

7. Указ Президента Республики Беларусь от 27.03.2008 № 178 «О порядке проведения и контроля внешнеэкономических операций», с изм. и доп. от 19.02.2009 №104.
8. Указ Президента Республики Беларусь от 12 мая 2009 г. № 240 «О некоторых вопросах в области валютного регулирования».
9. Ульянова Н.В. Экспорт. Импорт. Учет и налогообложение. – М.: Бератор-Пресс, 2008. – 248 с.

УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО ФОНДА

*Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,
Н.Г. Уварова, канд. экон. наук, профессор БТЭУПК, А.В. Лисакович БГЭУ*

Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности предприятия. Одним из главных показателей, характеризующих его финансовую устойчивость, становится величина собственного капитала. В составе собственного капитала организации, кроме уставного фонда, учитываются также резервный и добавочный фонды.

Добавочный фонд организации представляет собой часть собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и отчетности и является общей собственностью всех участников организации, не разделённой на доли, в отличие от уставного капитала. В составе добавочного фонда учитываются: сумма дооценки основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком полезного использования свыше 12 месяцев, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), а также безвозмездно полученного имущества в пределах одного собственника и средств целевого финансирования. Кроме того, на счет добавочного фонда могут быть отнесены курсовые разницы, возникающие при формировании уставного фонда, если задолженность учредителей по вкладам в уставный фонд выражена в иностранной валюте.

Добавочный фонд может быть использован на увеличение уставного фонда, погашение балансового убытка за отчетный год, а также распределен между учредителями предприятия на другие цели. При этом порядок использования добавочного фонда определяется собственниками, как правило, в соответствии с учредительными документами при рассмотрении результатов отчетного года.

Предприятиям целесообразно использовать средства добавочного фонда на увеличение уставного фонда. По исследованиям российских ученых среди предприятий, имеющих соотношение Добавочный фонд к Уставному фонду менее 2/3 прибыльны, а среди предприятий, у которых добавочный фонд значительно превышает уставный, 2/3 убыточны. Превышение добавочного капитала над уставным может означать, что предприятия не заботятся об увеличении уставного фонда, привлечении внешнего инвестирования, зарабатывании прибыли для дальнейшего развития /<http://www.finanaliz.ru/litra/324/-2278.html/>.

Обобщение информации о добавочном фонде организации осуществляется на счете 83 «Добавочный фонд». Этот счет – пассивный. По кредиту этого счета отражается образование добавочного фонда, а по дебету использование фонда.

Счет 83 «Добавочный фонд» правильнее было бы назвать дополнительный капитал. Возник он по той простой причине, что счет 80 «Уставный фонд» должен всегда по действующему законодательству показывать именно зарегистрированную сумму уставного капитала, указанную в уставе организации. Если бы не было этого требования, то не было бы и счета 83 «Добавочный фонд». Все факты хозяйственной жизни, связанные с капиталом организации, отражались бы на счете 80 «Уставный фонд». Следовательно, в настоящее время счет 83 «Добавочный фонд» выступает как регулирующий дополнительный счет к счету 80 «Уставный фонд» и таким образом записи по счету 83 «Добавочный фонд» показывают прирост или уменьшение средств, вложенных собственником в предприятие. Причем правильнее сказать, что речь идет об уточнении оценки этих средств.

Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета предусмотрено два вида сумм, аккумулируемых на счете 83 «Добавочный фонд»:

- прироста стоимости имущества по переоценке (основных средств, оборудования к установке, незавершенного капитального строительства), если она проводится по решениям Правительства;
- эмиссионного дохода – разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость.

Кроме того, на счете 83 могут учитываться суммы:

- полученных безвозмездно объектов основных средств от организаций в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа;
- средств целевого финансирования, полученных на инвестиционные цели и направленные на приобретение основных средств и др.

Попробуем разобраться, зачем нужен добавочный фонд. Основную долю добавочного фонда составляют суммы переоценки активов организации, которые, в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь с 1 января 2009 года организации вправе не производить.

Разберем данную ситуацию на примере. Предположим, что существуют две новые компании с аналогичными характеристиками: их уставный фонд оплачен полностью, основные средства в равной степени современные и производительны, приобретение или выкуп акций не производились, дивиденды не выплачивались, доходов будущих периодов нет. При таких предположениях стоимость чистых активов, рассчитанных по методике Министерства финансов, совпадет с величиной собственного капитала. Рассмотрим 2 варианта: компании получают прибыль и компании получают убытки.

Таблица 1

Изменение собственного капитала акционерных обществ, производящих и не производящих переоценку основных средств (условный пример, тыс. руб.)

Статья баланса	Исходные данные	Организация, не производящая переоценку				Организация, производящая переоценку			
		Прибыльная деятельность		Убыточная деятельность		Прибыльная деятельность		Убыточная деятельность	
		На 31.12.06	На 31.12.07	На 31.12.08	На 31.12.07	На 31.12.08	На 31.12.07	На 31.12.08	На 31.12.07
Активы									
Основные средства	1000	950	900	950	900	1100	1210	1100	1210
Оборотные средства	500	670	820	500	450	670	820	500	450
Итого активы	1500	1620	1720	1450	1350	1770	2030	1600	1660
Капитал и обязательства									
Уставный капитал	1200	1200	1200	1200	1200	1200	1200	1200	1200
Добавочный капитал	0	0	0	0	0	150	310	150	310
Резервный фонд	0	20	30	0	0	20	30	0	0
Нераспределенная прибыль	0	100	190	(50)	(150)	100	190	(50)	(150)
Итого собственный капитал	1200	1320	1420	1150	1050	1470	1730	1300	1360
Обязательства	300	300	300	300	300	300	300	300	300
Итого капитал и обязательства	1500	1620	1720	1450	1350	1770	2030	1600	1660

Примечание – Источник: <http://www.finanalis.ru/litra/324/2278.html>

В табл. 1. представлены условные данные. В первом случае темпы роста собственного капитала компании, производящей переоценку, значительно выше, чем у другой компании: 22,5% против 10 уже за первый год работы — и это только потому, что отличаются их учетные политики. Во втором случае (получены убытки) компания, производящая переоценку основных средств, имеет рост собственного капитала по сравнению с исходным балансом (несмотря на убыток), вторая компания показывает в балансовом отчете сокращение собственного капитала уже на конец второго года ее деятельности и далее, на конец третьего года. Компания, не производящая регулярную переоценку основных средств и получившая убытки, обязана объявить уменьшение уставного капитала, поскольку ее чистые активы (1150 тыс. руб.) стали меньше, чем уставный капитал. Деятельность компаний не отличалась ничем, кроме применяемой учетной политики. Разве в компании, применяющей переоценку, права акционеров защищены лучше? Разумеется, нет. Из приведенных условных расчетов может быть сделан следующий вывод: переоценка и создание добавочного капитала создает дополнительный резерв, «подушку», в пределах которой можно безболезненно получать убытки. Теоретически компания, производящая переоценку, может показывать ежегодный убыток в размере суммы дополнительного добавочного капитала. Конечно, на практике ей потребуется для продолжения деятельности увеличить обязательства, и рано или поздно компания обанкротится. Однако с какой целью узаконивать неэффективный менеджмент, проедающий деньги акционеров? Возможно, получен ответ на вопрос, почему акционерные общества не переводят суммы добавочного фонда в уставный, предпочитая сохранять несколько «странный» баланс, в котором добавочный фонд иногда в сотни раз превышает уставный. Лишившись добавочного капитала, они лишаются (в условиях почти полного отсутствия резервного фонда), такой «мягкой подушки», которая позволяет не заботиться о финансовых результатах вообще. В этой ситуации есть и другая сторона. Если бы методика предусматривала исключение добавочного капитала при расчете чистых активов, то акционерные общества постоянно чувствовали бы пресс угрозы применения к ним санкций, требующих уменьшения уставного фонда. Стало бы невыгодно прятать любыми способами прибыль, уходя от налогов, поскольку возникла бы реальная необходимость создания резервного фонда, да и сама прибыль стала бы нужна как задел для неблагоприятных периодов, когда убытки могут возникнуть в силу финансовых рисков любого бизнеса, а не по причине ухода от налогов. Таким образом, рассуждения с точки зрения практики привели к выводу о том, что включение в состав чистых активов сумм переоценки основных средств

при определении в акционерном законодательстве основных требований к сохранению капитала компании приводит к негативным экономическим последствиям: убыткам на уровне отдельного общества и потере налоговых поступлений от налогов на прибыль на уровне экономики в целом. Таким образом, добавочный капитал создает защиту убыточным компаниям, которой не должно быть, если речь идет о действительном сохранении капитала.

При формировании уставного фонда акционерного общества путем размещения акций (как первичной эмиссии при учреждении организации, так и при последующих эмиссиях акций при увеличении уставного фонда) может возникать разница между фактической ценой размещения (продажи) и их номинальной стоимостью. Данная разница рассматривается как эмиссионный доход.

У общества с ограниченной ответственностью может возникать доход за счет продажи доли в уставном фонде по цене выше номинала. Этот доход несколько некорректно характеризовать как «эмиссионный», поскольку формирование уставного фонда ООО не является эмиссией, но экономическая сущность этого дохода – превышение оплаты доли в уставном фонде на ее номинальной стоимостью – все же близка к эмиссионному доходу. Исходя из этого, считаем, что этот доход также следует учитывать в составе добавочного фонда аналогично эмиссионному доходу.

При формировании уставного фонда акционерного общества, размер которого зафиксирован в учредительных документах в иностранной валюте, учитывается разница между официальными курсами пересчета денежных единиц на день подписания учредительного договора и утверждения устава и на день фактического внесения вклада в уставный фонд.

Необходимо отметить, что в Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного постановлением Министерства финансов РБ от 30.05.2003 № 89, не определено, на каком счете следует учитывать суммы данных курсовых разниц. В связи с этим возникли расхождения во мнениях по поводу того, на каком счете их отражать. Одни экономисты считают, что лучше всего для этих целей использовать счет 82 «Резервный фонд», а другие – что более целесообразно в данном случае задействовать счет 83 «Добавочный фонд». Однако конец дискуссиям о порядке отражения курсовых разниц, возникающих при формировании уставного фонда положил выход Инструкции по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 № 199. В соответствии с данной инструкцией курсовые разницы по дебиторской задолженности по вкладам в уставный фонд организации отражают по кредиту (дебету) счета 82 «Резервный фонд» в корреспонденции с дебетом (кредитом) счета 75 «Расчеты с учредителями». По нашему мнению, курсовые разницы, возникающие при формировании уставного фонда организаций с иностранными инвестициями, сродни суммам переоценки, но появляются, как и эмиссионный доход, при фактическом формировании уставного фонда. Поэтому логично учет курсовых разниц вести на субсчете 83/3 «Эмиссионный фонд». Использование резервного фонда для учета курсовых разниц по вкладам в уставный капитал, с нашей точки зрения, нерационально. Ведь при падении курса иностранной валюты на момент фактического внесения вклада фонд курсовых разниц оказывается отрицательным. Но разве можно говорить об отрицательном фонде как о резерве? Более логично такие разницы считать составляющими добавочного капитала предприятия, который может изменяться в как сторону увеличения, так и уменьшения.

Порядок использования добавочного фонда регламентируется действующим законодательством и учетной политикой организации. Средства добавочного фонда могут быть списаны на увеличение уставного фонда, покрытие убытка организации (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке и суммы фонда накопления использованного), а также распределены среди учредителей.

В инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета в комментариях к счету 83 «Добавочный фонд» предусмотрена возможность направления добавочного фонда на увеличение уставного фонда без каких-либо оговорок.

Однако в Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности говорится, что добавочный фонд может уменьшаться в связи с направлением средств добавочного фонда на увеличение в установленном порядке уставного фонда. Но что такое установленный порядок, не поясняется.

В соответствии с п. 129 Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности средства добавочного фонда кроме средств переоценки активов могут быть направлены на покрытие убытков прошлых лет и отчетного года.

Собственники могут распределять не только чистую прибыль между акционерами (участниками) общества, но и добавочный фонд. Возможность расчетов с учредителями за счет добавочного фонда оговорена в новом Плане счетов бухгалтерского учета. Вместе с тем, необходимо учитывать, что такое возможно только при ликвидации предприятия, когда все составляющие источников собственных средств, если они имеются на момент ликвидации, «равноправны» в части их использования, а выплата дивидендов в ходе текущей хозяйственной деятельности может производиться только при наличии и за счет нераспределенной прибыли.

В соответствии с порядком образования и использования добавочного фонда к счету 83 «Добавочный фонд» могут быть открыты следующие субсчета:

83/1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

На субсчете 83/1 «Фонд переоценок» можно выделить субсчета 83/11 «Фонд переоценок внеоборотных активов» и 83/12 «Фонд переоценок оборотных активов», которые, в свою очередь, могут быть разделены по видам активов (основные средства, нематериальные активы; материалы, готовая продукция и т.д.).

83/2 «Эмиссионный доход»

83/3 «Фонд накопления использованный»,

83/4 «Фонд целевого финансирования использованный»

83/5 «Безвозмездно полученное имущество» и др.

На субсчете 83/1 «Фонд переоценок» отражается прирост первоначальной стоимости при переоценке основных средств, нематериальных активов, капитальных вложений, материалов, товаров и готовой продукции по результатам проводимой в установленном порядке переоценки данных активов, вызванной инфляционными процессами.

По результатам дооценки и доведения стоимости основных средств и нематериальных активов до восстановительной стоимости одновременно производится корректировка суммы начисленной амортизации.

Если по результатам переоценки выявлено снижение стоимости активов, то в бухгалтерском учете эта операция отражается методом «красное сторно».

В ряде случаев акционерные общества выступают эмитентом ценных бумаг либо приобретают их. При продаже акций открытого акционерного общества по цене, превышающей их номинальную стоимость, у организации может возникать эмиссионный доход, учет которого ведется на субсчете 83/2 «Эмиссионный фонд».

На субсчете 83/3 «Фонд накопления использованный» отражается формирование средств фонда накопления, использованного в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества, а также на погашение кредитов банка, полученных и использованных на эти цели.

При приобретении или строительстве основных средств за счет собственных источников после оплаты и ввода объектов в эксплуатацию производятся записи по уменьшению амортизационного фонда по кредиту забалансового счета 010 «Амортизационный фонд воспроизводства основных средств». Если средств амортизационного фонда недостаточно, то производится уменьшение фонда накопления на недостающую сумму, что отражается по дебету субсчета 84-1 «Фонд накопления образованный» и кредиту субсчета 83-4 «Фонд накопления использованный».

К добавочному фонду присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня (местного, областного, республиканского), которые израсходованы организацией на финансирование долгосрочных инвестиций. В учете израсходованная сумма бюджетных ассигнований в виде инвестиционных средств включается в состав добавочного фонда бухгалтерской записью по дебету счета 86 «Целевое финансирование» и кредиту субсчета 83/4 «Фонд целевого финансирования использованный».

Субъекты хозяйствования могут получать и передавать безвозмездно основные средства, материальные ценности, готовую продукцию и другие активы. Стоимость любых безвозмездно полученных ценностей в пределах одного собственника учитывают по дебету соответствующих счетов по учету этих ценностей (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчету 2 «Безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных ценностей в результате их передачи в пределах одного собственника во избежание обложения этих сумм налогом отражают по дебету счетов ценностей и кредиту субсчета 83/5 «Безвозмездно полученное имущество».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный фонд» ведется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета по кредиту счета 83 «Добавочный фонд» отражаются:

1. Отражены результаты переоценки:

– основных средств:

Дебет счета 01 «Основные средства» и

Кредит счета 83 «Добавочный фонд»;

– имущества, сдаваемого в аренду:

Дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

Кредит счета 83 «Добавочный фонд»;

– нематериальных активов:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы» и

Кредит счета 83 «Добавочный фонд»;

– оборудования к установке:

Дебет счета 07 «Оборудование к установке» и

Кредит счета 83 «Добавочный фонд»;

- капитальных вложений:
Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и
Кредит счета 83 «Добавочный фонд».
 - 2. Вследствие переоценки увеличена сумма амортизационных отчислений:
Дебет счета 83 «Добавочный фонд» и
Кредит счетов 02 «Амортизация основных средств» и 04 «Амортизация нематериальных активов».
 - 3. Отражены результаты переоценки (дооценки) оборотных активов:
Дебет счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и
Кредит счета 83 «Добавочный фонд».
- При уценке внеоборотных и оборотных активов делают аналогичные проводки методом «красное сторно».
- 4. Отражена сумма эмиссионного дохода:
Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и
Кредит счета 83 «Добавочный фонд».
 - 5. Направлена часть нераспределенной прибыли на пополнение собственных оборотных средств:
Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и
Кредит счета 83 «Добавочный фонд».
 - 6. Использованы средства целевого финансирования, полученные некоммерческой организацией, на инвестиционные цели:
Дебет счета 86 «Целевое финансирование» и
Кредит счета 83 «Добавочный фонд».
 - 7. Получено безвозмездно имущество в пределах одного собственника:
Дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. и
Кредит счета 83 «Добавочный фонд».

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный фонд», как правило, не списываются. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета по дебету счета 83 «Добавочный фонд» могут быть отражены следующие операции:

- 1. Направлены средства добавочного фонда на увеличение уставного фонда:
Дебет счета 83 «Добавочный фонд» и
Кредит счетов 75 «Расчеты с учредителями» или 80 «Уставный фонд».
- 2. Распределены средства добавочного фонда среди учредителей (как правило, при ликвидации организации негосударственной формы собственности)
Дебет счета 83 «Добавочный фонд» и
Кредит счетов 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если учредители – работники предприятия).
- 3. Направлены средства добавочного фонда на покрытие убытка прошлых лет и отчетного года:
Дебет счета 83 «Добавочный фонд» и
Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В учете добавочного фонда остается много спорных вопросов, но окончательно решить проблемы учета образования и использования добавочного фонда могут только нормативные документы Министерства финансов Республики Беларусь и других уполномоченных органов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Борбит И., Савенок И., Титарева Т. Учет резервного и добавочного фондов. / Ж. «Главный Бухгалтер. Сельское хозяйство» № 11, 2005 г.
2. Ванкевич В. Порядок формирования фондов и использования прибыли // Ж. Главный бухгалтер. 2006. № 2.
3. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве. Учеб.-метод. Пособие / Н.П. Дробышевский. Мн.: ФУАинформ. 2006.
4. Ефименко И. Б. Экономика строительства: [учеб.-практ. пособие] / И.Б. Ефименко. – М.: ГроссМедиа : РОСБУХ, 2008.
5. Инвестиционный Кодекс Республики Беларусь от 22 июня 2001 г. № 37-З (в редакции от 18 июля 2006 г. № 159-З).
6. Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов, утвержденная Постановлением Министерства Финансов Республики Беларусь 27.06.2008 № 107.
7. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 № 19.
8. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003 г. № 89. Мн.: УП «ИВЦ Минфина», 2003.
9. Фомичева Л.П. Учет добавочного капитала./Ж. «Бухгалтерский учет», №4, 2009 г.
10. Шкирман С. И. Счет 83 «Добавочный фонд»: структура, организация учета // Главный Бухгалтер. 2004. № 2.
11. Шкирман С.И. Фонды и резервы, создаваемые организациями. Расчет чистых активов и доли выбывающего учредителя/ С.И. Шкирман. -Мн: Издательство Гревцова, 2007.
<http://www.BankReferatov.ru> <http://www.buhgalteria.ru/article/6478> <http://www.buh.ru/document.jsp?ID=334>