Учет собственного капитала и его отражение в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Буяло, Ирина Викторовна  
  
**Год:**

2003

**Автор научной работы:**

Буяло, Ирина Викторовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Ставрополь

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

208

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Буяло, Ирина Викторовна

Введение

Глава 1. Концептуальная основа собственного капитала коммерческих организации.

1.1. Экономическая природа, сущность и содержание собственного капитала.

1.2. Классификация элементов собственного капитала в целях бухгалтерского учета и отчетности.

1.3. Гармонизация отечественной и зарубежной практики формирования информации о собственном капитале.

Глава 2. Составляющие собственного капитала и организация их бухгалтерского учета. ^

2.1. Аналитический и синтетический учет уставного капитала.

2.2. Учет добавочного капитала.

2.3. Формирование чистой прибыли (убытка) и резервов, порядок их отражения в текущем учете.

2.4. Учет амортизационного капитала.

Глава 3. Финансовая отчетность как источник информации о собственном капитале

3.1. Методика формирования информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе в целях управленческого учета. ^

3.2. Отчет о прибылях и убытках как инструмент расчета прибыли, приходящейся на акцию.

3.3. Раскрытие информации о собственном капитале в приложениях к бухгалтерской отчетности.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет собственного капитала и его отражение в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций"

Актуальность темы исследования. Переход России к построению принципиально нопых экономических отношений, повышение самостоятельности хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм собственности в реализации финансовой политики, выход на международные рынки, преодоление кризисной ситуации коренным образом изменили условия функционирования организаций и поставили ранее не возникавшие проблемы, одной из которых является обеспечение устойчивости и стабильности экономического развития. Основой устойчивого роста и финансовой стабильности коммерческих организаций является их собственный капитал. Он представляет собой запас экономических благ, вовлекаемых его собственниками в производственный процесс с целью получения дохода, функционирование которых базируется на рыночных принципах и связи с факторами времени, риска и ликвидности. Вопросы учета и отражения в отчетности собственного капитала относятся к числу наиболее важных экономических проблем в системе рыночных отношений, позволяющих внешним и внутренним пользователям бухгалтерской отчетности определить финансовые возможности организации в краткосрочном плане и на длительную перспективу.

Понятие "собственный капитал" широкое и многогранное, поэтому в современной экономической литературе трактовка сущности, систематизация и выбор показателей, его характеризующих, неоднозначны и недостаточно аргументированы. Изучение вопросов теории и практики развития рыночных отношений в отечественной экономике позволяет сделать вывод о том, что вопросам развития бухгалтерского учета, отчетности и теории собственного капитала не уделяется достаточного внимания. Весьма актуальными являются вопросы состава и структуры, оценки зарубежного и отечественного опыта формирования информации о собственном капитале, организации учета и отражения в финансовой отчетности его составляющих.

Избранная тема в качестве предмета диссертационного исследования до настоящего времени пока еще не является глубоко разработанной в трудах

Введение

Актуальность темы исследования. Переход России к построению принципиально новых экономических отношений, повышение самостоятельности хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм собственности в реализации финансовой политики, выход на международные рынки, преодоление кризисной ситуации коренным образом изменили условия функционирования организаций и поставили ранее не возникавшие проблемы, одной из которых является обеспечение устойчивости и стабильности экономического развития. Основой устойчивого роста и финансовой стабильности коммерческих организаций является их собственный капитал. Он представляет собой запас экономических благ, вовлекаемых его собственниками в производственный процесс с целью получения дохода, функционирование которых базируется на рыночных принципах и связи с факторами времени, риска и ликвидности. Вопросы учета и отражения в отчетности собственного капитала относятся к числу наиболее важных экономических проблем в системе рыночных отношений, позволяющих внешним и внутренним пользователям бухгалтерской отчетности определить финансовые возможности организации в краткосрочном плане и на длительную перспективу.

Понятие "собственный капитал" широкое и многогранное, поэтому в современной экономической литературе трактовка сущности, систематизация и выбор показателей, его характеризующих, неоднозначны и недостаточно аргументированы. Изучение вопросов теории и практики развития рыночных отношений в отечественной экономике позволяет сделать вывод о том, что вопросам развития бухгалтерского учета, отчетности и теории собственного капитала не уделяется достаточного внимания. Весьма актуальными являются вопросы состава и структуры, оценки зарубежного и отечественного опыта формирования информации о собственном капитале, организации учета и отражения в финансовой отчетности его составляющих.

Избранная тема в качестве предмета диссертационного исследования до настоящего времени пока еще не является глубоко разработанной в трудах ученых и специалистов, а также не имеет достаточно развитой и обоснованной нормативно-правовой базы учета и отчетности собственного капитала коммерческих организаций.

Все эти обстоятельства обуславливают необходимость разработки методологии, методики и организации отражения в учете и отчетности собственного капитала коммерческих организаций с учетом организационно-правовой формы собственности и современных методов. Актуальность выбранной темы подтверждается и тем фактом, что она все чаще становится предметом обсуждения ученых и практиков на профессиональных научно-практических форумах. Этим обусловлены выбор темы диссертации, ее цель, предмет и содержание.

Цели и задачи исследования. Целью настоящего исследования является разработка теоретико-методологических положений отражения в бухгалтерском учете и отчетности собственного капитала коммерческих организаций. Для достижения этой цели в работе поставлены следующие задачи: систематизировать этапы становления и развития понятия "собственный капитал" в общеэкономическом смысле, в целях бухгалтерского финансового и управленческого учета для непрерывного функционирования коммерческих организаций; сформулировать определение "собственный капитал" рассматривающее его как равноправный объект учета, имеющий свою структуру, и поэтому предполагающий не только обобщенную количественную оценку, но и оценку каждой из его составных частей; предложить классификацию собственного капитала по источникам и формам привлечения; оценить тенденции реформирования отечественной нормативно -правовой базы, регулирующей учет и отражение в финансовой отчетности собственного капитала коммерческих организаций и предложить направления дальнейшего ее реформирования; выявить недостатки в организации и методике бухгалтерского учета компонентов собственного капитала (уставный капитал, собственные акции, добавочный капитал и др.), обусловленные несоответствием правовой формы учетных объектов их экономическому содержанию, что является причиной неадекватного отражения в бухгалтерском учете и отчетности; разработать рекомендации по отражению собственного капитала в бухгалтерской финансовой и внутренней управленческой отчетности, учитывающие запросы ее пользователей.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования явились теоретико-методологические и организационно-методические вопросы содержания, информационного обеспечения, нормативно-правовой базы учета и отчетности элементов собственного капитала коммерческих организаций.

Объектом исследования является коммерческая организация, действующая в современных условиях рыночной экономики в России. Диссертационное исследование основано на наиболее распространенной в современной экономике форме: открытое акционерное общество.

Теоретическая и методологическая основа исследования. В соответствии с поставленными задачами в диссертационном исследовании использовались теоретико-методологические и методические разработки в области бухгалтерского учета и отчетности таких отечественных и зарубежных ученных, как В.П. Астахов, В.Е. Ануфриев, А.С. Бакаев, М.И. Баканов, И.А.

VJ

Бланк, Ю.А. Бабаев, П.С. Безруких, Р. Бенке, И. Бетге, JI.A. Бернстайн, JI.T. Гиляровская, Н.С. Лунский, М. Миллер, Ф. Модильяне, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.В. Палий, Дж. Рис, А.П. Рудановский, В.П. Суйц, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, Р. Холт, А.Д. Шеремет, Р. Энтони и др.

Диссертационная работа базируется на исследовании и анализе источников энциклопедического характера, законодательных и нормативно-справочных документов, материалов научных конференций и семинаров по избранной проблематике. Базой аналитической работы являются статистические данные, публикации, личные наблюдения и выводы автора, полученные в ходе проведения научного исследования. Особое внимание было уделено базовым принципам и концепциям бухгалтерского учета, которые являются основой построения международных стандартов финансовой отчетности и национальных стандартов положений по бухгалтерскому учету).

Научная новизна исследования. В результате всестороннего изучения современной практики бухгалтерского учета и финансовой отчетности, законодательной базы, регламентирующей учет в России, требований международных стандартов, определяющих принципы бухгалтерского учета собственного капитала коммерческих организаций, а также современных научных исследований, посвященных проблемам учета и отчетности собственного капитала, получены следующие результаты, содержащие научную новизну:

- уточнено определение понятия "собственный капитал", рассматривающее собственный капитал как равноправный объект бухгалтерского финансового и управленческого учета, имеющий свою структуру, и поэтому предполагающий не только обобщенную количественную оценку, но и оценку каждой из его составных частей;

- дана характеристика концептуальных основ теории и методики учета собственного капитала в отечественном бухгалтерском учете, способствующих развитию понятия "собственный капитал" как объекта бухгалтерского учета - предмета диссертационного исследования;

- обоснована методика бухгалтерского учета увеличения уставного капитала в случае размещения акций по подписке и целесообразность открытия специального счета 85 "Размещенный дополнительный капитал";

- приведены практические рекомендации по открытию к счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" следующих субсчетов: 841 "Прибыль, подлежащая распределению", 84-2 "Нераспределенная прибыль для использования", 84-3 "нераспределенная прибыль использованная";

- предложена форма внутреннего финансово-управленческого бухгалтерского баланса, в наибольшей степени дающая информацию о реальной величине капитала, структуре и изменении за отчетный период за счет его представления двумя составляющими: вложенным капиталом, формирующимся из уставного капитала (уменьшенного на величину собственных атщий и задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал), размещенного дополнительного капитала, и заработанным капиталом, состоящим из добавочного, амортизационного, резервного капиталов и из нераспределенной прибыли, а также разработана форма отчета об изменениях капитала, строящаяся таким образом, чтобы отражать взаимосвязанное изменение всех компонентов собственного капитала; - предложена форма отчета о прибылях и убытках, представленная дополнительными статьями (накопленная чистая (нераспределенная) прибыль на началоотчетного периода, накопленная чистая (нераспределенная) прибыль с начала года, объявленные дивиденды, базовая прибыль (убыток), среднее число акций в обращении, базовая прибыль на акцию и разводненная прибыль на акцию), которые наглядно отражают образование прибыли отчетного периода, а также позволяют рассчитать важный показатель финансовой отчетности - прибыль на акцию.

Практическое значение исследования. Предложения и рекомендации изложенные в диссертационном исследовании позволят реорганизовать систему учета собственного капитала коммерческих организаций для повышения уровня достоверности и прозрачности представляемой о нем информации в бухгалтерской отчетности.

Приведенные в диссертационном исследовании формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета об изменениях капитала могут быть использованы организациями при составлении бухгалтерской отчетности. Предложенная в диссертации методика учета увеличения собственного капитала за счет размещения дополнительных акций с использованием счета 85 "Размещенный дополнительный капитал", рекомендации по применению субсчетов к счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" были положены в основу организации бухгалтерского учета ОАО "Ставропольский комбинат хлебопродуктов".

Отдельные результаты исследования явились основой разработки учебно-методических указаний и практических заданий для студентов экономических специальностей и использованы автором при чтении курсов лекций по дисциплинам "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерский (финансовый) учет" в Ставропольском государственном университете. Основные методологические и методические положения докладывались автором на научно-практических конференциях и семинарах.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 8 работ общим объемом 1,85 п. л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, 3 глав, заключения, списка использованной литературы, включающей 136 источников, содержит 11 приложений. Общий объем диссертационной работы составляет 205 машинописных страниц, включая 15 таблиц, 11 рисунков, 3 формулы.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Буяло, Ирина Викторовна

Заключение

Условия перехода к рыночной экономике, интеграционные процессы в мировую систему хозяйствования неизбежно обусловили возникновение новых аспектов в понимании сущности используемых ранее понятий. Это обстоятельство привело к существенным коррективам методологии бухгалтерского учета и отчетности, что вызвало необходимость их детального изучения. Поскольку экономическая нестабильность и самостоятельность повысили ответственность руководителей хозяйствующих субъектов за результаты экономической деятельности, требующей повышения эффективности управления капиталом, представляет интерес само это понятие. По мере развития экономической мысли первоначальное абстрактное и обобщенное понятие "собственный капитал" наполнялось конкретным содержанием. Проведенный анализ исторического развития этой категории показывает, что несмотря на исключительное внимание исследователей, до сих пор не выработано универсальное определение капитала, отвечающее потребностям как теории, так и практики.

Собственный капитал является агрегированным объектом учета. Специфика собственного капитала проявляется не в количестве составляющих его видов объектов учета, а в их качественной разнородности. Причиной указанной разнородности собственного капитала является то, что критерий объединения относящихся к собственному капиталу объектов учета, непосредственно не связан со способом их возникновения в рамках хозяйственной деятельности организации. Критерием формирования собственного капитал является определенный тип обязательных отношений - отношение с собственником, возникновение и содержание которых обусловлены тем, что от собственника была получена часть активов организации. Такое понимание природы собственного капитала является следствием применения принципа имущественной обособленности, т.е. необходимости отражения в учете того факта, что на определенную часть имущества организации могут предъявить права собственники этой организации. Это означает не обычное право собственности на имущество организации, но лишь то, что при определенных условиях право собственности "на организацию" может быть распространено на часть ее имущества.

Качественная неоднородность собственного капитала проявляется в том, что для различных его элементов могут отличаться причины появления, условия обеспечивающие превращение элемента в обычное обязательство, условия ограничивающие события, которые могут обеспечить появления обычного обязательства, состав потенциальных кредиторов по этим появившимся обычным обязательствам. В каждом случае набор этих признаков и их возможных значений определяется нормами законодательства, регулирующими взаимоотношения юридического лица и его собственника. Различные элементы собственного капитала, отличаются значениями одного или нескольких из указанных признаков. Виды объектов учета, входящие в состав собственного капитала, различаются по способам признания и порядком оценки в учете.

Все выше изложенное не нашло отражения ни в IAS, ни в РСБУ прежде всего потому, что капитал определяется как остаточный, а именно как доля в активах компании, остающаяся после вычета всех ее обязательств. Это означает, что в учете должны осуществляться процессы признания активов и обязательств, но не должны признаваться элементы собственного капитала. Соответственно ни в IAS, ни в РСБУ нет специального стандарта, освещенного учету собственного капитала, то что написано в IAS 1 и в ПБУ 4/99 относится к составу и форме отчета, а не к формированию в учете информации о собственном капитале и его элементах. Хотя в некоторых стандартах упоминаются элементы собственного капитала, которые непосредственно связаны с объектами учета, относящимися к активам или обязательствам, либо операциями с ними. Проанализировав определения собственного капитала, данному в FW IAS и к формулировке п.7.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России,мы считаем, что остаточный способ определения указывает не на суть собственного капитала, а лишь на способ определения его величины. Этим можно определить совокупную величину собственного капитала, но нельзя получить информацию о его структуре и величине составных частей. Таким образом содержание понятия собственный капкгал" следует определять не остаточно, а содержательно.

Собственный капитал - это доля собственников в активах организации в форме имущества, прав и денежных средств, остающаяся после вычитания из совокупных активов всех обязательств, необходимая ей [организации] для осуществления уставной деятельности, покрытия убытков, создания новых видов имущества.

Данная формулировка показывает обусловленность величины активов теми пассивами, которые являются источниками имущества организации. Основываясь на этом определении, мы рассматриваем собственный капитал как равноправный объект учета, имеющий свою структуру, и поэтому предполагающий не только обобщенную количественную оценку, но и оценку каждой из его составных частей. Эти оценки тем более важны в силу отмеченной выше качественной неоднородности собственного капитал. Поэтому для каждого вида элементов собственного капитала определены операции, которые формируют эти элементы, и, следовательно, условия признания и оценки этих элементов. А в финансовой отчетности величина собственного капитала формируется как совокупный результат (алгебраическая сумма) величин всех его элементов.

В соответствии с избранной темой исследования наше внимание сосредоточено на проблемах организации учета и процедурах отражения в бухгалтерской отчетности собственного капитала коммерческих организаций, обеспечения его сохранности, эффективного использования и управления. При этом принятое нами определение, отражающее экономическую сущность собственного капитала, является базовым.

В ходе исследования мы выяснили, что собственный капитал организации требует систематизации по двум важнейшим направлениям: по источникам привлечения и по формам привлечения. В разрезе каждого из перечисленных направлений выделяются отдельные классификационные признаки, позволяющие построить систему различных его видов.

Следует отметить, что в предложенной нами классификации собственный капитал коммерческой организации состоит из уставного, добавочного, амортизационного и резервного капиталов, накоплений нераспределенной прибыли. Основу собственного капитала открытого акционерного общества составляет уставный капитал, представляющий собой совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (участников) организации, величина которых зарегистрирована в учредительных документах экономического субъекта.

В ходе исследования выяснено, что существует проблема увеличения уставного капитала в случае размещения акций по подписке заключающаяся в том, что активы, полученные в оплату за эти акции, приходуются на дату возникновения прав собственности на это имущество, в то время как сальдо по счету 80 согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета увеличивается после внесения соответствующих изменений в учредительные документы (устав) ОАО. Это связано с двояким толкованием понятия "уставный капитал" в гражданском законодательстве, а в нормативных документах нет однозначного указания на то, каким счетом можно пользоваться для отражения размещения акций по подписке. Поэтому мы считаем, что в наибольшей степени соответствует экономической сущности операций по оплате акций отражение полученных средств по кредиту специально создаваемого для этих целей нового счета. Открыть для этого специальный счет 85 "Размещенный дополнительный капитал" не составит труда, поскольку в разделе 5 Плана счетов "Капитал" предусмотрено несколько свободных позиций. При этом следует иметь в виду, что в отчетности уставный капитал необходимо отражать в неизменной величине (без учета размещенных акций) до момента внесения соответствующих изменений в устав. А размешенные акции нового выпуска отражаются в бухгалтерском балансеобособленно.

Другой составляющей собственного капитала организации, выделенной в качестве объекта бухгалтерского учета и самостоятельного показателя отчетности является добавочный капитал. Поэтому для целей бухгалтерского учета данный термин определен соответствующими документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. К сожалению, добавочный капитал определяется в них лишь путем перечисления его слагаемых. Такой способ определения терминов является самым неудачным. Если список закрыт, то он должен постоянно корректироваться с целью включения новых составляющих, выявленных в ходе развития экономических отношений, гражданского законодательства или бухгалтерской науки. Общеизвестно, что такие корректировки выполняются Минфином России в силу объективных причин редко и с заметными опозданиями. Это означает сдерживание бухгалтерской практики, когда категория, "по духу" относящаяся к данному перечню, не может быть в него включена исключительно "по букве" нормативной базы. Если же список открыт, то отсутствие критериев отнесения объектов к данному перечню порождает массу дискуссий и проблем. Именно такая ситуация сложилась в бухгалтерском учете с категорией добавочного капитала.

Проведенное исследование показало, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета определяет добавочный капитал путем перечисления его составных частей. Причем этот список является открытым, на что указывают слова "и другие аналогичные суммы". Иными словами, при необходимости перечень составляющих добавочного капитала может быть расширен, и это будет правомерно при условии, что список будет расширяться именно на "аналогичные суммы". Проблема как раз в том и заключается, чтобы определить, будут ли те или иные суммы "аналогичными".

Далее, мы считаем важным рассмотренная возможность переоценки вложений во внеоборотные активы, в том числе объектов незавершенного строительства, что сделать на сегодняшний день, по нашему мнению, нельзя. Мы считаем, что незавершенные капитальные вложения переоцениваться не должны. Такое решение обосновывается следующими соображениями. В п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в качестве составляющей добавочного капитала выделены "суммы дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке". Однако, нормативного документа, устанавливающего порядок переоценки вложений во внеоборотные активы, на сегодняшний день не разработано. Те активы, которые только предполагается использовать в качестве средств труда, основными средствами не являются, а значит, требованиями ПБУ 6/01 не регламентируется и переоценке на основании этого ПБУ не подлежит. В ПБУ 6/01 специально отмечено, что оно не применяется в отношении "предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути; капитальных и финансовых вложений". В свою очередь, в Положении по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, которым регулируется порядок учета оборудования к установке, переоценка этого вида имущества запрещена. Наконец, в Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30.12.1993 № 160), которое регулирует порядок учета незавершенного строительства, проведение переоценки последнего также не предусмотрено. Отметим также, что счета 01 "Основные средства" и 83 "Добавочный капитал" согласно Инструкции по применению Плана счетов корреспондируют между собой, а вот счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" и 83 — нет.

Таким образом, можно утверждать, что переоценке по инициативе организации подлежат только объекты основных средств, а переоценка объектов незавершенных капитальных вложений, в том числе незавершенного строительства, на сегодняшний день системой нормативного регулирования бухгалтерского учета не предусмотрена

Следующий важный вопрос, рассмотренный в диссертации, — списание накопленного прироста стоимости, то есть возможность дебетования данного субсчета. Первое направление — списание накопленного прироста стоимости для уценки объектов основных средств в случае, если их учетная стоимость выше восстановительной. Однако это направление может быть рассмотрено только вместе с анализом другого направления расходования этого источника — списание накопленной до оценки в случае выбытия объекта основных средств.

После издания приказа Минфина России от 28.03.2000 № 32н бухгалтерский учет операций по списанию объектов основных средств был изменен самым существенным образом. Однако отмена требования вовсе не делала такое списание невозможным — организация может списывать накопленные суммы дооценки добровольно, о чем в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации есть специальное указание. Такое добровольное решение было вполне объяснимо. Дело в том, что направления расходования средств добавочного капитала, полученных по переоценке имущества, весьма ограниченны. Помимо списания таких средств для уценки объектов основных средств, это — увеличение уставного капитала организации. Такая ситуация в условиях инфляции может привести к тому, что в валюте баланса доля добавочного капитала (которая ежегодно растет, но очень редко уменьшается) может составить весьма значительную величину. Причем объекты могут постоянно выбывать с баланса, а соответствующие им суммы дооценки сохраняться. Возникнет вопрос о том, какой составляющей актива будет соответствовать данный пассив, а значит, каков экономический смысл постоянного накопления сумм дооценки. Это привило к необходимости искать пути списания накопленных сумм, то есть принимать рассмотренное выше решение. Тем более, что такое решение организации не вызывало никаких налоговых последствий.

Ситуация в очередной раз принципиально изменилась после выхода новой редакции ПБУ 6/01. В новом Положении по вопросу списания накопленных сумм дооценки содержится следующее требование: "При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации".Поэтому организации обязаны при выбытии объекта основных средств выполнять следующую проводку:

Д-т 83 "Добавочный капитал", субсчет "Прирост стоимости имущества по переоценке",

К-т 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"—списаны накопленные по данному конкретному объекту суммы дооценки.

Необходимо обратить внимание на то, что для выполнения этой проводки, должны быть выполнены следующие действия:

1) сальдо счета 83 "Добавочный капитал" в части субсчета "Прирост стоимости имущества по переоценке" должно быть расшифровано по всем объектам основных средств, подвергавшимся переоценке. Таким образом на основании ведомостей проведения переоценки необходимо определить долю добавочного капитала, приходящуюся на каждый отдельный инвентарный объект;

2) в случае имевшего место использования добавочного капитала для увеличения уставного капитала либо для уценки основных средств ниже их первоначальной стоимости организация должна определить, каким именно объектам не будет соответствовать полная сумма накопленных дооценок. Например, можно принять, что на эти цели использована переоценка уже выбывших с баланса объектов;

3) в момент списания основных средств с баланса (по любым причинам) в учете делается указанная выше запись по дебету счета 83 и кредиту счета 84 на всю сумму дооценок, приходящуюся на долю выбывающего объекта. При этом сумма дооценок, приходящаяся на долю выбывающего объекта, могла быть ранее уменьшена в случае, если рассматриваемые объекты были в списке, сформированном на предыдущем шаге. Тогда запись будет делаться не на всю сумму накопленных по объекту дооценок, а на ее неизрасходованную часть.

Вышеизложенное означает, что если организация обязана списать суммы накопленных дооценок при выбытии основных средств, то накопленные суммы должны быть распределены по сформировавшим их объектам. То есть, принципиальным становится ведение аналитического учета по каждому отдельному объекту. Иными словами, списываться накопленная дооценка может только в пределах тех сумм, которые накоплены именно по этому объекту. Это означает, что в случае превышения учетной стоимости над восстановительной объект за счет добавочного капитала может уцениваться только в пределах выполненных ранее дооценок (если они имели место). Дальнейшая уценка за счет дооценок других объектов означает отказ от пообъектного учета и поэтому невозможна. В этом случае, отражается запись по субсчету операционных расходов, открытого к счету 91.

При проведении диссертационного исследования нам встречались рекомендации о необходимости включения в состав эмиссионного дохода разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, выкупленных обществом ранее и затем реализуемых новым владельцам. С такой позицией согласиться нельзя. Уже из самого названия "эмиссионный доход" понятно, что он может быть получен только в процессе эмиссии ценных бумаг. Об этом же свидетельствуют практика работы на фондовом рынке и категории эмиссионного права. Обратившись к Федеральному закону от 22.04.1996 № 39-Ф3 "О рынке ценных бумаг" (в ред. изменений и дополнений), можно утверждать, что "эмиссия ценных бумаг — .последовательность действий эмитента по размещению эмиссионных ценных бумаг", в свою очередь, "размещение эмиссионных ценных бумаг — отчуждение эмиссионных ценных бумаг эмитентом первым владельцам путем заключения гражданско-правовых сделок". Поскольку продажа выкупленных ранее собственных акций никак не может быть названа их отчуждением первым владельцам (эти акции уже имели ряд владельцев), то и об эмиссии здесь говорить не приходится. Это значит, что эмиссионный доход в таких случаях не может формироваться. Из Инструкции по применению Плана счетов вытекает невозможность формирования эмиссионного дохода при операциях с выкупленными акциями: "По кредиту счета 83 "Добавочный капитал" отражаются сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость.

К собственному капиталу необходимо отнести капитализированную прибыль, используемую по усмотрению организации. Ее величина находится в прямой зависимости от результатов успешной деятельности хозяйствующих субъектов. При этом организации могут располагать прибылью в виде различных резервов. Средства резервного капитала предназначены для покрытия убытков, выкупа акций общества при отсутствии для этого иных средств, а также некоторых других целей. Это обстоятельство доказывает правомерность отнесения капитализированной прибыли и образованных из нее резервов к собственному капиталу организации.

Резервный капитал формируется в соответствии с установленным законом порядком. В условиях рыночной экономики он является страховым фондом, создаваемым для возмещения убытков и защиты интересов третьих лиц. В соответствии с законодательством РФ для хозяйствующих субъектов определённых организационно - правовых форм собственности, в частности для акционерных обществ, создание резервного капитала является обязательным.

Как нами уже было отмечено, к собственному капиталу относится нераспределенная прибыль. Она образуется путем ежегодного зачисления на отдельный счет бухгалтерского учета оставшейся чистой прибыли после начисления налогов на прибыль и других обязательных платежей. Инструкцией по применению нового Плана счетов исключается отнесение каких - либо расходов за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации или нераспределенной прибыли прошлых лет. Это означает, что с введением Плана счетов в действие любые расходы организации должны либо капитализироваться (т. е. включаться в стоимость активов), либо списываться на убытки непосредственно прямым отнесением или через себестоимость. Следовательно, использование нераспределенной прибыли осуществляется только в соответствии с решением собрания акционеров (учредителей). Прибыль может использоваться для распределения междуакционерами, на увеличение уставного капитала, на пополнение резервного капитала, на выплаты премиальных вознаграждений работникам организации и др. В годовой бухгалтерской отчетности нераспределенная прибыль отражается после производимой в декабре реформации баланса по данным об остатке по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". По нашему мнению, к счету 84 необходимо открывать следующие субсчета: 84-1 "Прибыль, подлежащая распределению", 842 "Нераспределенная прибыль для использования", 84-3 "Нераспределенная прибыль использованная". На субсчете 84-1 может учитываться вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой начисляются дивиденды, в соответствии с проводкой:

Дебет 84-1 "Прибыль, подлежащая распределению"

Кредит 75 "Расчеты с учредителями" (для юридических лиц) или

Дебет 84-1 "Прибыль, подлежащая распределению"

Кредит 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (для физических лиц и работников организации)

На субсчете 84-1 отражаются также отчисления на пополнения резервного капитала:

Дебет 84-1 "Прибыль, подлежащая распределению" Кредит 82 "Резервный капитал"

Остаток по субсчету 84-1 переносится в кредит субсчета 84-2 "Нераспределенная прибыль для использования". На субсчете 84-2 собирается общая сумма нераспределенной между акционерами прибыли. Практически эта сумма предназначена для создания новых активов в форме основных средств, нематериальных активов, вложений во внеоборотные активы. Записи по субсчету 84-2 производятся в корреспонденции с субсчетом 84-3 только в случае фактическогоиспользования соответствующих средств на вышеуказанные цели. В учете это отражается следующей бухгалтерской записью:

Дебет 84-2 "Нераспределенная прибыль для использования" Кредит 84-3 "Нераспределенная прибыль использованная" Сальдо по субсчету 84-2 показывает величину свободного остатка нераспределенной прибыли. На субсчете 84-3 "Нераспределенная прибыль использованная" отражается соответствующая часть средств нераспределенной прибыли, которая трансформирована из денежной формы в товарную (сумма приобретенных новых активов). Далее делается внутренняя проводка по субсчетам:

Дебет 84-2 "Нераспределенная прибыль для использования" Кредит 84-3 "Нераспределенная прибыль использованная" Сальдо субсчета 84-3 может быть только кредитовым.

В ходе исследования нами было выяснено, что значительную часть собственного капитала организаций составляет амортизационный капитал, основное назначение которого - финансирование капитальных вложений в пределах простого воспроизводства - на капитальное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, их реконструкцию и реновацию.

Амортизационный капитал - внутренний источник собственного капитала организации, возмещающий затраты на создание и приобретение внеоборотных активов. Это исключительный источник финансовых средств, который не только не подлежит налогообложению, но и способствует уменьшению налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество. Величина амортизационного капитала складывается из амортизационных отчислений по основным средствам инематериальным активам. В организациях для повышения эффективности управления этим источником собственного капитала должна разрабатываться и реализовываться амортизационная политика, которая представляет собой составную часть общей политики формирования собственных финансовых ресурсов, заключающаяся в управлении амортизационными отчислениями от используемых собственных основных средств и нематериальных активов.

Представляет интерес целевое финансирование, к которым средства, полученные организацией из бюджета, от других организаций и граждан на финансирование капитальных вложений, научно - исследовательских работ, для осуществления других мероприятий целевого назначения. Названные мероприятия осуществляются, как правило, для извлечения в будущем дополнительных сумм прибыли. Однако эти средства отражаются как "Доходы будущих периодов", которые уменьшаются по мере признания в отчетном периоде внереализационных доходов (при отпуске на цели деятельности организации материально-производственных запасов, начислении амортизации по активам, приобретенным за счет целевых средств; завершении и сдаче научно-исследовательских работ и пр.). Это обстоятельство не позволяет с уверенностью относить целевые финансирование и поступления к собственному капиталу.

Проведенный анализ финансовой отчетности позволил сделать вывод о том, что ее целью является представление необходимой полезной информации о финансовом положении, о результатах хозяйственной деятельности организации, эффективности управления и степени ответственности руководителей за порученное дело всем потенциальным пользователям, заинтересованным в получении этой информации. В соответствии с избранной темой исследования наше внимание было сосредоточено на разработке форм бухгалтерской отчетности в полной мере раскрывающих состав и движение собственного капитала экономического субъекта. На наш взгляд, полный комплект финансовой отчетности, должен включать в себя отчеты, показывающие все изменения в собственном капитале организации. Информация о величине капитала, его структуре и изменении за период содержится в бухгалтерском балансе. Причиной, вызвавшей изменения капитала, является осуществляемая коммерческой организацией экономическая деятельность. Эта причина - финансовый результат -отражается в отчете о прибылях и убытках. Но не все изменения капитала вызваны этой причиной. Изменения капитала могут быть вызваны и другими обстоятельствами, не относящимися к категориям доходов и расходов, например, увеличением или уменьшением уставного капитала в результате дополнительных вложений или изъятий средств инвесторами. Отражение подобных изменений собственного капитала вызывает не меньший интерес у инвестора. Эти изменения отражаются в отчете об изменениях капитала. В случае, если данных, содержащихся в этих отчетных формах, недостаточно для формирования у инвестора полной информации о собственном капитале экономического субъекта, дополнительные сведения должны быть приведены в пояснениях к отчетности.

Мы считаем, что основными составляющими собственного капитала в бухгалтерском балансе являются вложенный и заработанный капиталы.

Вложенный капитал - это часть собственного капитала, которая прямо или косвенно обусловлена вкладами собственников организации. Величина вложенного капитала формируется из уставного капитала (уменьшенного на величину собственных акций и задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал) и размещенного дополнительного капитала.

Уставный капитал - определенный учредительными документами организации вклад ее собственников (акционеров), который является одним из источников имущества организации.

Размещенный дополнительный капитал - капитал образующийся в результате размещения дополнительных акций, с целью увеличения уставного капитала.

Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал, которая корректирует (уменьшает) собственный капитал ( в частности уставный и паевый капитал) на сумму еще не внесенных учредителями взносов (паев).

Собственные акции, стоимость которых корректирует (уменьшает) собственный капитал на стоимость акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их дальнейшей перепродажи или аннулирования.

Заработанный капитал - часть собственного капитала, которая прямо или косвенно обусловлена хозяйственной деятельностью организации. Заработанный капитал формируется из добавочного, амортизационного, резервного капиталов и из нераспределенной прибыли.

Добавочный капитал - капитал, образующийся в основном за счет прироста стоимости внеоборотных активов выявляемого по результатам их переоценки, эмиссионного дохода, возникающего при продаже акций выше их номинала.

Амортизационный капитал - внутренний источник собственного капитала организации, возмещающий затраты на создание и приобретение внеоборотных активов.

Нераспределенная прибыль - капитал, остающийся в распоряжении организации после уплаты части прибыли в виде дивидендов учредителям (акционерам). За счет нераспределенной прибыли создается резервный капитал.

Резервный капитал - общая сумма резервов, образованных за счет прибыли после налогообложения.

Все статьи капитала должны отражаться после раздела обязательств в пассиве балансе. Так как обязательства, прежде всего, различаются по субъектам: одни из них являются обязательствами перед собственниками, другие - перед третьими лицами. Такое деление имеет важное значение при определении срочности их погашения, другими словами, изымаемости источников средств. В то время как обязательства перед собственниками являются практически постоянной частью баланса, перед третьими лицами - имеют ту или другую срочность своего погашения. Обязательства перед собственниками, в свою очередь, подразделяются на два вида: одни возникают в силу первоначального и последующих дополнительных взносов собственника. Другие - являются накоплением средств. Поэтому по нашему мнению, статьи в пассиве баланса должны располагаться по срочности возврата. Т.е. сначала показываться займы, кредиторы, а уже затем капиталы и резервы. Поэтому собственный капитал организации должен показываться в пятом разделе пассива баланса, тогда как обязательства - третьим и четвертым.

Проведенное исследование показало, что основным принципом отражения собственного капитала в бухгалтерском балансе является его остаточная оценка, поэтому собственные акции должны отражаться как корректирующая статья, вычитающаяся из общей величины собственного капитала. При этом если организация использует способ оценки собственных акций по номинальной стоимости, то можно отражать статью собственных акций как корректировку к уставному капиталу, если собственные акции оцениваются по фактической стоимости, то они подлежат вычету из итоговой величины собственного капитала. А задолженность учредителей по взносам в уставный капитал отражается, как актив в составе дебиторской задолженности. Мы рекомендуем отражать задолженность подписчиков в виде контрстатьи к разделу акционерного капитала. В этом случае сумма задолженности подписчиков указывается отрицательной величиной после статьи нераспределенной прибыли. Исключение в отношении подобного подхода, т.е. отражение задолженности подписчиков в разделе краткосрочных активов, возможно только в случае, когда ожидается, что все средства от подписки на акции будут собраны до опубликования финансовой отчетности.

На наш, взгляд при отражении в учете сумм, поступивших от инвесторов в качестве оплаты за дополнительные акции, можно сделать вывод о неправомерности отражения этих сумм как обязательств перед инвесторами. Собственный капитал увеличивается по мере подписки на дополнительные акции. В связи с этим необходимо решить вопрос об отражении в балансе дополнительных акций. Очевидно, что отражение дополнительных акций в составе уставного капитала приведет к недостоверному представлению величины уставного капитала в балансе, поскольку уставный капитал является фиксированной величиной, закрепленной регистрационными документами организации. В связи с этим предлагаем ввести в бухгалтерский баланс дополнительную позицию "Размещенные дополнительные акции", по которой и следует отражать величину размещенных дополнительных акций.

Представление в балансе добавочного капитала требует раскрытия его структуры, поскольку входящие в его состав нереализованные прибыли и убытки (резерв переоценки активов, резерв переоценки финансовых вложений) и эмиссионный доход являются совершенно различными экономическими показателями. По нашему мнению, неправомерно отражать амортизационные отчисления в активе баланса как контрстатьи. Амортизационный капитал, прежде всего, должен рассматриваться, как внутренний источник собственного капитала организации и представляться в пассиве баланса.

В диссертации рекомендуется резервный капитал отражать в балансе с подразделением на резервный капитал, образованный организацией в соответствии с законодательством и резервный капитал, образованный в соответствии с учредительными документами.

В работе определено, что отчет о прибылях и убытках должен быть сформирован таким образом, чтобы в нем наглядно отражались показатели базовой и разводненной прибыли на акцию и образование прибыли отчетного периода, которая в полном объеме принадлежит собственникам, то есть идет на выплату дивидендов и доходов собственникам, либо по их решению остается в организации и направляется на пополнение резервов, на капитальные вложения, на различные социальные выплаты и на другие цели. По показателям качества роста прибыли внешние пользователи, и прежде всего собственники экономического субъекта, выносят суждение о текущем финансовом положении организации. За последние годы состав и содержание бухгалтерской отчетности российских организаций претерпели ярко выраженные изменения. Но на наш взгляд, при всей внешней радикальности изменений отчета о прибылях и убытках суть методологии и формоотображения конечного финансового результата осталась прежней.

В ходе исследования было выяснено, что важным показателем финансовой отчетности акционерных обществ является прибыль на акцию. На основе этого показателя возможны как прогнозирование уровня доходности акций и их курсовой стоимости, так и оценка эффективности управления акционерным обществом и его дивидендной политики. Аналитическая ценность показателя прибыли на акцию заключается в том, что он является в высшей степени обобщающим, концентрируя в себе эффект влияния множества факторов и условий, релевантных для принятия инвестиционных решений и оценки кредитоспособности хозяйствующего субъекта. Более того, зависимость показателя прибыли на акцию от количества акций в обращении отражает интерес инвесторов к изменениям величины собственного капитала за счет изменения его инвестируемой части. Изменения в капитале, связанные с его инвестируемой частью, представляют наиболее значимый интерес для акционеров, так как напрямую влияют на изменение их долей в чистом имуществе организации и в распределении потенциальных прибылей. Размещение нового выпуска акций среди акционеров приведет к увеличению собственного капитала в масштабах всей организации, но может вызвать ущемление интересов акционеров, так как увеличение собственного капитала не влечет за собой гарантированного пропорционального увеличения чистой прибыли. Следовательно, величина прибыли на акцию может снизиться. Поэтому информация о прибыли на акцию отражает не только отношения по поводу распределения прибыли акционерного общества, фактически сложившиеся в отчетном периоде, но и может быть использована для прогнозирования будущих доходов акционеров.

Для этого акционерные общества должны производить расчет двух вариантов показателя прибыли на акцию - базового и разводненного основываясь соответственно как на отчетных, так и на прогнозных данных, В конечном счёте информация о прибыли на акцию служит достижению магистральной задачи -прогнозу будущих финансовых результатов и денежных потоков акционерного общества (в частности, размера и возможности выплаты дивидендов), а также исследованию тенденции изменения курсовой стоимости его акций. При этом наиболее важным требованием, предъявляемым со стороны акционеров и потенциальных инвесторов к показателю прибыли на акцию является сравнимость результатов деятельности как различных коммерческих организаций между собой (в том числе из различных стран), так и одного экономического субъекта за ряд лет. В немалой степени это требование диктуется потребностью глобальных инвесторов в информации о доходности деятельности акционерных обществ, акции которых обращаются на биржевом рынке. Принимая во внимание сказанное, мы считаем, что в Отчете о прибылях и убытках должны быть представлены дополнительные статьи.

В диссертации разработана структура отчета об изменениях собственного капитала, которая строиться таким образом, чтобы отражать взаимосвязанное изменение всех компонентов собственного капитала. Влияние операций капитального характера с акционерами должно быть отражено за счет изменения таких компонентов собственного капитала, как уставный капитал, дополнительные акции, права на участие в будущих эмиссиях, эмиссионный доход.

К прибылям и убыткам, признаваемым непосредственно в собственном капитале, будут относиться нереализованные прибыли и убытки и результат операций с собственными долевыми инструментами, отражаемый за счет эмиссионного дохода. Влияние прибыли (убытка) отражается, как изменение нераспределенной прибыли. Так же, за счет изменения нераспределенной прибыли, отражается начисление дивидендов и формирование резервного капитала. Результат изменений в учетной политике и исправления фундаментальных ошибок отражаются отдельной строкой, как корректировка нераспределенной прибыли на начало периода. Поэтому отчет об изменениях собственного капитала целесообразно строить в виде таблицы, увязывающей компоненты собственного капитала и события, вызвавшие их изменение.

Дополнительные данные, характеризующие собственный капитал организации, не нашедшие отражения в описанных формах бухгалтерской отчетности отражаются в отчете о движении денежных средств и в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу. Которую необходимо дополнить информацией о выпусках акций, о дополнительных выпусках, о создаваемых резервах, о будущих эмиссиях.

Предложенная методика отражения собственного капитала коммерческой организации в бухгалтерском учете и финансовой отчетности позволяет в полной мере раскрывать состав и движение собственного капитала. На наш взгляд, предложенный комплект финансовой отчетности, включает в себя отчеты, показывающие все изменения в собственном капитале организации. Значение информации о цене собственного капитала определяется, в частности, тем, что ее незнание: во-первых, может привести к ситуации, когда рентабельность совершаемых экономических оборотов за период может оказаться ниже требуемого уровня наращения, а это автоматически приведет к невозможности исполнить финансовые обязательства; во-вторых, не позволяет управлять процессом привлечения капитала из различных источников, а также соблюдать приоритетные экономические интересы собственника.

Уровень цены капитала — одна из составных частей полезной деловой информации, а потому приведенные в бухгалтерской отчетности данные, позволяющие рассчитать цену капитала, признаются существенной бухгалтерской информацией, достоверность которой должен подтвердить аудитор. Представление в бухгалтерской отчетности данных в виде счетных обобщений, которые не позволяют пользователю получить такого рода информацию, лишь вуалирует и "затемняет" отчетность, а в ряде случаев и вовсе ее искажают. В предложенных формах отчетности приводится информация необходимая для расчета чистой и реинвестированной прибыли; позволяющая оценить ожидаемую норму наращения, которая согласует интересы собственников и руководства организации.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Буяло, Ирина Викторовна, 2003 год

1. Законодательные, нормативно-правовые акты, положения и инструкции

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. М.: "Проспект", 2001.-416 с.

3. Глава 25 НКРФ "Налог на прибыль организаций"

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. М.: "Проспект", 2001.-304 с.

5. Трудовой кодекс Российской Федерации. М.: Бератор-Пресс, 2002. - 244 с.

6. Федеральный закон от 21.11.96. г. №129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями)

7. Федеральный закон от 26.12.95. г. №208-ФЗ "Об акционерных обществах" (с изменениями и дополнениями)

8. Федеральный закон от 07.08.2001. г. № 120-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "Об акционерных обществах".

9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97. г. М., 1997

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н

11. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г., № 34н (с изменениями и дополнениями)

12. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.98 г., №60н (с изменениями и дополнениями)

13. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000). Утверждено приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г., №2н

14. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г., №43 н

15. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г., №44н

16. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г., №26н

17. Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98). Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.98 г., №56н

18. Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.2001 г., №96н

19. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г., №32н (с изменениями и дополнениями)

20. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г., №33н (с изменениями и дополнениями)

21. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г., №91н

22. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. №283

23. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Минфина РФ от 20.07.98 г., №33н (с изменениями и дополнениями)

24. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г., №49н

25. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Утверждены приказом Минфина РФ от 28.06.2000 г., №60н

26. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утвержденные приказом Минфина РФ от 21.03.2000 г., №29н

27. Международный стандарт финансовой отчетности "Прибыль на акцию"

28. Об учете резервов по сомнительным долгам. Письмо Департамента финансов от 04.04.2001 № 13-15

29. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н

30. Порядок отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами. Утверждены приказом Минфина РФ от 15.01.97 г., №2н1.. Монографии, учебники, учебные пособия и сборники научных трудов

31. Антони Р.Н. Основы бухгалтерского учета: Пер. с англ. М.: С.П. " Триада НТТ", 1992.-318 с.

32. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. Издательский центр "МарТ",1999.-416 с.

33. Аудит: Учебник /ВЗФЭИ; Под ред. В.И. Подольского. 2-е изд., перераб. и доп. - М.:1. ЮНИТИ-ДАНА, 2000. 655 с.

34. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность коммерческой организации.

35. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. 238 с.

36. Бакаев А.С. Комментарий к Положению по ведению бухгалтерского учета ибухгалтерской отчетности в Российской Федерации. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 1999. - 128 с.

37. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. 4-еизд., доп. И перераб. М.: Финансы и статистика, 1998. - 416 с.

38. Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт. Т Н: пер. с фр. М.: Междунар. Отношения, 1997. - 760 с.1. W

39. Бетге И. Балансоведение: Пер. с нем. /Научный редактор В.Д. Новодворский;вступление А.С. Бакаева; прим. В.А. Верхова. М.: Изд-во "бухгалтерский учет", 2000. - 454 с.

40. Бенхе Р. Холт Р. Полный цикл финансового учета: практическое пособие. / Научный редактор Ф.И. Ерешко. М.: АО "ВИКТОРИ", 1993. 119 с.

41. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит: В 2 ч. М.: Бухгалтерский учет, 1994. - Ч. 2. - 128 с.

42. Блатов Н.А. Балансоведение. Д.: Экономическое образование, 1930.

43. Блейк Д., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник /Перевод сангл. М.: ИИД "Филинъ", 1997. - 400 с.

44. Бланк И.А. Управление формированием капитала. К.: "Ника-Центр", 2000.512 с.

45. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия. Ростов н/Д.: "Феникс",2001.-320 с.

46. Богачев Н.В. Прибыль?! О рыночной экономике и эффективности капитала. М.: Финансы и статистика, 1994. 240 с.

47. Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах). Гл. ред. A.M. Прохоров. Изд.3.е. М., "Советская Энциклопедия", 1975. Т. 21, 640 с.

48. Большой бухгалтерский словарь /Под. Ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институтновой экономики, 1999. 574 с.

49. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 2000.895 с.

50. Бреславцева Н.А., Ткач В.И., Кузьменко В.А. Балансоведение. Учебное пособие. М.: "Издательство Приор", 2001. - 160 с.

51. Бриттон Э., Ватерсон К. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу. Самоучитель: Пер. с англ. И.А. Смирновой /Под ред. Проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1998. - 328 с.

52. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Демешева Е.В., Головкин А.Н. Комментарий кбухгалтерской отчетности организаций /Подред. А.В. Брызгалина. М.: "Аналитика-Пресс", 2000. - 192 с.

53. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов /Под ред. Проф. Ю.А. Бабаева. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 476 с.

54. Бухгалтерский учет: Учебник /А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский идр.; Под ред. П.С. Безруких, 4-е изд., перераб. И доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2002.-719 с.

55. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. М., 1927.

56. Волковой В.М., Лахова Е.В. Международные стандарты бухгалтерского учета.

57. Основные принципы и приемы конвертации. М.: Издательский дом "Аудитор", 2000. - 80 с.

58. Вуд ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М.:"Х.Г.С.",1993 - 416 с.

59. Герстнер П. Анализ баланса. М., 1926.

60. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. Аудит собственного капитала: методологияи методика. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2000. - 240 с.

61. Готовим бухгалтерскую отчетность /М.А. Волович, А.А. Салтыкова, В.Я. Соколов, Л.З. Шнейдмана. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002. - 160 с.

62. Дымова И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета. М.: Главбух,2000.- 156 с.

63. Карлин Т.Р. Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): Учебник. М.: Инфра-М, 1998.-448 с.

64. Кипарисов Н.А. Основы балансоведения. Построение балансов и анализ. М.:

65. Издательство НАРКОМТОРГА СССР и РСФСР, 1928. 296 с.

66. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика,1996.- 160 с.

67. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Сборник корреспонденций счетовбухгалтерского учета по новому счетному плану. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2001. - 287 с.

68. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях: Учебник. 2-е изд., перераб. И доп. М.: Финансы и статистика, 2002. - 800 с.

69. Комментарий к новому Плану счетов бухгалтерского учета / А.С. Бакаев, Л.Г.

70. Макарова, Е.А. Мизиковский и др.; Под ред. А.С. Бакаева. М.: Информационное агентство "ИПБ-БИНФА", 2001. - 435 с.

71. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. 4-е изд., перераб. Идоп. М.: ИНФРА М, 2002. - 640 с.

72. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перерб. И доп.

73. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.

74. Макконел К.Р., Брю C.JI. Экономикс: Принципы, проблемы и политика: В 2-хтт. /Пер. с англ. Таллинн, 1995. - Т.1. - 399 с.

75. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. Пособие. СПб.: Издательский дом "Бизнес-пресса", 2001. -336 с.

76. Маркс К. Капитал. Т.1. - Кн. 1: Процесс производства капитала. - М.: Политическая литература, 1988.-891 с.

77. Маршалл А. Принципы политической экономии / пер. с англ.; Общ. ред. С.М.

78. Никитина. М.: Прогресс, 1993. - Т.З. - 351 с.

79. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русскомязыке. М.: Аскери-АССА, 1999. - 1135 с.

80. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений /Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисеевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.

81. Мэтьюс М.Р., Перра М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник /Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. -663 с.

82. Мюлер Г., Гернон Э., Миик Г. Учет: международная перспектива /Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1996. - 136 с.

83. Нидлз Б. И др. Принципы бухгалтерского учета /Б. Нидлз, X. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993.-496 с.

84. Новодворский В.Д., Пономарева JI.B. Бухгалтерская отчетность организации. М.: Изд-во "бухгалтерский учет", 2002. - 286 с.

85. Палий В.Ф. Комментарий к международным стандартам финансовой отчетности. М.: Аскери, 1999. - 352 с.

86. Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета 2001.

87. М.: "Проспект", 2001. 200 с.

88. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. - 672 с.

89. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1979. - 304 с.

90. Рахман 3., Шеремет А. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. М.: ИНФРА-М, 1996. 272с.

91. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. /Под ред. Я.В.

92. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. - 160 с.

93. Робертсон Дж. Экономическая теория несовершенной конкуреции / Пер. с англ.; Под общ. ред. И.М. Осадчей. М.: Прогресс, 1986. - 472 с.

94. Рожнова О.В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: комментарии, разъяснения, примеры: Учебное пособие. М.: ФА при Правительстве РФ, 2000. - 193 с.

95. Рудановский А П. теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса. 2-еизд. М.: Макиз, 1925

96. Рудановский А.П. Анализ баланса. М., 1926

97. Рудановский А.П. Оценка как цель бухгалтерского учета: счетное исчисление.-Л., 1928.- 176 с.

98. Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения / Ред. И.

99. Удальцов. М.: Огиз. Соцэкгиз, 1935. - 295 с.

100. Самуэльсон П. Экономика (в 2томах). /Пер. с англ. М.: НПО "Алгон" ВНИИСИ "Машиностроение", 1994

101. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособиедля вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

102. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. - 496 с.

103. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс. М.: СИРИН, 1998. - 304 с.

104. Стуков С.А., Стуков JI.C. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. М.: Бухгалтерский учет, 1998. - 136 с.

105. Сисмонди Ж. Новые начала политической экономии или о богатстве в его отношении к народонаселению /Пер. с фр.; Под ред. А.Ф. Кона. М.: Соц.-экон. Изд-во, 1937.-386 с.

106. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов /Пер. с англ.;

107. Вступ. Ст. и коммент. Е.М. Майбурда; Отв. ред. Л.И. Абалкин. М.: Наука, 1993.-Кн. 1-3.-572 с.

108. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1991. - 160 с.

109. Ткач В.И., Кубасова Т.О., Шумилин Е.П. Бухгалтерский учет реорганизации, санации и покупки предприятия. М.: "Издательство ПРИОР", 2000, 128 с.

110. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. Проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. - 576 с.

111. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: Пер. с англ. /Под общ. ред. В.Я. Железнова. М.: "Прогресс", 1993. - 488 с.

112. Шаршов И.С. Курс экономической теории: В2ч. Воронеж: Изд-во Воронежск. Гос. Ун-та, 1995. - 4.1. - 264 с.

113. Шемятенков В.Г. Теории капитала. М.: Мысль, 1977. - 224 с.

114. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М., 1925

115. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М.: "Финансы", 1973.- 144 с.

116. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры /пер. с англ.; Под ред. A.M. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993. - 560 с.

117. Экономическая энциклопедия / Науч. Ред. Совет изд-ва "Экономика", 1999. -496 с.

118. Ш. Статьи в научных журналах и периодической печати

119. Ануфриев В.Е. Учет капитала предприятий. //Бухгалтерский учет, 2001, № 5, с. 5-11

120. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации. //Бухгалтерский учет, 2001, № 10, с. 17-23

121. Акчурина С.Р. Учет капитала. // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2001, № 5, с. 33-43

122. Басалаева М.А. Учет добавочного капитала. // Консультант, 2001, № 8, с. 19-2

123. Безрученко Г.А. Новое в отчетности акционерных обществ. // Современный бухучет, 2000, № 9, с. 24-30

124. Богатырева Е.И. Особенности учета прибыли акционерного общества при переходе на новый план счетов бухгалтерского учета. // Новое в бухгалтерском учете и отчетности в РФ, 2001, № 5, с. 84-89

125. Винниченко А.А. Учет резервного и добавочного капитала. //Консультант, 1999, №6, с. 18-22

126. Гершун а. Принципы западного учета. //Аудит и налогообложение, 1997, № 4, С. 10-20

127. Горбатова JI. Отражение в бухгалтерском учете и отчетности операций с уставным капиталом. // Финансовая газета, 2001, № 14,15,16

128. Жуков В.Н. Вопросы учета добавочного капитала и резервов. -//Бухгалтерский учет, 1997, № 7, с. 21-25

129. Жуков В.Н. Учет уставного и резервного капитала предприятия. -//Бухгалтерский учет, 1997, № 6, с. 16-21

130. Жуков В.Н. Формирование учетной политики организации. -//Бухгалтерский учет, 2002, № 1, с. 42-50

131. Иванов А. Оценка рыночной активности акций. // Журнал для акционеров, 2001, №5, с. 42-46

132. Короткевич Д.П., Казанцева Л.Б. Учет собственных акций акционерного общества //Бухгалтерский учет, 2001, № 15, с. 21-25

133. Лабынцев Н.Т., Серобаба Н.Л. Учет уставного капитала. // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2000, № 8, С.28-37

134. Мирошниченко М.Ю. Порядок использования резервов по сомнительным долгам. // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2001, №4, с. 60-63

135. Никонов А.А. Образование и использование резерва сомнительных долгов. -//Главбух, 1999, № 10,С. 44-49

136. Новодворский В.Д. Об акционерном обществе, его уставном и резервном капитале. // Бухгалтерский учет, 1996, № 11, с. 64-70

137. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в России и международные стандарты. // Бухгалтерский учет. - 1997. - № 7. - с. 3-7

138. Подольский В.И., Сотникова Л,В, Показатели "чистая прибыль (убыток)" и "нераспределенная прибыль (убыток)" в бухгалтерском учете. //Бухгалтерский учет, 2001, № 15,16

139. Семенов М. Порядок создания резервов по сомнительным долгам. -//Финансовая газета, 1997, № 9, с 13

140. Сотникова Л.В. Составление бухгалтерского отчета за 2001 год. -. // Бухгалтерский учет, 2002, № 2, с. 3-16

141. Самсонов И. Порядок формирования и практическая значимость информации о прибыли на исцию. // Современный бухучет, 2001, № 4, с. 4-14

142. Самсонов И. Прибыль на одну акцию: порядок формирования и аналитическая ценность. // Финансовая газета, 2001, № 13,14,15

143. Соловьева О. Международные стандарты учета и отчетности основа реформирования системы бухгалтерского учета в РФ. - // Аудит и налогообложение, 1999, № 5,6

144. Третьяк Е.Д. О капитале акционерного общества как источнике финансового обеспечения. // Финансы, 2000, № 10, с.68-69

145. Хорин А.Н. Раскрытие существенной информации в бухгалтерской отчетности. //Бухгалтерский учет, 1999, № 9, с. 81-86

146. Юцковская И.Д. Отражение в учете использования прибыли. // Финансовые и бухгалтерские консультации, 2001, №5, с. 23-31