных с эмиссией акций, целесообразно использовать не только в учете, но и в планировании, а также для определения стоимости привлечения собственного капитала.

В работе предложено для учета расходов, связанных с эмиссией акций, использовать отдельный синтетический счет 92 «Расходы, связанные с эмиссией акций». В развитии данного счета для отражения расходов предлагается открыть отдельные субсчета по номерам выпуска акций, этапам эмиссии и статьям расходов.

По нашему мнению, расходы, связанные с эмиссией акций, должны покрываться в первую очередь за счет средств добавочного капитала. В случае отсутствия средств добавочного капитала расходы могут быть покрыты за счет прибыли отчетного периода или нераспределенной прибыли прошлых лет.

В диссертации обоснована необходимость развития аналитического учета уставного капитала по двум направлениям: стадиям формирования и категориям (типам) акций, в основе которого положена юридическая специфика обращения уставного капитала акционерных обществ. Это позволило сделать более прозрачной методику учета формирования уставного капитала, его увеличения и уменьшения в зависимости от источников, причин и способов.

Предлагаемая структура собственного капитала для целей отражения на счетах бухгалтерского учета

Структура капитала	Синте- тический счет	Суб- счет
Авансированный капитал		
1. Уставный капитал:	80	
а) подписной	80	1
б) оплаченный	80	2
в) изъятый	80	3
2. Эмиссионный доход	83	1
3. Доходы от операций с собственными акциями	83	2
4. Прочие компоненты	83	3
Изъятый из обращения капитал:	81	
а) неоплаченные в установленный срок акции	81	1
б) приобретенные акции по решению общества с целью аннулирования	81	2
в) уменьшение номинальной стоимости акций	81	3
г) приобретенные акции для последующей перепродажи	81	4
д) выкупленные акции по требованию акционеров	81	5
Дополнительные акции или увеличение номинальной стоимости акций:	87	
а) дополнительные акции, по которым осуществлена подписка	87	1
б) дополнительные акции, по которым осуществлена оплата	87	2
в) дополнительные акции, размещенные путем распределения среди акционеров	87	3
г) увеличение номинальной стоимости акций	87	4
д) дополнительные акции, по которым осуществлена регистрация отчета об итогах выпуска	87	5
Накопленный капитал в результате осуществления деятельности		
1. Отвлеченная прибыль отчетного периода	85	
2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	84	1
3. Нераспределенная прибыль прошлых лет в обращении	84	2
Накопленный капитал в результате осуществления деятельности, перераспределенный на определенные цели		
1. Нераспределенная прибыль реинвестированная	84	3
2. Нераспределенная прибыль потребляемая	84	4
Резервный капитал	82	
1. Резервный фонд	82	1
2. Резервы для покрытия расходов и определенных убытков	82	2
3. Резервы по переоценке	82	3
4. Оценочные резервы, корректирующие оценку активов в результате их обесценения	82	4
5. Оценочные резервы, корректирующие оценку неиспользуемых внеоборотных активов	82	5

Особенность предлагаемой методики заключается в том, что она построена с использованием новых объектов учета, представляющих собой компоненты, регулирующие величину уставного капитала. Для учета данных компонентов мы предлагаем использовать соответственно счета 81 «Изъятый из обращения капитал» и 87 «Дополнительные акции или увеличение номинальной стоимости акций».

В диссертации обобщены подходы российского и зарубежного учета к оценке собственных акций, поступивших в распоряжение общества и обоснована оценка собственных акций по номинальной стоимости. В работе предложена методика учета выкупа и последующей продажи собственных акций, основанная на требованиях МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации».

Предложенная методика учета авансированного капитала позволит реализовать в полном объеме принцип синтеза юридической и экономической концепций учета уставного капитала, более объективно сформировать информацию о собственном капитале в системе бухгалтерского учета, обеспечить полезной информацией пользователей для осуществления контроля своевременности расчетов по оплате акций, а также расширить инвестиционные возможности акционерных обществ.

#### **4. Совершенствование методики учета формирования и использования резервного капитала акционерных обществ.**

Изучение экономической сущности резервного капитала позволило определить его функции и роль, представленные на рисунке 2.

В работе обосновано представление резервного капитала совокупностью всех резервов акционерного общества. Мы исходим из того, что представление совокупности резервов как общей резервной системы позволит лучшим образом реализовать выделенные функции резервирования, повысит прозрачность и привлекательность финансовой отчетности для инвесторов. Для систематизации информации о резервном капитале выделены следующие группы резервов: резервный фонд; резервы для покрытия расходов и определенных убытков (резервы предстоящих расходов, резервы по прекращаемой деятельности, резервы под условные обязательства); оценочные резервы (резервы, корректирующие оценку активов в результате их обесценения, резервы, корректирующие оценку неиспользуемых внеоборотных активов); резервы по переоценке.

В представленном исследовании предложен авторский вариант решения проблемы отражения в системе бухгалтерского учета использования резервного фонда с применением системы счетов: 82.1.1 – «Резервный фонд, образованный с обеспечением», 82.1.2 - «Резервный фонд, образованный без обеспечения», 82.1.3 – «Резервный фонд, использованный на покрытие убытков», 82.1.4 – «Резервный фонд, использованный на погашение облигаций», 82.1.5 – «Резервный фонд, использованный на выкуп акций». Разработанный порядок записей операций на счетах бухгалтерского учета позволит отразить использование резервного фонда на цели, предусмотренные акционерным законодательством.

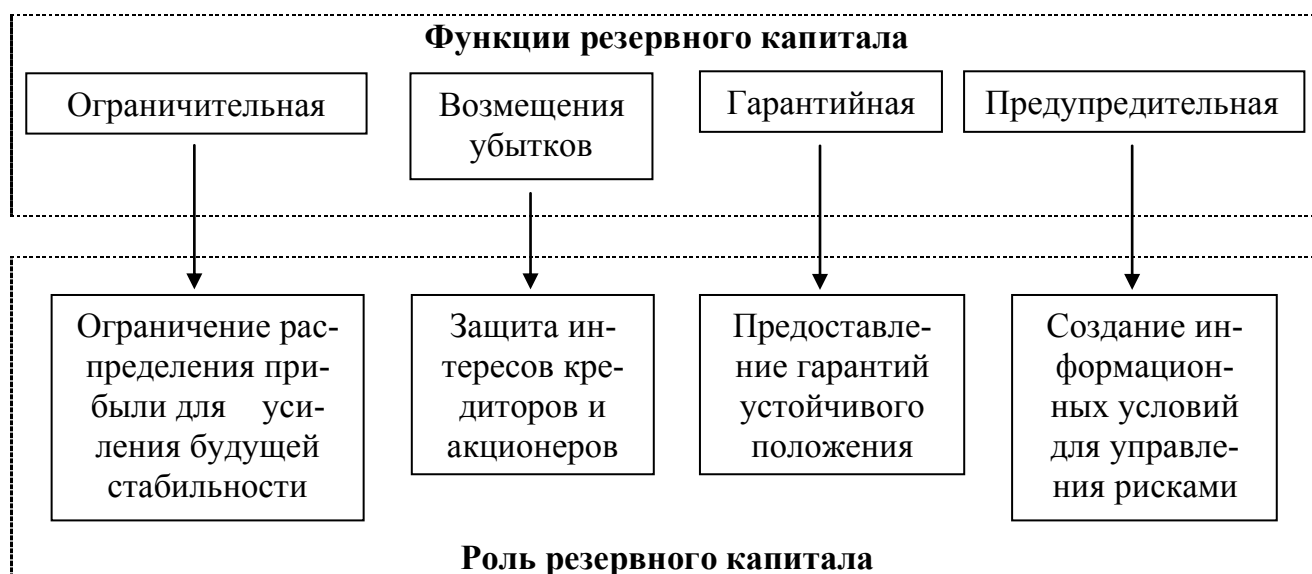


Рис. 2. Функции и роль резервного капитала в системе управления акционерным обществом

Нами разработаны параметры учета резервов, корректирующих оценку активов в результате их обесценения, подлежащие раскрытию в учетной политике организации, и их оптимальные значения. К таким параметрам относятся: виды активов, под которые создаются резервы; периодичность выявления факторов обесценения, создания и корректировки резервов; определение уровня существенности обесценения для принятия решения о создании резервов; определение уровней аналитической детализации учета резервов; порядок признания факторов обесценения и методика расчета величины резерва; порядок корректировки и использования резервов; порядок отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию, корректировке и использованию резервов; первичные документы, регистры аналитического учета для ведения уче-

та резервов. По нашему мнению, введение в систему аналитического учета оценочных резервов такого дополнительного параметра, как «Фактор обесценения» позволит усилить учетно-аналитическое обеспечение управления рисковыми активами.

Помимо рассмотрения проблем учета оценочных резервов, признанных российской теорией и практикой бухгалтерского учета, в работе представлены результаты исследования порядка учета обесценения внеоборотных активов, принятого МСФО, и возможности его адаптации к российским условиям. Для отражения факта обесценения в системе бухгалтерского учета нами рекомендованы параметры учета обесценения внеоборотных активов и предложена схема списания убытков от использования внеоборотных активов за счет созданных оценочных резервов.

В работе обоснована необходимость выделения оценочных резервов, корректирующих оценку неиспользуемых внеоборотных активов, и определен порядок их учета. По нашему мнению, при определении убытков от обесценения необходимо выделить неиспользуемые объекты внеоборотных активов из состава единиц, генерирующих денежные средства. Это не только упростит расчеты резервов под обесценение внеоборотных активов, но и сделает их более точными.

Результаты проведенного нами исследования концептуальных основ сохранения капитала показали, что в условиях меняющихся цен на активы резервы по переоценке могут служить корректировкой, обеспечивающей сохранность капитала. Поэтому, учитывая будущее развитие концептуальных основ сохранения капитала в системе российского бухгалтерского учета в соответствии с МСФО, в диссертации определен порядок формирования и использования резервов по переоценке, зависящий, в свою очередь, от выбранной организацией концепции поддержания капитала.

Для отражения резервов по переоценке рекомендуется использование счета 82 «Резервный капитал», субсчета «Резервы по переоценке», в развитии которого предлагается отражать резервы в зависимости от применяемой концепции поддержания капитала, учитывать реализованный и нереализованный результат переоценки, вести учет резервов по единицам, генерирующим денежные средства.



В работе показаны схемы отражения результатов переоценки внеоборотных активов в условиях применения номинальной финансовой и физической концепций поддержания капитала, порядок учета реализованной и нереализованной части резервов по переоценке. В целях совершенствования методики учета резервов по переоценке в диссертации представлены разработанные автором первичные документы, учетные регистры, а также общая схема документооборота.

### **5. Совершенствование методики учета формирования и использования нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в акционерных обществах.**

Действующая в российской системе бухгалтерского учета система учета формирования и использования нераспределенной прибыли зачастую не дает возможности определить характер ее накопления и перераспределения, а также разграничить процедуры распределения прибыли и ее использования, что, в свою очередь, не позволяет объективно оценить и отразить источники выплаты дивидендов, а также образования фондов и резервов. В диссертации указанную проблему предложено решить преобразованием системы аналитического учета на счетах 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», изменением порядка записей на счетах бухгалтерского учета.

Аналитическая детализация на счетах учета прибыли (убытка), по нашему мнению, должна предусматривать следующие направления: время образования прибыли (убытка) (отчетный период (год), прошлые годы); характер получения прибыли (убытка) с учетом вклада предприятия (от обычных видов деятельности или временных операций, безвозмездное получение, в результате внешних конъюнктурных колебаний и пр.); этапы распределения (перераспределения) прибыли или покрытия убытков (до окончательного определения прибыли (убытка) отчетного периода, после определения прибыли (убытка) отчетного периода, после определения нераспределенной прибыли (непокрытых убытков) прошлых лет); направления использования (фонд накопления, фонд потребления, резервный фонд для выплаты дивидендов).

В диссертации акцентируется внимание на вопросе отражения использования прибыли до ее окончательного распределения. По нашему мнению, покрытие расходов, связанных с эмиссией акций, в случае отсутствия эмиссион-

ных доходов или в результате признания эмиссии несостоявшейся, выплата промежуточных дивидендов, создание оценочных резервов, резервов под условные обязательства приводят к отвлечению прибыли отчетного периода. Для учета отвлеченной прибыли в работе предложено использовать свободную позицию в плане счетов - контрпассивный счет 85 «Отвлеченная прибыль отчетного периода», субсчета к которому могут быть открыты по направлениям использования отвлеченной прибыли.

В свете реализации концепции качества прибыли мы предлагаем дополнить счет 99 «Прибыли и убытки» следующими субсчетами:

- прибыль (убыток) от осуществления прекращаемой деятельности;
- прибыль (убыток) от участия в других организациях;
- прибыль (убыток) по финансовым статьям (финансовой деятельности);
- прибыль, полученная (убыток, полученный) в результате внешних конъюнктурных колебаний;
- прибыль (убыток) от временных операций;
- прибыль от безвозмездного получения имущества;
- убыток от неэффективной работы менеджмента организации;
- убытки от реализации социальной политики организации.

В диссертации предложено два возможных варианта структуры счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с учетом предложенных уровней аналитической детализации. Варианты аналитической детализации отличаются тем, что один вариант по замыслу автора предполагает накопление информации о характере полученной прибыли за отчетный год, а второй - за весь период функционирования акционерного общества. Информацию, полученную в рамках применения второго варианта аналитической детализации, можно будет использовать при подготовке либо производных балансовых отчетов, либо управленческой отчетности. Ценность данной информации заключается в том, что она позволит оценить развитие акционерного общества с точки зрения накопленных результатов деятельности.

## **6. Раскрытие информации о собственном капитале в финансовой отчетности.**

Анализ основных нормативных требований к раскрытию информации о собственном капитале в финансовой отчетности и практики их применения российскими акционерными обществами позволили обобщить недостатки в представлении информации о собственном капитале в финансовой отчетности

и выработать рекомендации по их устранению, учитывающие как требования МСФО, так и предложенные рекомендации по совершенствованию методики учета отдельных компонентов собственного капитала.

Для устранения недостатков по представлению информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе мы предлагаем уточнить показатели бухгалтерского баланса, раскрывающие собственный капитал акционерных обществ, что представлено в таблице 2.

Кроме того, в работе даны рекомендации по представлению и раскрытию информации о собственном капитале в отчете о прибылях и убытках. В отчете предложено выделить дополнительные промежуточные итоги, отражающие характер полученных результатов: «Прибыль (убыток) от участия в других организациях», «Прибыль (убыток) по финансовым статьям», «Прибыль (убыток), полученная(ый) в результате внешних конъюнктурных колебаний», «Прибыль (убыток), полученная(ый) от временных операций», «Прибыль, безвозмездно полученная», «Убыток от неэффективной работы менеджмента организации», «Убыток от реализации социальной политики».

В рекомендуемом нами отчете о прибылях и убытках предусмотрены строки для отражения убытков, покрытых за счет созданных в прошлых отчетных периодах резервов: «Убыток от выполнения обременительных договоров, списанный за счет резервов»; «Операционные убытки, списанные за счет оценочных резервов»; «Убытки, списанные за счет резервов под условные обязательства»; «Убытки, списанные за счет оценочных резервов». Предлагаемые нововведения позволяют показать, с одной стороны, сумму реальных финансовых результатов, а с другой стороны, сумму убытков, покрытых за счет резервов, созданных в прошлых отчетных периодах.

Мы предлагаем ввести в отчет о прибылях и убытках дополнительный показатель «Отвлеченная прибыль отчетного периода», подлежащий отражению после показателя «Прибыль (убыток) после налогообложения». Введение показателя отвлеченной прибыли, с одной стороны, необходимо для выделения начисленных промежуточных дивидендов и покрытия эмиссионных расходов за счет прибыли отчетного периода. С другой стороны, это позволит устранить смешение прогнозных значений будущих расходов и убытков, под которые создаются резервы, с реальными расходами отчетного периода.

Предлагаемый фрагмент баланса акционерного общества  
(на примере данных Казанского ОАО «Органический синтез»)

Наименование показателя	На 31 декабря 2009г.	На 31 декабря 2008г.	На 31 декабря 2007г.
<b>ПАССИВ</b>			
<b>III. Собственный капитал</b>			
<b>Авансированный капитал</b>			
Уставный капитал	1904710	1904710	1904710
Изъятый из обращения капитал	-	-	(648)
Дополнительные акции или увеличение номинальной стоимости акций	-	-	-
Добавочный капитал	507	507	-
<b>Итого авансированный капитал</b>	<b>1905217</b>	<b>1905217</b>	<b>1904062</b>
<b>Накопленный (заработанный) капитал</b>			
Резервный капитал	95235	95235	95235
в том числе			
резервный фонд	95235	95235	95235
резервы для покрытия расходов и определенных убытков	-	-	-
резервы по переоценке	-	-	-
Нераспределенная прибыль реинвестированная	1852045	1852045	1852045
Нераспределенная прибыль потребляемая	-	-	-
Нераспределенная прибыль прошлых лет в обращении	5696306	8492855	6642617
Нераспределенная прибыль отчетного периода	(2114523)	(2796549)	2603533
Доходы будущих периодов	5221	4081	3830
<b>Итого накопленный (заработанный капитал)</b>	<b>5534284</b>	<b>7647667</b>	<b>11197260</b>
<b>Итого по разделу III</b>	<b>7439501</b>	<b>9552884</b>	<b>13101322</b>

В качестве справочной информации к отчету о прибылях и убытках целесообразно приводить такие показатели, как «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода, подлежащая распределению (покрытию)», «Ограничение распределения на дивиденды». Раскрываемая таким образом информация предназначена для информирования акционеров о значении подлежащей распределению нераспределенной прибыли за отчетный период с учетом как присоединяемых к ней реализованных результатов переоценки внеоборотных активов, так и отнимаемых от нее сумм уценки внеоборотных активов по результатам проведенной на конец отчетного периода переоценки. Информация об ограничении распределения прибыли на дивиденды позволит

раскрыть сумму, подлежащую обязательному реинвестированию, по мнению совета директоров (наблюдательного совета).

С точки зрения возможного влияния на капитализацию акционерного общества мы считаем целесообразным ввести в раздел «Справочно» отчета о прибылях и убытках такие показатели, как «Совокупная прибыль (убыток) на акцию», «Разводненная совокупная прибыль (убыток) на акцию».

Нами разработаны рекомендации по совершенствованию структуры и содержания отчета об изменениях капитала, суть которых сводится к следующему:

-выделены подразделы - «Авансированный капитал», «Накопленный (заработанный) капитал»;

-показатели «Уставный капитал», «Изъятый из обращения капитал», «Дополнительные акции (увеличение номинальной стоимости акций)» представлены в разрезе каждой категории (типа) акций, в количественном и денежном выражении. При этом остаток по показателю «Уставный капитал» раскрывается дополнительно по стадиям формирования капитала. Дополнительно приводятся графы для отражения источников и способов увеличения уставного капитала, а также причин и способов его уменьшения;

- «Нераспределенная прибыль отчетного периода» раскрывается через изменение ее значения в результате полученной прибыли (убытка) после налогообложения, прироста стоимости внеоборотных активов от переоценки, уценки (последующей дооценки) внеоборотных активов, отвлечения прибыли за отчетный период.

Мы предлагаем также ввести дополнительные пояснения к отчету об изменениях капитала, которые позволят более подробно раскрыть причины изменения каждого компонента собственного капитала.

Совершенствование порядка раскрытия информации о собственном капитале в остальных приложениях заключается в устранении недостатков нормативных предписаний в части отражения показателей об акционерном капитале, о суммах дивидендов, а также в части раскрытия информации о резервах. При этом, по нашему мнению, следует обратиться к положительному опыту МСФО.

Анализ практики применения существующих нормативных требований к раскрытию информации о собственном капитале в приложениях показал необходимость устранения имеющихся недостатков следующим образом. Мы считаем обязательным выполнение требований о полном раскрытии информа-

ции по следующим показателям: решение о распределении прибыли по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности; значения оценочных резервов в соотношении с конкретными группами активов, стоимость которых они корректируют, с выделением соответствующих факторов обесценения; о назначении резервов. Кроме того, целесообразно раскрывать дополнительные показатели о планируемом развитии общества за счет собственных средств, а также аналитические показатели, характеризующие состояние собственного капитала.

### **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Предложенные в диссертации теоретические, методические и практические рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета собственного капитала для формирования показателей финансовой отчетности будут способствовать более эффективному управлению собственным капиталом акционерных обществ.

Практическая реализация предложений по совершенствованию порядка раскрытия информации о собственном капитале в финансовой отчетности позволит создать условия для формирования отчетной информации о собственном капитале акционерных обществ, обладающей высокой степенью полноты, понятности, прозрачности и уместности. Это в свою очередь адекватно отразится как на стоимости привлечения финансовых ресурсов, так и на объективной оценке реального потенциала акционерных обществ.

### **СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

*Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. *Абунагимова Г.И.* Бухгалтерский учет собственных акций [Текст] / Г.И. Абунагимова // Вестник КГФЭИ. – 2010. - № 2. – С. 62-67. – 0,8 п.л.

*Публикации в других изданиях:*

2. *Абунагимова Г.И.* Влияние оценки гудвилла на капитал компании в соответствии с МСФО [Текст] / Г.И. Абунагимова // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2006. - С. 311-313. - 0,1 п.л.

3. *Абунагимова Г.И.* Проблемы бухгалтерского учета использования резервного капитала в АО [Текст] / Г.И. Абунагимова // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во

КГФЭИ, 2007. - С. 345-347. - 0,1 п.л.

4. *Абунагимова Г.И.* Концепции поддержания капитала в международных стандартах финансовой отчетности [Текст] / Г.И. Абунагимова // Ученые записки. Выпуск 19. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2008. - С. 162-165. - 0,2 п.л.

5. *Абунагимова Г.И.* Промежуточные дивиденды: бухгалтерский учет и раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности [Текст] / Г.И. Абунагимова // Вестник КГФЭИ. – Казань: Изд-во КГФЭИ. – 2008. - С. 55-61. - 0,75 п.л.

6. *Абунагимова Г.И.* К вопросу об учете состояния и движения средств нераспределенной прибыли акционерных обществ [Текст] / Г.И. Абунагимова // В сб.: Институциональные проблемы экономического роста. Материалы докладов Всероссийской научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2009. - С. 302-304. - 0,1 п.л.

7. *Абунагимова Г.И.* Проблемы учета изъятого из обращения капитала [Текст] / Г.И. Абунагимова // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2009. - С. 321-323. - 0,1 п.л.

8. *Абунагимова Г.И.* К вопросу об учете уставного капитала [Текст] / Г.И. Абунагимова // Ученые записки. Выпуск 20. – Казань: Изд-во КГФЭИ. – 2010. - С. 132-133. - 0,35 п.л.

9. *Абунагимова Г.И.* К вопросу об учете резервного капитала [Текст] / Г.И. Абунагимова // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2010. - С. 3-5. - 0,1 п.л.