

ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ КАТЕГОРИИ КАПИТАЛ КАК ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Основной задачей бухгалтерского учета всегда было информирование собственника о его богатстве, то есть о капитале. Показано, что возникновение двойной бухгалтерии привело к формированию периодического финансового результата, который до XIX в. не имел самостоятельного значения, не был объектом распределения в интересах собственников, а выступал объектом капитализации.

Многие исследователи истории развития бухгалтерского учета изначально утверждают, что самой первой задачей учета было обеспечение сохранности имущества собственника. На наш взгляд, это не совсем так. Изначально и по сей день важнейшей является задача информирования собственника о его богатстве, или, в современной терминологии, о его финансовом положении. Все прочие задачи, так или иначе, модифицируясь, всегда как бы уточняли первую. Например, задача обеспечения сохранности имущества лишь дополнила задачу-миссию информирования собственника о его богатстве. Следующая – определение достаточности имущества для покрытия долговых обязательств (предупреждения банкротства) – также уточняла первую историческую задачу. Соответственно, предметом бухгалтерского учета всегда был вложенный капитал, иногда подразделяемый на первоначально инвестированный и на реинвестированный (капитализированную прибыль).

Процессы капитализации можно классифицировать как безусловные, условные и инициативные. Капитализация зафиксирована еще в Древнем Риме, где в соответствии с установившимися нормами права участники товарищества могли распределять вложенное и заработанное имущество только при достижении оговоренного в договоре срока и после погашения всех долгов. Изъятие прибыли до окончания срока действия устава безоговорочно исключалось. Следовательно, приращенный капитал капитализировался (присоединялся к вложенному капиталу) в течение всего периода действия договора товарищества. Таким образом, под вложенным капиталом понимался первоначально инвестированный капитал.

Безусловная капитализация практиковалась до 1794 г. – вступления в силу прусского Земельного уложения, когда законодательство постепенно переориентировалось на периодический финансовый результат.

Условная капитализация предполагает распределение периодического финансового результата по закону (например, в Республике Беларусь – закон РБ от 10.01.2006 № 100–3 «Об акционерных обществах, ООО, ОДО», где ст. 35 предусматривает формирование резервного капитала) или согласно уставу организации.

При инициативной капитализации собственники добровольно и осознанно оставляют часть прибыли на развитие компании или на создание резервов сверх положений закона и устава.

Понятие вложенного капитала при условной и инициативной капитализации будет зависеть от цели, для которой применяется этот показатель. Так, если поставлена цель, выявить приращение капитала за весь период деятельности предприятия, то «вложенный» и «первоначально инвестированный» капитал окажутся синонимичными. При необходимости определения финансового результата за конкретный отчетный период под вложенным капиталом (инвестированным собственником) будем понимать капитал, оставленный собственником на начало отчетного периода, но не менее первоначально инвестированного. Это объясняется тем, что при переходе от понятия тотальной прибыли к периодической собственник получил право часть прибыли (приращения капитала) за период изъять на вознаграждение. В этом случае вложенный собственником капитал на начало периода будет равен первоначально инвестированному, увеличенному на величину прибыли, накопленной (капитализированной, то есть присоединенной к капиталу) с момента регистрации устава.

Рассмотрим развитие понятия капитализации в историческом контексте.

Возникновение отчетности об имущественном положении связано с Древним Римом, где, по утверждению О.О. Бауэра, раз в пять лет главам семей (кроме неимущих рабов) предписывалось представлять для фискальных целей цензовую отчетность, характеризующую величину семейного капитала [1, с. 17]. Это была опись имущества в натуральных измерителях, а с 312 г. до н.э. – в денежной форме. В отчете раскрывались сведения о недвижимости, земле, инвентаре, драгоценностях и одежде [2, с. 139].

Производство и торговля чаще всего были семейным делом, которым руководил глава семейства (*personae sui juris*). В Древнем Риме получила признание модель «семейного учета» [3, с. 34–35]. Римская бухгалтерия определялась этапами жизни человека, и этапы эти начинались со смерти, а не с рождения. После кончины главы семейства составлялся перечень наличного имущества, передаваемого наследнику в собственность. Каждый объект движимого и недвижимого имущества оценивался отдельно по цене возможной его продажи.

Как отмечает С.О. Терентьева [4, с. 28–29], «изначально термин *patrimonium* означал, прежде всего, имущество, свободное от долгов, иными словами, то, что мы в настоящее время трактуем как собственный капитал или чистые активы... На основании описи помимо стоимости собственного имущества можно было определять прирост семейного имущества за время пребывания почившего. В случае возникновения претензий со стороны кредиторов почившего часть имущества могла пойти на погашение долгов или, по крайней мере, должна [была] быть признана таковой. ...В конечном итоге, уже *patrimonium* означало не что иное, как собственное имущество, или имущество, свободное от долгов» [4, с. 28].

При жизни главы семейства не было принято проводить переоценку имущества: ограничивались, по всей вероятности, лишь отметкой о поступлении и выбытии тех или иных предметов. К собственникам, преумножившим богатство, относились с уважением. «Только те из них достойны похвалы и преисполнены божественного духа, после смерти, которых оказывается из счетных книг, что они нажили более того, что получили по наследству» (Плутарх о высказываниях Катона) [5, с. 801]. И только по смерти главы семейства проводилась инвентаризация, связанная с переоценкой его имущества в соответствии со всеми особенностями, которые возникают при переходе права собственности.

Как следует из описания, основу римской модели составляли «фиктивная ликвидация» имущества при переходе права собственности и оценка имущества по цене возможной продажи (скорее всего, покупки) [6].

Уже на этом этапе можно наблюдать некое подобие капитализации в форме определения стоимости предприятия на базе получаемой прибыли (в виде прироста семейного имущества), но пока не периодической (ежегодной), а тотальной, по окончании жизни главы семейства. Здесь же необходимо отметить и особое значение капитализации. Ведь, как сказано ранее, наследники не распределяли имущество, оставшееся им в наследство, а продолжали дело своего родителя, используя накопленное им добро. Стало быть, налицо увеличение собственного капитала за счет его прироста.

Уже в Древнем Риме законодательно было разрешено организовывать товарищества, которые не признавались способными к самостоятельным юридическим действиям. Согласно римскому праву, объединение хозяйственных усилий нескольких лиц в достижении совместной цели определялось как товарищество (*societas*).

Римское товарищество может быть определено как особый институт частного права, восходящий к семейно-патриархальным связям. «Товарищество - своего рода братство» [7] представляло собой объединение средств и усилий нескольких лиц (в римском праве их минимальное число не определялось; повидимому, двое тоже могли образовать товарищество) для достижения единой цели, несколько обособленной по сравнению с личными интересами каждого из них. Следовательно, предполагалось наличие у товарищества определенной цели. Бес-