

ТРАНСФОРМАЦИЯ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О ДВИЖЕНИИ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ И ОТЧЕТНОСТИ

Пономарева Л.В., Стельмашенко Н.Д.

*Владимирский филиал ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации», Владимир, e-mail: ponomareva@lvp.elcom.ru*

В статье в историческом ракурсе исследовано раскрытие информации о движении добавочного капитала в бухгалтерском учете и отчетности. Анализируется нормативная база учета добавочного капитала, перечень фактов хозяйственной жизни, приводящих к его изменению. Рассматриваются варианты отражения элементов добавочного капитала на счетах бухгалтерского учета с целью формирования наиболее полезной информации о его составе и изменении. Проводится сравнение порядка учета добавочного капитала по планам счетов, действующим в разные годы, а также сравнение информации, раскрываемой в балансе. Обосновывается перечень субсчетов, обеспечивающий наглядность и удобство формирования отчетных данных, так как суммы переоценки внеоборотных активов, эмиссионного дохода, курсовых разниц, образующихся при формировании капитала, имеют различное значение для пользователей.

Ключевые слова: добавочный капитал, переоценка, эмиссионный доход, план счетов, бухгалтерский баланс

TRANSFORMATION OF DISCLOSURE OF INFORMATION ON THE MOVEMENT OF THE ADDITIONAL CAPITAL IN ACCOUNTING AND THE REPORTING

Ponomareva L.V., Stelmashenko N.D.

*Federal state educational budgetary institution of higher education «Financial University under the
Government of the Russian Federation», Vladimir branch, Vladimir, e-mail: ponomareva@lvp.elcom.ru*

In article in a historical foreshortening disclosure of information on the movement of the additional capital in accounting and the reporting is investigated. The regulatory base of the accounting of the additional capital, the list of the facts of economic life leading to its change are analyzed. Options of reflection of elements of the additional capital on accounts of accounting for the purpose of formation of the most useful information about its structure and change are considered. Comparison of an order of the accounting of the additional capital by the books of accounts operating in different years, and also comparison of information opened in balance are carried out. The list of sub-accounts providing presentation and convenience of formation of reporting data as the sums of revaluation of non-current assets, the issue income, the exchange differences which are formed when forming the capital have various value for users locates.

Keywords: additional capital, revaluation, issue income, book of accounts, balance sheet

Финансовое положение организации характеризуется величиной и структурой её активов, обязательств и собственного капитала на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В российской нормативной базе по бухгалтерскому учету не приводится определение капитала или собственного капитала, в том числе и закон «О бухгалтерском учете» не называет собственный капитал в составе объектов бухгалтерского учета. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, принятой в 1997 году, капиталом называется «остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности» [1].

Собственный капитал является ключевой категорией бухгалтерского учёта, олицетворяет собой устойчивость организации и эффективность её деятельности. Собственный капитал можно определить следующим образом – это величина инвестиций собственников, которая прирастает в результате деятельности организации до значения, равного сумме активов за мину-

сом обязательств [8]. Можно определить его и как сумму первоначальных вложений акционеров плюс рост капитала в результате хозяйственной деятельности компании (например, за счёт получения прибыли). В состав элементов собственного капитала включены уставный (складочный), добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль организации, а также прочие резервы.

Объект бухгалтерского учета «добавочный капитал» возник в российском учете в 1994 году. Впервые в форме бухгалтерского баланса, утвержденной Письмом Минфина Российской Федерации от 11 июля 1994 г. № 91 «Об объеме и формах годового бухгалтерского отчета предприятий за 1994 год и о порядке его заполнения», появилась самостоятельная статья «Добавочный капитал» (табл. 1).

Приказом Минфина РФ от 28.12.1994г. №173 в План счетов бухгалтерского учета был введен синтетический счет 87 «Добавочный капитал» (табл. 2).

Таблица 1

Раскрытие информации о добавочном капитале в бухгалтерском балансе

Показатели	Годы			
	1994–1995	1996–1999	2000–2010	2011–2015
Номер и наименование раздела пассива баланса	I. Источники собственных средств	IV. Капитал и резервы	III. Капитал и резервы	III. Капитал и резервы
Наименование статьи (статей) добавочного капитала	Добавочный капитал (87)	Добавочный капитал (87)	Добавочный капитал	Переоценка внеоборотных активов Добавочный капитал (без переоценки)

Таблица 2

Отражение информации о добавочном капитале в Планах счетов бухгалтерского учета

Показатели	Планы счетов бухгалтерского учета, утвержденные		
	Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 № 56)	Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 № 56, в ред. Приказа Минфина РФ от 28.12.1994 № 173)	Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н)
Номер и наименование раздела Плана счетов	Раздел VIII. Фонды и резервы	Раздел VIII. Капитал и резервы	Раздел VII. Капитал
Номер и наименование счета	–	87 «Добавочный капитал»	83 «Добавочный капитал»

В настоящее время, как установлено Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», отчетная информация о добавочном капитале раскрывается в бухгалтерском балансе по двум статьям раздела «Капитал и резервы»: «Переоценка внеоборотных активов» и «Добавочный капитал (без переоценки)».

По статье «Переоценка внеоборотных активов» организации отражают величину прироста стоимости активов в результате переоценки отдельных статей первого раздела баланса. Статья заполняется по данным остатка по субсчету «Дооценка внеоборотных активов» счета 83 «Добавочный капитал».

По статье «Добавочный капитал (без переоценки)» отражается сумма добавочного капитала, за исключением суммы дооценки статей внеоборотных активов. Кроме фактов прироста стоимости в результате переоценки внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) добавочный капитал компании может быть сформирован за счет:

- получения эмиссионного дохода – данная ситуация возникает при формировании или увеличении уставного капитала, когда фактически полученные от собственников суммы превышают номинальную стоимость акций или долей;
- возникновения курсовых разниц – такие факты также связаны с процессом фор-

мирования уставного капитала, в случае внесения средств в иностранной валюте;

- получения целевых инвестиционных средств (целевого финансирования).

Для заполнения данной статьи используется информация об остатке по счету 83 «Добавочный капитал» (за исключением сумм переоценки по внеоборотным активам, учитываемым на субсчете «Дооценка внеоборотных активов» счета «Добавочный капитал»).

Таким образом, обобщая вышесказанное, можно заключить, что средства добавочного капитала в целом могут быть включены в одну из двух групп: 1) средства, возникающие при создании организации (полученный эмиссионный доход, курсовые разницы) и 2) средства, полученные в ходе деятельности организации (в части переоценки внеоборотных активов). Первую часть можно назвать инвестированный капитал, а вторую – накопленный капитал, обе они по существу отражают дополнительную, добавочную часть собственного капитала [9].

Специального нормативного документа по методическим аспектам учета элементов собственного капитала, в том числе добавочного капитала, в российской практике нет. В нормативную базу, на положения которой можно ориентироваться при осуществлении бухгалтерского учета добавочного капитала, входят только документы общего плана: Федеральный закон

от 26.12.95г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.98г. № 34н; План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н; Приказ Минфина РФ от 28.08.2014 № 84н «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» и др.

Анализ данных нормативных документов показывает, что до сих пор имеются спорные вопросы, связанные с регулированием учета добавочного капитала. Ни в одном документе не приводится полного перечня элементов, составляющих добавочный капитал. К примеру, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации устанавливает, что в составе добавочного капитала необходимо учитывать сумму дооценки внеоборотных активов, сумму, полученную сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), другие аналогичные суммы [2]. Таким образом, состав добавочного капитала является открытым.

Если обратиться к инструкции по применению действующего Плана счетов, то в ней добавочный капитал представлен только двумя элементами: природой стоимости внеоборотных активов (то есть сумма, возникшая в результате их переоценки) и сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, образовавшаяся при формировании или увеличении уставного капитала.

В ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» можно найти положение о том, что к добавочному капиталу относится также и курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала.

Стратегически правильным было бы закрепление базовых понятий и категорий, связанных с элементами собственного капитала, в отдельном подзаконном акте, как принято в российской учетной практике – в положении по бухгалтерскому учету. Такое решение помогло бы избежать правовых коллизий, ситуаций неопределенности, в том числе при несоответствии понятийного аппарата в российской и международной системе учета. Одновременно это бы положительно сказалось на повышении качества формирования финансовой отчетности и возможностей ее аналитического использования.

Интересный факт, подтверждающий значимость правового регулирования бухгалтерского учета собственного капитала – на первом заседании созданного Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ (в 1994 году) обсуждался проект Положения об учете собственного капитала и расчетов с акционерами.

В рассматриваемом проекте четко определялось понятие «собственный капитал», приводились основные правила и принципы ведения бухгалтерского учета капитала с учетом организационно-правовой формы предприятия. В составе элементов собственного капитала были отмечены: уставный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), а также дополнительный капитал, в т.ч. эмиссионный доход.

Также в данном проекте были обозначены показатели, необходимые для раскрытия в финансовой отчетности. Так, годовая отчетность акционерных обществ должна была иметь, в частности, такой показатель, как «общая сумма дополнительного капитала с расшифровкой по основным источникам поступления» [4, с. 75].

Существующий в настоящее время порядок учета добавочного капитала по действующему Плану счетов не позволяет обеспечить возможность систематизации и полноту информации об изменениях данного показателя, составляющего зачастую значительную долю собственного капитала.

Проведем сравнение используемой в России системы бухгалтерских счетов по учету добавочного капитала с применяющимся ранее планом счетов, а также с международной практикой (табл. 3).

Таким образом, по сравнению как с предыдущим планом счетов, так и с системой счетов, рекомендованной стандартами US GAAP, учетные данные о добавочном капитале по действующему в России плану счетов можно назвать наименее информативными.

На наш взгляд, стандартный вариант действующего плана счетов не позволяет сформировать в системе бухгалтерского учета информацию, необходимую для составления качественной бухгалтерской (финансовой) отчетности в части изменения добавочного капитала.

В последние годы в бухгалтерской научной среде обосновываются различные мнения о целесообразности включения в добавочный капитал отдельных составных частей, например, результатов переоценки внеоборотных активов.

Таблица 3

Сравнение систем счетов учета добавочного капитала

Система счетов	Счет	Субсчета
План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 № 56 – действующий в 1992–2002 гг.	Добавочный капитал	1 – прирост стоимости имущества по переоценке 2 – эмиссионный доход 3 – безвозмездно полученные ценности
План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н – действующий с 2002 года по настоящее время	Добавочный капитал	–
Система счетов, рекомендованная US GAAP [5, с. 123]	Оплаченная сумма акционерного капитала более величины уставного фонда	1 – по обыкновенным акциям 2 – по привилегированным акциям 3 – акции, выкупленные эмитентом по себестоимости
	Поправки по переоценке	1 – поправки, возникающие при переоценке основных средств 2 – прочие поправки
	Поправки по пересчету иностранной валюты нарастающим итогом	

В частности, Н.А. Лытневой предлагается в составе добавочного капитала (на счете 83) учитывать только эмиссионный доход и курсовые разницы, возникшие при внесении средств в уставный капитал. А остальные суммы, в частности, прирост стоимости активов в результате их переоценки, суммы реинвестирования прибыли и прочие учитывать на дополнительно введенном счете 85 «Приобретенный капитал» [6, с. 118].

Нельзя не согласиться с необходимостью раздельного представления учетных данных о приросте стоимости имущества в результате переоценки (к примеру, субсчет 83-1) и эмиссионном доходе (субсчет 83-2), что признается практически всеми экономистами. Также в процессе учета обоснованно отделять от эмиссионного дохода курсовые разницы, возникающие при внесении средств в иностранной валюте в уставный капитал, ведь эмиссионный доход напрямую олицетворяет привлекательность компании для инвесторов, а курсовые разницы вызываются колебаниями курсов валют и зависят больше от макроэкономической ситуации. Также имеет смысл вести учет эмиссионного дохода и курсовых разниц на субсчетах второго порядка с разделением по видам акций (обыкновенные и привилегированные).

Палий В.Ф. предлагает разделять учет добавочного капитала на счете 83 с достаточно детализированными субсчетами:

– 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;

– 83-2 «Эмиссионный доход»;
– 83-3 «Безвозмездно полученные ценности»;
– 83-4 «Собственные источники увеличения стоимости имущества»;
– 83-5 «Курсовые валютные разницы» [7, с. 174].

В то же время следует отметить, что мировая практика формирования финансовой отчетности и обеспечения ее качества и полезности идет по пути не максимизации количества отчетных показателей, а раскрытия именно тех статей, которые являются существенными и прозрачными для интерпретации имущественного и финансового положения организации заинтересованными лицами [3].

Поэтому аналитический учет по счету «Добавочный капитал» необходимо организовать таким образом, чтобы можно было получать интересующую информацию прежде всего в разрезе источников образования капитала.

По нашему мнению, имея в виду ориентацию на получение полезной отчетной информации, рабочий план счетов компании должен содержать следующие субсчета для учета добавочного капитала:

83-1 – Прирост стоимости активов в результате переоценки;
83-2 – Эмиссионный доход;
83-3 – Курсовые валютные разницы;
83-4 – Прочие суммы, отнесенные в добавочный капитал.

На практике для формирования отчетных данных о добавочном капитале в бух-

галтерском балансе достаточно использования Главной книги по счету 83. Чтобы составить отчет об изменениях капитала, потребуется более детальная информация, а именно – аналитические данные к выше-названному счету.

Если говорить о формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, максимально полезной для заинтересованных пользователей, то и исходная бухгалтерская учетная информация должна быть представлена более широким перечнем. Каждой организации необходимо разработать такую методику учета добавочного капитала в процессе его создания и использования, чтобы она стала информационной основой для подготовки отчетности, максимально удовлетворяющей интересам инвесторов.

Список литературы

1. Концепция бухгалтерского учёта в рыночной экономике. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учёту при Минфине РФ и Президентским советом ИПБ 29.12.1997 г.
2. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998г. № 34н.
3. Вахорина М.В. Особенности формирования отчетной информации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности // Все для бухгалтера. – 2014. – № 4 (280). – С. 20–26.
4. В Методологическом совете по учету.// Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8. – С. 75–78.
5. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Изд-во Эксмо, 2004. – 400 с.
6. Лытнева Н.А. Методологическая концепция учёта, анализа и аудита собственного капитала. Монография. – Орёл. ООО ПФ «Картуш». 2006. – 548 с.
7. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт. – М.: ИПБ России: ИА «ИПБ-БИНФА», 2004. – 336 с.
8. Стельмашенко Н.Д. Методика раскрытия информации о собственном капитале в отчетности коммерческих организаций: дис.... канд. экон. наук. – М. 2012.
9. Стельмашенко Н.Д. Раскрытие в отчетности информации о движении капитала // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 24. – С. 61–65.