

Слабинская И.А., д-р экон. наук, проф.,
Атабиева Е.Л., канд. экон. наук, доц.,
Слабинский Д.В., канд. экон. наук, доц.,
Ковалева Т.Н., канд. экон. наук, доц.,

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова

ДОБАВОЧНЫЙ КАПИТАЛ: ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА

buhuchet@intbel.ru

В статье рассмотрены особенности формирования добавочного капитала в результате получения эмиссионного дохода, возникающего при реализации или дополнительной эмиссии акций, в результате переоценки активов, возникновении курсовых разниц и от приватизации имущества. Авторами приведены практические примеры формирования добавочного капитала во всех перечисленных случаях, которые дают представление о последовательности проведения и порядке отражения переоценок в бухгалтерском учете. Аналитический учет добавочного капитала должен быть организован таким образом, чтобы была обеспечена возможность получения информации по источникам его формирования и направлениям использования. Статья содержит предложения по совершенствованию аналитического учета добавочного капитала по направлениям его расходования. Подчеркивается, что аналитические возможности пользователей бухгалтерской информации во многом зависят от уровня организации бухгалтерского учета, качества формируемой информации и соответствия ведения бухгалтерского учета нормам действующего законодательства.

Ключевые слова: добавочный капитал, бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность, переоценка имущества, курсовые разницы, эмиссионный доход.

Добавочный капитал является частью собственного капитала организации, и отражает общую собственность всех участников и в отличие от уставного капитала, не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Добавочный капитал складывается из следующих элементов:

- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, превышающей их номинальную стоимость или дополнительной эмиссии акций;
- прироста стоимости имущества в результате переоценки;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации и возникающих в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации.

В бухгалтерском учете добавочный капитал учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;
- 83-2 «Эмиссионный доход»;
- 83-3 «Курсовые разницы» и др.

Остановимся более подробно на процессе формирования добавочного капитала. Эмиссионный доход от реализации акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, как и

доход от дополнительной эмиссии акций, возможны в деятельности акционерных обществ.

Деятельность акционерных обществ регулируется Федеральным законом от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 29.06.2015, с изм. от 29.12.2015) «Об акционерных обществах».

В соответствии с требованиями данного закона, Уставом общества должны быть определены количество, номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами (размещенные акции), и права, предоставляемые этими акциями [1]. Дополнительные акции и иные эмиссионные ценные бумаги общества, размещаются путем подписки. Акционерное общество не вправе размещать акции по цене ниже их номинальной стоимости, а в случае, если цена размещения акций выше номинала, должен быть сформирован добавочный капитал.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению предусмотрено по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражать суммы 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, – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с

учредителями». В этом случае используется субсчет 83-2 «Эмиссионный доход».

Приведем практический пример. У организации возникла обязанность выкупить по требованию акционеров, голосовавших против решения о реорганизации или не участвовавших в голосовании, 1000 собственных акций. Цена выкупа акций определена в размере 5000 руб. за одну акцию номинальной стоимостью 100 руб. В срок, установленный для предъявления требований, было выкуплено 200 акций. Все выкупленные акции проданы по цене 6000 руб. за одну акцию. Необходимые записи приведены ниже.

Выкуп акций по требованию акционеров:

На основании выписки реестра акционеров приняты к учету выкупленные акции (200 x 5000) - 1000 000 руб. – Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Перечислены денежные средства за выкупленные акции - 1000 000 руб. – Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредит счета 51 «Расчетные счета».

Продажа выкупленных акций:

Получены денежные средства за проданные акции (200 x 6000) – 1200000 – Дебет счета 51 «Расчетные счета» и кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

На основании выписки из реестра акционеров списаны с учета проданные собственные акции (230 x 4500) – 1000 000 руб. – Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредит счета 81 «Собственные акции (доли)».

Доход от продажи акций отнесен на добавочный капитал (1 046 500 - 1 035 000) – 200000 – 1000 000 руб. – Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредит счета 83 «Добавочный капитал».

Организации могут проводить переоценку основных средств и нематериальных активов [2]. Основная цель переоценки имущества - определение реальной стоимости объектов в соответствии с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Увеличение стоимости имущества при переоценке внеоборотных активов отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Переоценивать имущество или нет, организация определяет самостоятельно. Однако законодательство требует: если переоценка имущества проведена единожды, то и в дальнейшем следует проводить ее регулярно (один раз в год). Необходимо данное условие для того, чтобы

стоимость указанных объектов внеоборотных активов, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Для определения необходимости проведения переоценки, следует уточнить, насколько существенно изменилась стоимость имущества. Переоценка должна производиться в том случае, если имеет место существенная разница между стоимостью объекта и рыночной, восстановительной стоимостью аналогичного ему. Хотя понятие существенности напрямую не определяется нормативно-правовыми актами, касающимися переоценки основных средств и нематериальных активов, но это определение существенности – основное условие переоценки. Трактовка размера существенности в законодательных нормах в настоящий момент отсутствует, и заинтересованные лица продолжают использовать 5-процентный порог существенности, который в свое время был определен в объясняющей части Порядка предоставления отчетности.

Ниже рассмотрим примеры расчета уровня существенности:

1 случай. Стоимость основных средств однородной группы на 31.12.2016 г. составила 1 млн. руб.; восстановительная стоимость объектов группы на 31.12.2016 г. 1,1 млн. руб. Определим уровень существенности изменения цен. $(1100\ 000 - 1000\ 000) : 1000000 = 0,1$ или 10 %.

2 случай. Стоимость основных средств однородной группы на 31.12.2016 г. составила 1 млн. руб.; восстановительная стоимость объектов группы на 31.12.2016 г. 1,035 млн. руб. Определим уровень существенности изменения цен. $(1035\ 000 - 1000\ 000) : 1000\ 000 = 0,035$ или 3,5 %.

В первом случае результаты переоценки будут отражаться на счетах бухгалтерского учета, так как разница в 10 % является существенной. Во втором случае разница в 3,5 % признается несущественной и переоценка не производится.

Из этого следует, что распространенное мнение об обязательной ежегодной переоценке основных средств недостаточно правомерно.

Порядок проведения переоценки основных средств и нематериальных активов предполагает использование метода прямого пересчета. Базой для проведения переоценки прямым пересчетом является информация, получаемая из следующих источников: информация производителей идентичных объектов; сведения об уровне цен, полученные в государственных организациях или специальных публичных источниках; экс-

пертная оценка объектов независимыми специалистами.

Для проведения переоценки имущества необходимо ряд подготовительных мероприятий, в том числе изучение наличия и состояния объектов, подлежащих стоимостной корректировке.

В качестве исходных данных используются информационные и учетные сведения об объекте: первоначальная или восстановительная (если объект уже переоценивался в предшествующих периодах) стоимость по состоянию на последний день отчетного года; сумма накопленных амортизационных отчислений; подтвержденные данные о восстановительной стоимости по состоянию последний день отчетного года.

Переоценка имущества представляет собой пересчет его первоначальной (восстановительной) балансовой стоимости и амортизации за все время его эксплуатации. Переоценка приводит к тому, что стоимость объекта изменяется либо увеличиваясь, либо уменьшаясь.

При увеличении (дооценке), отражение в бухгалтерском учете производится проводкой по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» на сумму дооценки.

При уменьшении стоимости актива, то есть его уценке, в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Так, например, переоценка проводится организацией первый раз. По состоянию на 31.12.2015 г. остаточная стоимость группы основных средств 7 500 000 руб., рыночная стоимость – 5 300 000 руб. Амортизационные отчисления до переоценки – 500 000 руб. Метод начисления амортизации линейный.

Для пересчета амортизации рассчитываем коэффициент, равный отношению рыночной стоимости к остаточной: $5300\ 000 : 7500\ 000 = 0,707$. Размер пересчитанной амортизации составит: $500\ 000 \times 0,707 = 353\ 500$ руб. Разница между накопленной и пересчитанной амортизацией: $500\ 000 - 353\ 500 = 146\ 500$ руб. Сумма уценки определяется в виде разности уценок остаточной стоимости и амортизации:

1) $7500\ 000 - 5300\ 000 = 2200\ 000$ руб. – разница между остаточной и рыночной стоимостью.

2) $2\ 200\ 000 - 146\ 500 = 2\ 053\ 500$ руб. – разность уценок остаточной стоимости и амортизации.

По состоянию на 31.12.2015 г. производятся следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01 «Основные средства» — 146500 руб. – сумма уценки амортизации;

Дебет счета 91-2 «Прочие расходы» и кредит счета 01 «Основные средства» — 2053 500 руб. сумма уценки группы основных средств.

В тех случаях, когда переоценка активов уже производилась ранее, в бухгалтерском учете это будет отражаться иначе.

Если предполагается дооценка:

а) Ранее проводилась дооценка. Сумма, на которую произведена дооценка, зачисляется в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

б) Ранее проводилась уценка. Дооценка, равная сумме предыдущей уценки, зачисляется по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма превышения дооценки над суммой предыдущей уценки отражается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Если предполагается уценка:

а) Ранее проводилась дооценка. Сумма уценки уменьшает добавочный капитал, образованный за счет предыдущей дооценки по дебету счета 83 «Добавочный капитал». Сумма превышения уценкой предыдущей дооценки относится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

б) Ранее проводилась уценка. Сумма вновь произведенной уценки относится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Рассмотрим пример: По состоянию на 31.12.2015 г. Проводится переоценка однородной группы активов, которые переоценивались ранее. До новой переоценки восстановительная стоимость составляет 6 000 000 руб., амортизационные отчисления 2 300 000 руб. Рыночная стоимость на 31.12, 2015 г. – 7 000 000 руб. В предыдущую уценку на счет 91 «Прочие доходы и расходы» отнесено 110 000 руб.

Коэффициент пересчета: $7\ 000\ 000 : 6\ 000\ 000 = 1,17$.

Размер пересчитанной амортизации: $2300000 \text{ руб.} \times 1,17 = 2691000$ руб.

Разница между суммами пересчитанной и накопленной амортизации: $2691000 - 2300000 = 391000$ руб.

Дооценка составит: $(7000000 - 6000000) - 391000 = 609\ 000$ руб.

Этот результат должен быть разделен на две суммы. Одна из них, равная сумме предыдущей уценки относится в прочие доходы. Вторая рассчитывается как разница между рассчитанной суммой дооценки и ранее проведенной суммой уценки. В нашем случае: $609000 - 110000 = 499000$ руб. Эта сумма относится в добавочный капитал.

По состоянию на 31.12.2015 г. производятся следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – 391000 руб. – дооценка амортизации;

Дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 91-1 «Прочие доходы» 110000 руб. – дооценка, равная предыдущей уценке;

Дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 83 «Добавочный капитал» — 499000 руб. – остальная часть дооценки.

Важно помнить, что при оформлении выбытия актива, необходимо сумму, на которую он дооценивался, списать с добавочного капитала в нераспределенную прибыль.

Например, при выбытии ранее дооцененного актива, набор бухгалтерских записей должен выглядеть следующим образом:

Дебет счета 01-2 «Выбытие основных средств» и кредит счета 01 «Основные средства» – списание восстановительной стоимости объекта;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета «Выбытие основных средств» – списание накопленной амортизации;

Дебет счета 91-2 «Прочие расходы» и кредит счета «Выбытие основных средств» – финансовый результат от списания объекта;

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» и кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль» – списание суммы ранее проведенной дооценки в счет нераспределенной прибыли.

Приведенные примеры дают представление о последовательности проведения и порядке отражения переоценок в бухгалтерском учете.

Учет переоценок для целей налогообложения имеет некоторые отличия от приведенных схем.

Говоря о влиянии результатов проводимых организацией переоценок на показатели налогового учета, необходимо подчеркнуть следующий момент: в отличие от соответствующих пунктов ПБУ, статьями Налогового Кодекса в перечень случаев, которые ведут к изменению стоимости объекта основных средств, включены достройка, дооборудование, модернизация, реконструкция, техперевооружение и частичная ликвидация (пункт 2 статьи 257 «Порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества» НК РФ). Переоценка в этот перечень не входит.

Соответственно, результаты проведенных переоценок, проводимых организацией, не отражаются ею в налоговом учете. Налоговым кодексом суммы уценок и дооценок не признаются в составе доходов или расходов, учитываемых в целях налогообложения. Это подтверждается и позицией, занимаемой по этому вопросу Минфином (Письма Минфина РФ от 8 июля 2011 г. № 03-03-06/1/412, от 8 сентября 2011 г. № 03-03-06/1/544).

Учет курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации для регулируется Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).

Пунктом 14 ПБУ 3/2006 предусмотрено, что курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

А пункт 19 ПБУ 3/2006 содержит следующее правило: разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли, подлежит зачислению в добавочный капитал организации (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.2010 N 186н). При прекращении организацией деятельности за пределами Российской Федерации (полном или частичном) часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, присоединяется к финансовому результату организации в качестве прочих доходов или прочих расходов.

Рассмотрим такой пример. Иностранец учредитель 21 декабря 2015 г. в качестве взноса в Уставный капитал перечислил на валютный счет российской организации денежные средства в размере 28200 долларов США. Сумма объявленного уставного капитала 10 млн. руб., доля иностранного учредителя – 20 %.

Задолженность иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал является обязательством, выраженным в рублях, но подлежащим оплате в иностранной валюте.

Как уже упоминалось п. 14 ПБУ 3/2006 содержит специальную норму, согласно которой курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам в уставный капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации. В целях применения п. 14 ПБУ 3/2006 под курсовой разницей следует понимать разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, указанной в учредительных документах, и рублевой оценкой этого вклада на дату его фактического получения (на дату зачисления средств на валютный счет организации).

Таким образом, на 21.12. 2015 г. курс доллара составил 71,32 руб./ \$ США. Стоимость вклада – 2011224 руб.

Составим корреспонденцию счетов.

Дебет 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» - Кредит 80 «Уставный капитал» - 20 млн. руб. - задолженность учредителя на дату внесения вновь созданной организации в единый государственный реестр юридических лиц.

Дебет 52 «Валютные счета» - Кредит Дебет 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» - 20 млн. руб. – внесен учредителем вклад в уставный капитал.

Дебет 52 «Валютные счета» - Кредит 83 «Добавочный капитал» - 11224 руб. – разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации и рублевой оценкой этого вклада на дату его фактического получения.

Разницы, образовавшиеся в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, учитываются по аналогии с переоценкой активов, используемых на территории России. Порядок формирования и движения добавочного капитала в результате таких операций рассмотрен нами выше.

Нами приведен перечень источников формирования добавочного капитала в соответствии с нормами действующего законодательства.

Однако, как показывает практика, достаточно много организаций сформировали добавочный капитал при приватизации имущества. Действующий на момент приватизации План счетов предлагал учитывать имущество, полученное предприятием от других предприятий и лиц безвозмездно на счете «Добавочный капитал».

Оприходование имущества, полученного от других предприятий и лиц (в том числе приватизированное имущество) безвозмездно, должно было отражаться по кредиту счета «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и другими счетами учета имущества. Суммы, отнесенные в кредит счета «Добавочный капитал», как правило, не списывались [9].

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования.

Однако, следует сделать акцент, что действующие нормативные документы не содержат рекомендаций по организации учета добавочного капитала по направлениям его расходования. В условиях рыночной неопределенности все субъекты экономических отношений, в той или иной степени, заинтересованы в получении

наиболее полной, достоверной и объективной экономической информации о хозяйственной деятельности организации с целью минимизации рисков [6]. Нами представляется целесообразным введение в Рабочий план счетов соответствующих субсчетов в составе счета 83 «Добавочный капитал», что способствовало бы разделению источников формирования добавочного капитала и направления его использования и позволило получить аналитическую информацию для анализа состава, структуры и динамики слагаемых элементов собственного капитала.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 29.06.2015, с изм. от 29.12.2015).
2. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.04.2001 N 2689).
3. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 N 10975).
4. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 17.01.2007 N 8788).
5. Актуальные вопросы развития учета, анализа и аудита: монография/под ред. проф. И.С. Слабинской. Белгород: Изд-во БГТУ, 2013. 226с.
6. Кравченко Л.Н. Система информационного обеспечения анализа финансовой устойчивости организации // Белгородский экономический вестник, 2014-№1(73), с. 100-107.
7. Слабинская И.А., Ровенских В.А. Выбор способа приобретения основных средств при отсутствии собственных средств организации // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. 2014. № 3. С. 100-103.
8. Слабинский Д.В. Отдельные аспекты учета основных средств и нематериальных активов согласно принципам международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) //Белгородский экономический вестник. 2015. № 3 (79). С. 151-155.

9. Слабинская И.А., Атабиева Е.Л., Слабинский Д.В., Ковалева Т.Н. Бухгалтерский учет: в 10 ч. Ч. 1. Учет долгосрочных инвестиций: учебное пособие. Белгород: Изд-во БГТУ, 2010. 279 с.

Slabinskaya I.A., Atabieva E.L., Slabinskiy D.V., Kovaleva T.N.

ADDITIONAL CAPITAL: FEATURES OF FORMATION AND ACCOUNTING

The article describes the features of the formation of additional capital as a result of the share premium arising during the implementation or additional shares, as a result of the revaluation of assets and exchange differences arise from the privatization of property. The authors have shown practical examples of the formation of additional capital in all these cases, which illustrate the sequence of the order of reflection and reassessment in accounting. The analytical account of additional capital should be organized in such a way as to ensure the ability to obtain information on the sources of its formation and directions of use. The paper contains proposals to improve the analytical account of additional capital in the directions of its spending. It is emphasized that the analytical capabilities of the users of accounting information depends largely on the level of organization of accounting, quality of information and formed according to accounting standards of the current legislation.

Key words: *additional capital, accounting, financial statements, revaluation of assets, exchange rate differences. seignior age.*

Слабинская Ирина Александровна, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита.

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова.

Адрес: Россия, 308012, Белгород, ул. Костюкова, д. 46.

E-mail: buhuchet@intbel.ru

Атабиева Елена Леонидовна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита.

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова.

Адрес: Россия, 308012, Белгород, ул. Костюкова, д. 46.

E-mail: atabieva.elena@yandex.ru

Слабинский Денис Васильевич, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита.

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова.

Адрес: Россия, 308012, Белгород, ул. Костюкова, д. 46.

E-mail: dslabinskiy@gmail.com

Ковалева Татьяна Назировна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита.

Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова.

Адрес: Россия, 308012, Белгород, ул. Костюкова, д. 46.

E-mail: kovaleva.t.n@yandex.ru