



Голочалова І. Н.

доктор економіки, доцент,

Цуркану В. І.

доктор хабилитат економіки, професор

Государственный университет Молдовы

г. Кишинев, Республика Молдова

КОНЦЕПЦИЯ ОТЧЕТА О КАПИТАЛЕ В СОВРЕМЕННОЙ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА И НАЦИОНАЛЬНАЯ СПЕЦИФИКА

Целью финансовой отчетности является представление достоверной информации для принятия экономически целесообразных решений. Анализ эффективности использования капитала, прогноз и принятие решений о его приросте, привлечение новых инвесторов возможно не только на базе информации об изменении размера капитала, но и о причинах, обусловивших изменения – той информации, которая выходит за пределы информационного пространства традиционных форм отчетности: баланса и отчета о прибыли и убытках. Более того, для организаций, функционирующих в экономике, основанной на знаниях, при формировании конкурентных преимуществ решения такого рода являются объективным требованием и необходимым условием. В настоящее время в системе финансовой отчетности предоставлять информацию об эффективности и перспективах использования капитала призван отчет о капитале.

Теоретической базой указанного отчета, на наш взгляд, служит концепция, структурными компонентами которой являются *экономическая теория капитала; модель бухгалтерского учета и отчетности; концепция управления капиталом*. Тем не менее, неопровержим и тот факт, что юрисдикциями некоторых стран игнорируются концептуальные основы раскрытия информации, и формат отчета о капитале устанавливается исходя из таких критериев как сложившиеся традиции ведения учета и подготовки финансовой отчетности, и уровень экономического развития отдельного государства. Очевидно, что вследствие применения данного подхода возникает парадокс между качеством информационного поля отчета о капитале и требованиями методологии бухгалтерского учета, направленной на составление финансовой отчетности в условиях расширенного спектра запросов общества в части финансовой и нефинансовой информации.

Позиция авторов по данной проблеме обозначена в выдвигаемой гипотезе: *концепция отчета о капитале является неотъемлемой частью современной методологии учета и направлена на исполнение требования полезности финансовой отчетности при ее социально-экономической ориентации*. Аргументация гипотезы проводится по следующему алгоритму: *общая характеристика компонентов концепции отчета о капитале; адекватность современной методологии бухгалтерского учета и отчетности – методологии МСФО; применимость в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Молдова (РМ)*.

Известно, что капитал является специфическим объектом учета, поскольку, он, будучи исключительно экономической категорией, призван отразить гражданско-правовые отношения в рамках бизнес-структуры, а именно, между собственниками имущества и собственником чистых активов. Поэтому и формирование информации о капитале и его изменениях представляется достаточно сложной задачей, решение которой находится в плоскости понимания концепции отчета о капитале. Обоснуем сказанное.

Согласно *теории бухгалтерского учета* капитал организации образованный за счет вкладов собственников, право которых на их долю подтверждается паем или акциями, и



части прибыли полученной и нераспределенной собственникам, включает два элемента – капитал вкладчиков и нераспределенная прибыль. Однако эффективность использования вложенного капитала проявляется не только в получении дохода на капитал (прибыли), но и в возможности поддержания его размера, изменяющегося под воздействием рыночных факторов. Инструментом для демонстрации этого факта в финансовой отчетности служит одна из экономических теорий – *концепция поддержания размера финансового капитала*. В результате сочетания обозначенных теорий (*первый компонент концепции отчета о капитале*) в составе капитала выделены следующие структурные элементы: акционерный капитал, эмиссионный доход, резервы и нераспределенная прибыль, резерв переоценки.

Принадлежность к одной из двух моделей учета и отчетности (англосаксонской или континентальной) в первую очередь характеризуется ориентированием информации на определенную группу пользователей (*второй компонент концепции отчета о капитале*). При англосаксонской модели четкое требование в отношении понятности информации объясняется тем, что основной группой пользователей финансовой отчетности являются собственники капитала. Доминирующей группой пользователей при континентальной модели учета, являются кредиторы и налоговые органы, поэтому при раскрытии информации о капитале акцент поставлен на точности ее представления, тогда как качественная характеристика понятности играет второстепенную роль. *Следующий компонент исследуемой концепции* – теория управления капиталом организации. Размер капитала, согласно выбранной теории управления капиталом [2, с. 481], меняется под воздействием политик: дивидендной, определяющей порядок распределения прибыли и расчетов с собственниками и учетной, при которой изменения возникают при ее модификациях и при исправлении ошибок. В этом контексте приобретает значение каждый элемент капитала, обусловленный конкретным экономическим событием: один – является результатом перераспределения прибыли, другой – носит корректирующий характер, а назначение третьего – поддержание размера капитала.

Таким образом, когда в основу подготовки финансовой отчетности положен экономический подход, а ее назначение носит социально-экономический характер (требование современной методологии учета), изменяется и вектор запросов пользователей в информации о капитале: с обобщенных сведений о его размере до значения показателей, характеризующих причины его изменений.

Уместно отметить, что тенденция раскрытия информации об изменениях капитала нашла свое развитие в концепции интегрированной отчетности. Согласно Международному стандарту интегрированной отчетности капитал трактуется как запас стоимости, который увеличивается, уменьшается, или трансформируется в результате деятельности организации. Кроме того, стандарт указывает, что в процессе изменений и трансформаций образуются такие виды капитала как организационный, человеческий, социально-репутационный и др., информация о которых подлежит обязательному раскрытию в отчетности организации.

Решение проблемы представления полной информации о капитале осуществляется на базе Отчета об изменениях капитала [1, с. 217]. К достоинствам указанного отчета относится раскрытие двойственной сущности капитала: как совокупности элементов (юридическая трактовка капитала); как чистых активов организации (экономическая трактовка капитала), на стоимость которых влияют различные рыночные факторы. Эти сведения позволяют собственникам оценить воздействие экономических событий на прирост капитала в разрезе его элементов.

Превалирование интересов собственников капитала, причем как реальных, так и потенциальных закреплено в теоретической базе МСФО – Концепции МСФО [5].

Изучив отчет об изменениях капитала с позиции его экономических концепций, авторы утверждают, что он отвечает базовым концепциям современной методологии бухгалтерского



учета: смешанного баланса, достоверности, поддержания размера капитала и управления капиталом [3, с. 115]. Выше сказанное является обоснованием выдвинутой гипотезы: концепция отчета о капитале является частью современной методологии учета.

Подчеркнем, что формат отчета об изменениях капитала, подготовленный согласно обозначенной концепции рекомендуется системой МСФО и юрисдикциями ряда стран. Однако в РМ закреплён другой его вариант, поэтому приведем его краткую характеристику.

Система бухгалтерского учета и отчетности РМ характеризуется директивностью, и ориентированностью на потребности кредиторов и налоговых органов, поскольку в основном тяготеет к континентальной модели учета. Тем не менее, на пути ее адаптации к международным и европейским стандартам нормативными актами РМ обозначен тезис: представление полезной информации широкому кругу пользователей для принятия ими экономически целесообразных решений. В соответствии с этим информация о капитале предусмотрена в отдельной форме отчетности – в Отчете об изменениях собственного капитала (далее, Отчет ИСК) [4]. Согласно НСБУ РМ, указанный отчет имеет своей целью раскрытие причин, влияющих на каждую балансовую статью раздела «Собственный капитал». Однако фактически сведения о причинах изменений и их стоимостного влияния на размер капитала в Отчете ИСК отсутствуют, данные предоставляются только в качестве определенной статьи (*первая особенность*). Как следствие, принятая вертикальная модель отчета представляет собой только лишь развернутый формат баланса (*вторая особенность*). *Третьей особенностью*, обусловленной проблемами действующей методологии бухгалтерского учета в РМ, является недостаток разработанного и адаптированного в практике алгоритма подготовки информации в отношении финансовых инструментов, исполнение условий которых в значительной степени определяет изменения капитала.

По мнению авторов, формат Отчета об ИСК, несмотря на простоту, снижает его качественное назначение, и приводит к нарушению требований концепции достоверности – базовой концепции МСФО. Уместно отметить, что в контексте ассоциации РМ с ЕС взят курс на реформу в области бухгалтерского учета, результатом которой является внесение поправок в действующие НСБУ, затрагивающие и требования в отношении представления информации в Отчете об ИСК. Некоторые из поправок носят терминологический (понятие «уставный капитал» меняется на «социальный капитал»), а другие – методологический характер (выделены отдельными элементами собственного капитала «премии на капитал» и «резервы переоценки»), однако формат отчета остался неизменным.

Причиной парадокса между качеством информационного поля Отчета об ИСК и требованиями к социально-ориентированной финансовой отчетности является отсутствие национальной концепции бухгалтерского учета в РМ. Авторы считают, что разрешение этого противоречия лежит в плоскости понимания концепции капитала, соблюдения принципов современной методологии бухгалтерского учета и установления оптимального соотношения необходимого и допустимого объема информации для организаций, функционирующих в эпоху инновационного развития общества. На базе проведенного исследования авторами рекомендуется разработка нового формата Отчета об ИСК в составе финансовой отчетности, подготавливаемой согласно НСБУ РМ.

Список используемых источников

1. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005. – 886 с.
2. Хендрексен, Э. Теория бухгалтерского учета./ Э. Хендрексен, М. ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997, 576 с.
3. Цуркану, В. Концептуальные основы формирования баланса организации. В: монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та



- бенчмаркінгу»/ Монографія /В., Цуркану, И., Голочалова. / За заг. ред. д.е.н., проф.. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. – 395 с.
4. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства финансов № 118 от 06.08.2013. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=349175>
 5. Conceptual Framework for Financial Reporting [online], Available at: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.ctcp.gov.co/_files/documents

Дуда Т.Т.

кандидат економічних наук, доцент
ПВНЗ «Хмельницький економічний університет»
м. Хмельницький, Україна

ТАКСОНОМІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ВАЖЛИВИЙ ІНСТРУМЕНТ ЇЇ ПРОЗОРОСТІ

У зв'язку з прийнятими зобов'язаннями в рамках асоціації з ЄС в Україні продовжується складний процес реформування бухгалтерського обліку та інституту аудиту відповідно до європейських вимог. Відомо, що бухгалтерський облік та аудит відіграють життєво важливу роль у створенні відкритого суспільства, обґрунтовуючи умови для вдалого та ефективного державного управління.

З метою адаптації національного бухгалтерського законодавства до чинної практики у країнах ЄС в Україні з 01.01.2018 року діє змінений ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], в якому офіційно впроваджено таку категорію, як таксономія фінансової звітності. Даний документ визначає лише поверхневе поняття означеного та загальний порядок його реалізації. З огляду на це, таксономія фінансової звітності є сучасним предметом дослідження теоретиків та практиків як сфери бухгалтерського обліку, так і аудиту, оскільки вимагає відповідей на важливі питання: сутність таксономії та її склад (розширений, багаторівневий, деталізований), формат та періодичність подання, суб'єкти таксономії та її користувачі, регулятори такого елементу бухгалтерського обліку.

Напрями реформування фінансового сектору економіки України, їх практична реалізація завдяки публічності облікової та аудиторської інформації, на думку національних регуляторів, мають забезпечити гармонізацію бухгалтерського законодавства (зокрема і таксономію) на засадах МСФЗ та МСБО до безпосереднього застосування в ЄС.

У вище зазначеному законі таксономія фінансової звітності визначається як склад її статей, показників та елементів, які підлягають розкриттю [1]. Одночасно вказано на те, що вона у такому аспекті затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Департамент прогнозування доходів бюджету та методології бухгалтерського обліку). Тому МФУ видав проект наказу «Про затвердження Таксономії фінансової звітності» [2], в додатку до якого наводиться переклад статей таксономії фінансової звітності, випущеної Фондом міжнародних стандартів фінансової звітності. Це досить серйозний та розширений перелік показників фінансової звітності підприємства, що базується на даних її повного комплексу тобто звітів про фінансовий стан, про сукупний дохід, про рух грошових коштів, про зміни у власному капіталі, приміток (табличних та описових), розширеної інформації про засновників бізнесу, організаційно-правову форму господарювання, порядок ведення бізнесу, сутність господарських операцій та їх сучасні оцінки тощо. Нами проаналізовано