

**УДК 338.001**

**Скворцова Ирина** студентка 3 курса специальности «Экономическая безопасность» ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

**Шаева Татьяна Ивановна**, к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

## **СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА**

**Аннотация:** В статье анализируются источники формирования добавочного капитала организации. Показаны обоснованные направления использования добавочного капитала. Рассмотрен порядок использования и источники формирования средств добавочного капитала.

**Ключевые слова:** добавочный капитал, организации, формирование капитала, переоценка основных средств, основные средства, активы.

**Abstract:** the article analyzes the sources of additional capital for the organization. Shown reasonable directions of use of additional capital. Reviewed the use and sources of formation of means of additional capital.

**Keywords:** additional paid-in capital, organization, capital formation, fixed assets, fixed assets, assets.

Под добавочным капиталом организации понимают часть ее собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и самостоятельного показателя отчетности. Изучая источники формирования и направления использования добавочного капитала, специалисты приходят к выводу о несовершенстве методики отражения в учете и отчетности данной составляющей собственного капитала. Считаем, что возникающие проблемы обусловлены в первую очередь отсутствием нормативного документа,

раскрывающего понятие добавочного капитала. Так, Положение 34-н предполагает включение в состав добавочного капитала, во-первых, сумм дооценки объектов основных средств и других объектов со сроком использования свыше 12 мес. при проведении их переоценки; во-вторых, сумм, формирующих эмиссионный доход общества [1]. Кроме того, ПБУ 3/2006 регламентирует необходимость зачисления в добавочный капитал курсовых разниц, возникающих по причине расчетов с учредителями по вкладам, в том числе в уставный капитал.

В целях поддержания величины чистых активов или ее увеличения, а значит, и в целях привлечения инвесторов и возможности кредитоваться в банке, общество вправе прибегать к процедуре переоценки объектов основных средств и нематериальных активов (НМА). В результате дооценки данных объектов увеличится величина добавочного капитала, а значит, смогут быть достигнуты поставленные выше цели. В то же время увеличение первоначальной стоимости основных средств сопряжено с повышением налоговых платежей в бюджет, в частности, возрастает размер налога на имущество организации. Отметим, что объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств. Следовательно, увеличение стоимости НМА не приведет к увеличению налоговых платежей. Помимо указанных последствий принятия решения о переоценке внеоборотных активов, бухгалтеру, в свою очередь, стоит оценить те меры, которые он должен предпринять в случае переоценок. Прежде всего в Учетной политике организации необходимо закрепить следующий порядок проведения переоценки (рисунок).



Рис. Порядок проведения переоценки основных средств, закрепляемый в учетной политике

Итак, прежде всего возможность и порядок проведения переоценки должны быть отражены в учетной политике. Решение о её проведении оформляется соответствующим распорядительным документом (приказом). Стоимость переоцениваемого имущества на конец отчетного года должна быть документально подтверждена (заключением оценщика, справками органов статистики, БТИ и др.). Документальное оформление результатов переоценки целесообразно производить при помощи ведомости, которая составляется по форме, разрабатываемой организацией самостоятельно с закреплением ее в учетной политике. Результаты переоценки следует отражать в инвентарных карточках учета основных средств (унифицированные формы № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б). Данные о результатах переоценки НМА переносятся в карточки аналитического учета НМА (можно использовать унифицированную форму № НМА-1 с добавлением графы, содержащей информацию о переоценках НМА). Оценив порядок документального оформления проводимой переоценки, обратимся к бухгалтерскому учету её результатов.

В настоящее время результаты дооценки и уценки имущества отражаются в учете на счетах 83 «Добавочный капитал» и 91 «Прочие расходы». Считаю

целесообразным открывать отдельный субсчет «Прирост стоимости имущества при переоценке» к счету 83 «Добавочный капитал» и, кроме того, вести аналитический учет добавочного капитала в разрезе основных средств и НМА, подвергшихся переоценке, по следующим причинам:

- 1) при дальнейшей переоценке актива нужна динамика по изменению его цены, чтобы при необходимости правильно произвести уценку;
- 2) добавочный капитал, образовавшийся за счет переоценки основных средств и НМА, при их выбытии подлежит списанию на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) организации.

Рассмотрим возможные варианты учетных записей по движению уставного капитала в зависимости от текущего результата оценки и результатов, полученных в предыдущие годы (табл. 1, на примере основных средств).

Таблица 1. Учет переоценки основных средств, влияющий на величину добавочного капитала

Результаты прошлых переоценок	Текущий результат переоценки. Отражение в бухгалтерском учете	
	дооценка	уценка
Нет (первичная переоценка)	Дебет 01 - Кредит 83 на сумму проведенной дооценки; Дебет 83 - Кредит 02 на сумму корректировки начисленной амортизации	
Дооценка	Как при первичной переоценке	Дебет 83 - Кредит 01 на сумму проведенной уценки (в пределах сумм ранее произведенной дооценки); Дебет 02 - Кредит 83 на сумму корректировки амортизации при проведении уценки

Аналогичные проводки оформляются при переоценке нематериальных активов с использованием счетов 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Помимо корректировки первоначальной или восстановительной стоимости и сумм амортизации переоцениваемых объектов в учете следует отражать постоянные налоговые обязательства и постоянные налоговые активы.

Их появление связано с тем, что результаты переоценки не признаются доходом или расходом, учитываемым для целей налогообложения, и не принимаются при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении налоговой амортизации. В результате дооценки начисляемая ежемесячно бухгалтерская амортизация будет превышать налоговую, тогда возникающее постоянное налоговое обязательство (ПНО) будет отражаться следующей записью: Дебет 99 - Кредит 68 на величину разницы бухгалтерской и налоговой амортизации, умноженную на ставку налога на прибыль. Если объект учета уценен, тогда возникает постоянный налоговый актив (ПНА), который отражается обратной проводкой.

Оценивая грядущие изменения новой бухгалтерской отчетности, отметим следующее. В соответствии с действующим законодательством движение добавочного капитала в результате переоценок имущества отражается в бухгалтерском балансе по строке 420 «Добавочный капитал». Приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. N 66н были утверждены новые формы бухгалтерской отчетности, в частности и бухгалтерский баланс. В новой форме 1 выделены отдельно строки «Переоценка внеоборотных активов» и «Добавочный капитал (без переоценки)». На наш взгляд, такие изменения в российской отчетности отразили в некоторой степени методику МСФО по обособлению результатов переоценок от иных составляющих собственного капитала. Так, IAS 16 и IAS 38 предполагают создание резервов переоценки, IAS 32, 39 и IFRS 7 - прочих резервов, накопление эмиссионного дохода. Именно последнее замечание по изменению Плана счетов не было учтено Минфином РФ, и внесенные изменения в Формы отчетности не разрешили до конца проблемы учета на одном счете экономически неоднородных объектов. По нашему мнению, необходимость открытия отдельного счета для сумм дооценки внеоборотных активов обусловлена направлениями его использования, а именно - на суммы их уценок. Иные элементы добавочного капитала в отличие от сумм дооценок - это реально полученное имущество (в основном денежные средства в виде эмиссионного дохода или курсовых разниц), которое, например, можно распределять между

учредителями или покрывать им убытки организации. Напротив - организациям не разрешается добавочный капитал, в части сумм дооценки, полученной в результате переоценки основных средств, направлять на покрытие убытков прошлых лет. Считаем невозможным использовать его и на иные цели. Поэтому определяем назначение добавочного капитала в качестве резерва по переоценке, который носит строго целевой характер, а именно - уточнение оценки основных средств и НМА.

У вновь созданной организации кредитового сальдо по счету 83 скорее всего не будет. И, следовательно, списание в дебет счета 83 отрицательных курсовых разниц по вкладам в уставный капитал вступит в противоречие с методикой отражения операций по данному счету. Чтобы избежать возникновения отрицательных курсовых разниц, в специальной литературе рекомендуют зафиксировать в учредительном документе (уставе) курс оценки вклада в уставный капитал организации. В этом случае сумма задолженности учредителя в дальнейшем не переоценивается. Если отрицательные курсовые разницы все-таки уже возникли, некоторые авторы предлагают относить их в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По нашему мнению, использование счета 91 с целью увеличения прочих расходов за счет отрицательной курсовой разницы невозможно по единственной причине. В пп. 13 и 14 ПБУ 3/2006 указывается обязанность зачисления курсовых разниц на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы при условии, что эти курсовые разницы возникли не в результате расчетов с учредителями по вкладам. Выходит, что организации ничего не остается, как только отнести отрицательную курсовую разницу в дебет счета 83 «Добавочный капитал», тем более, что Минфин не предлагает альтернатив в ПБУ 3/2006. Считаем некорректным искажать экономический смысл понятия «добавочный капитал», ведь он должен являться источником собственных средств организации, и в связи с этим рекомендует поступить следующим образом: внести дополнения в учетную политику о фиксированном курсе оценки вкладов, стоимость которых выражена в иностранной валюте. В п. 5 ПБУ 3/2006 обозначено право организации пересчитывать выраженную в иностранной валюте стоимость

актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, по иному курсу, если такой курс установлен законом или соглашением. В свою очередь, дополнительное соглашение - это прилагаемый к договору документ, в котором стороны фиксируют те изменения в условиях первоначально заключенного договора, на которые они согласились.

Помимо рассмотренного варианта решения возникающей проблемы, некоторые авторы [4, 5] видят выход в постановке вопроса иначе, а именно - если рублевая оценка вклада на дату внесения имущества, стоимость которого выражена в валюте, оказалась меньше рублевой оценки стоимости вклада, предусмотренной учредительными документами, то на счетах взаиморасчетов с учредителями учитывается задолженность и вклад не может считаться полностью внесенным. Считаем поставленное решение проблемы спорным, поскольку, с одной стороны, сумма в иностранной валюте внесена полностью, а с другой - размер вклада в рублевой оценке не соответствует оговоренному в учредительных документах по причине, не зависящей от учредителя. Таким образом, считаем целесообразным оговорить возможные решения возникающей проблемы с учредителями заранее, например, путем установления фиксированного курса на дату фактического поступления имущества в качестве вклада.

Анализируя предложенные направления использования добавочного капитала, можно убедиться в том, что они зависят от того, за счет чего он образован. Так, многие авторы выражают мнение о возможности распределения между учредителями тех средств, которые соответствуют фактически полученному имуществу [4-6]. Специалистами Минфина России высказывалось такое мнение: использовать суммы переоценок на погашение убытка прошлых лет неправомерно. Таким образом, суммы дооценок внеоборотных активов не могут быть применимы для указанных целей. Как было отмечено ранее, такие суммы являются резервом по переоценке и носят строго целевой характер использования - доведения стоимости актива до рыночной. Однако в случае выбытия, например, основного средства, суммы дооценок будут отнесены на счет 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)», что может повлечь за собой распределение в виде дивидендов имуще-

ства, которого фактически нет, а значит, необоснованно будут уменьшаться иные активы. Чтобы избегать подобных ситуаций, необходимо вести аналитический учет всех элементов собственного капитала и следить за целесообразностью использования его средств. В качестве фактически полученного имущества выступают эмиссионный доход, курсовые разницы и дополнительные вклады в имущество ООО.

Таким образом, считаем нецелесообразным использовать средства добавочного капитала, являющегося составляющей чистых активов, в качестве выплат участникам и в случае такой необходимости создавать резервы для целей выплаты дивидендов или распределения прибыли заранее. На наш взгляд, целесообразно будет использовать суммы курсовых разниц на покрытие возможных отрицательных разниц, а суммы эмиссионного дохода - на расходы, связанные с эмиссией акций или внесением дополнительных вкладов. Соответственно в учете будут сделаны следующие записи (табл. 2).

Таблица 2. Учет использования эмиссионного дохода и курсовых разниц

Проводка	Содержание операции	Оправдательный документ
Дебет 83, субсчет «Эмиссионный доход» - Кредит 76 Дебет 76 - Кредит 51	Отражено использование средств Эмиссионного дохода на расходы по эмиссии акций (дополнительным вкладам)	Бухгалтерская справка-расчет на дату банковской выписки или на дату внесения вклада в уставный капитал
Дебет 75 - Кредит 80 Дебет 08, 10, 52 и др. - Кредит 75 Дебет 83, субсчет «Курсовая разница» - Кредит 75	Отражено покрытие отрицательных курсовых разниц суммами положительных курсовых разниц, образовавшихся ранее	

Что касается покрытия убытков с использованием добавочного капитала, то считаем данную процедуру возможной, однако придерживаемся позиции необходимости создавать специально для этих целей резервный фонд. Во-первых, по причине того, что средства добавочного капитала могут понадобиться на те цели, которые указаны в табл. 2, во-вторых, создание резервного фонда имеет свои преимущества, которые освещены в параграфах о резервном капитале.



Рассмотрев особенности формирования и использования добавочного капитала, можно сделать вывод о необходимости открытия субсчетов к счету 83 «Добавочный капитал» по причине экономической неоднородности элементов, включенных в добавочный капитал, а значит, невозможности бесконтрольно использовать его средства. Новая форма отчетности (бухгалтерский баланс) предусматривает разделение неоднородных элементов капитала, а именно на переоценку внеоборотных активов и добавочный капитал (без переоценки). Однако корректировки в План счетов не внесены, следовательно, проблема остается до конца не разрешенной.

Чего нельзя сказать о резерве по переоценке имущества, так как по своей сути данный резерв — «воздух». В связи с чем считается более целесообразным данный резерв исключить со счета 83 «Добавочный капитал» и отражать его на отдельном счете «Резерв по переоценке основных средств».

Вместе с тем в целях сохранения первоначальной стоимости объекта основных средств сумму переоценки целесообразно отражать на специальном субсчете «Переоценка основных средств».

По мнению автора, представляется целесообразным учитывать отдельно на счете 83 «Добавочный капитал» эмиссионную премию, предназначенную исключительно для отражения в учете операций по размещению и аннулированию акций, а также положительные курсовые разницы — специфические объекты бухгалтерского наблюдения, связанные с инвестированием капитала.

В связи с чем бухгалтерский учет добавочного капитала рекомендуется вести на счете 83 «Добавочный капитал» в разрезе двух субсчетов:

— 1 «Эмиссионная премия» — для отражения дохода при реализации акций по цене выше номинальной стоимости;

— 2 «Положительная курсовая разница» — для отражения дохода при взносах учредителей в иностранной валюте.

Кроме того, в составе бухгалтерской отчетности (форма №1 «Бухгалтерский баланс») добавочный капитал следует подробно раскрывать

по составляющим, основываясь на данных аналитического учета добавочного капитала.

### **Библиографический список**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ.
2. Иоффе Л. Добавочный капитал // Практический бухгалтерский учет. 2008. № 3.
3. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н.
4. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ.
5. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ.
6. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2003. 792 с.
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.