

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА ЗА СЧЕТ ЭМИССИОННОГО ДОХОДА

Боташева Л.С.¹, Чагарова Д.Б.²

¹Боташева Лейла Султановна – кандидат экономических наук, доцент;

²Чагарова Диана Бисултановна – кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учета,

Северо-Кавказская государственная гуманитарно-технологическая академия,
г. Черкесск

Аннотация: в статье раскрыты сущность и порядок формирования добавочного капитала за счет эмиссионного дохода. Также рассмотрен порядок отражения эмиссионного дохода (суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при первичном размещении) в бухгалтерском учете. Дана характеристика счета по учету добавочного капитала.

Ключевые слова: акции, бухгалтерский учет, добавочный капитал, доход, разница, стоимость, счет, эмиссия.

Под добавочным капиталом организации обычно понимают часть её собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учёта и самостоятельного показателя отчётности. Данный капитал показывает общую собственность всех участников организации. Назначение добавочного капитала проявляется в том, что он аккумулирует изменения в собственном капитале за счёт событий, которые не оказывают влияния на финансовый результат организации.

Соколов Я.В. и др. утверждают, что «добавочный (правильнее – дополнительный) капитал – порождение юридической трактовки хозяйственной деятельности [5].

В соответствии с п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ [3] определено, что в качестве добавочного капитала учитываются и отражаются в бухгалтерском балансе отдельно сумма дооценки внеоборотных активов, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы.

Образование средств происходит путём:

прироста стоимости внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений и прочих капитальных вложений) предприятия в результате переоценки;

- безвозмездно полученного имущества и денежных средств от юридических и физических лиц;
- дополнительной эмиссии акций или повышения номинальной стоимости акций т.е. суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной при реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость;
- прироста стоимости внеоборотных активов, созданных за счет прибыли или фондов предприятия; отражения положительных курсовых разниц по вкладам иностранных инвесторов в уставные капиталы российских организаций.

В бухгалтерском балансе добавочный капитал, начиная с отчётности за 2011 год, отражается без результатов переоценки внеоборотных активов и формируется за счёт эмиссионного дохода, полученного в процессе формирования уставного капитала. Переоценка внеоборотных активов отражается в пассиве бухгалтерского баланса отдельной строкой в разделе «Капитал и резервы» (строка 1340).

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путём увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (п. 1 ст. 100 ГК РФ) [1]. Согласно Инструкции по применению Плана счетов, такие операции отражаются в том числе с использованием счёта добавочного капитала [4].

Формирование добавочного капитала за счёт эмиссионного дохода в бухгалтерском учёте организации отражается следующим образом.

Во-первых отметим, что для обобщения информации о наличии и движении добавочного капитала Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций [4] предназначен счёт 83 «Добавочный капитал». Счёт 83 «Добавочный капитал пассивный, фондовый, сложный. План счетов не предлагает, какие субсчета открываются к счёту 83 «Добавочный капитал». Однако из содержания п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ вытекает, что дооценка внеоборотных активов, эмиссионный доход и другие аналогичные суммы отражаются в бухгалтерском балансе отдельно. Для выполнения данного требования предприятие может открыть субсчёта;

83-1 «Прирост стоимости имущества при переоценке»,

- 83-2 «Эмиссионный доход»,
- 83-3 «Курсовая разница»,
- 83-4 «Другие источники» и др.

Формирование добавочного капитала за счет эмиссионного дохода, т.е. разница между продажной и номинальной стоимостью акций (стоимостью доли), образовавшаяся за счет их продажи в процессе формирования уставного капитала организации отражается по дебету счёта 75 «Расчёты с учредителями» субсчет «Расчёты по вкладам в уставный (складочный) капитал» в корреспонденции с кредитом счёта 83 «Добавочный капитал».

Так как эмиссионный доход представляет собой разницу между суммой денежных средств или стоимостью имущества, поступившего в счёт оплаты акций акционерного общества, и их номинальной стоимостью при первичном размещении, возникновение эмиссионного дохода возможно только для акционерных обществ. Однако в обществе с ограниченной ответственностью вклад участника в уставный капитал также может превышать номинальную стоимость оплачиваемой доли. В этом случае сумма такого превышения относится на добавочный капитал обществ.

Современная практика расширила содержание статьи эмиссионного дохода еще двумя возможными составляющими.

Во-первых, не только акции могут оплачиваться дороже номинала. Если участники ООО вносят в оплату своих долей средства, превышающие номинал долей, такое превышение также учитывается в составе добавочного капитала.

Во-вторых, любые вклады учредителей сверх номинала также должны увеличивать данную статью – например, НДС, который может быть зачтён в случае получения в уставный капитал немонетарных (не денежных) активов.

В обществах с ограниченной ответственностью также может возникнуть доход за счёт продажи доли в уставном капитале по цене выше номинала. Этот доход несколько некорректно характеризовать как «эмиссионный», поскольку формирование уставного капитала общества с ограниченной ответственностью не является эмиссией. Но экономическая сущность этого дохода – превышение оплаты доли в уставном капитале учредителем над её номинальной стоимостью – всё же близка к эмиссионному доходу. Исходя из этого, Минфин России рекомендовал величину такого превышения принимать к бухгалтерскому учёту, используя порядок учёта суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (письмо Минфина России от 09.08.04 № 07-0512/18), т.е. обратиться к вышеприведённой проводке:

Дебет сч. 75-1 «Расчёты с учредителями», субсчет «Расчёты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит сч. 83 «Добавочный капитал» – учтена разница между поступившей оплатой и номинальной стоимостью доли в уставном капитале.

В налоговом учете доход в виде взносов (вкладов) в уставный капитал компании, в том числе доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ) [2].

И последнее, аналитических учет к счету 83 «Добавочный капитал» ведётся в двух разрезах: по источникам образования добавочного капитала и по направлениям использования добавочного капитала.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017, с изм. от 22.06.2017). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://gkodeksrf.ru/> (дата обращения: 06.04.2018).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: часть вторая от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 27.11.2017 г.) http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/afc2c1960d7c8d96118c85952ade1af955f9ab1f/ (дата обращения: 06.04.2018).
3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 29.03.2017). [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 06.04.2018).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 31.10.2000г. № 94н (с изм. от 7 мая 2003г. № 38н, от 18 сентября 2006 № 115н, от 08 ноября 2010, № 142н). Режим доступа: <https://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/> (дата обращения: 06.04.2018).

5. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет, 1999. № 5. С. 56–58.