

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ВНЕШНЕТОРГОВУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Д.М. Иокша, БГЭУ

Одной из важнейших задач бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности следует считать исчисление себестоимости продукции, товаров, являющегося предметом внешнеторговой сделки. Для того, чтобы определить понятие себестоимости внешнеторговой сделки, необходимо исследовать сущность самого понятия себестоимости.

Себестоимость продукции, товаров, услуг, как экономическая категория, являющаяся предметом внешнеторговой сделки, заслуживает особого рассмотрения. Понятие себестоимость фигурирует во многих нормативных положениях Республики Беларусь. При этом следует различать, по меньшей мере, два аспекта термина – экономический и налоговый. При рассмотрении экономического аспекта себестоимости необходимо руководствоваться содержанием положений, входящих в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета. Регламентация состава затрат, включаемых в себестоимость, во многом определяется налоговой политикой государства на конкретном этапе развития экономики страны.

В экономической теории и практике из-за несовершенства действующей системы нормативных положений отсутствует единый понятийный терминологический аппарат. В разных нормативных источниках в один и тот же термин вкладывается разный смысл. Для того, чтобы не было разного понимания, необходимо унифицировать применяемую терминологию и определиться с понятиями и категориями «затраты», «издержки», «себестоимость», «расходы» относительно к внешнеторговой деятельности.

Действующие в республике законодательные положения по бухгалтерскому учету, в частности, учету затрат, не содержат определения затрат по их сущности. Современные условия функционирования хозяйствующих субъектов, налоговый характер их взаимоотношений с бюджетом, а также повышающиеся требования пользователей к информации, отражаемой показателям финансовой отчетности, усиливают необходимость четкой регламентации терминологии учета. Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации» [3] дается определение основным понятиям «затраты» и «расходы организации». Ею также устанавливается, что эти понятия не являются однопорядковыми. Затраты представляют собой стоимостную оценку ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат т.е. отчетного периода. Расходы организации представляют собой уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации [3].

Другой аспект понятия расходов обуславливается законодательным регулированием ведения налогового учета. В Общей части Налогового кодекса категория «себестоимость» вообще не применяется. Понятие «расходы» идентично понятию «затраты». Согласно Инструкции о порядке ведения налогового учета расходы плательщиков подразделяются на:

- расходы по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности (далее расходы на реализацию);
- внереализационные расходы.

Исследования определений расходов организации, данных в инструкциях по их бухгалтерскому учету и Законе РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», а также стандартах ряда стран постсоветского пространства, показали, что они сформулированы исходя из динамической модели бухгалтерского учета, принятой МСФО, и учитывают изменения стоимости активов, пассивов и капитала организации, связанные с признанием данных объектов учета (таблица 1.1.)

Таблица 1.1

Квалификация расходов в стандартах бухгалтерского учета и отчетности

Стандарты бухгалтерского учета	Определение расходов
1	2
МСФО (Принципы подготовки и составления финансовой отчетности, 70)	Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанному с его распределением между участниками акционерного общества
ГААП (SFAC) № 6 «Элементы Финансовых отчетов коммерческих предприятий»	Затраты – уменьшение активов, или увеличение обязательств, или сочетание того и другого в связи с производством и поставкой товаров и услуг в рамках основной деятельности предприятия

Окончание табл. 1.1

1	2
ПБУ 10/99 «Расходы организации» Российская Федерация	Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)
Протокол концепций финансового учета № 3 (США)	Расходы, представляют собой выбытие или иное использование активов организации или увеличение ее обязательств (или комбинация того и другого) в течение данного периода в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или осуществления других операций, составляющих продолжающуюся основную деятельность данной организации.
П(С)БУ № 3 «Отчет о финансовых результатах», Украина	Расходы – уменьшение экономических выгод в виде выбытия активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала (за исключением уменьшения капитала за счет его изъятия или разделения собственниками)
Закон РБ «О бухгалтерском учете и отчетности»	Расходы – уменьшение активов или увеличение обязательств, ведущие к уменьшению капитала
НСБУ №3 «Состав затрат и расходов предприятия», Республика Молдова	Расходы – издержки и потери (убытки), возникающие в процессе финансово-хозяйственной деятельности и не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу
Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»	Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению вкладов по решению участников (собственников имущества)

Источник: собственная разработка на основе изучения и обобщения нормативно-правовых и литературных источников

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на: расходы по видам деятельности, операционные расходы, внереализационные расходы. Под издержками обращения понимаются выраженные в денежной форме затраты общественного труда на транспортировку товаров, оплату труда, содержание зданий, помещений, инвентаря, амортизацию основных средств, материалов, нематериальных активов, хранение товаров, пользование кредитом, имущественное страхование, на учет движения товаров и другие расходы, возникающие в сфере обращения. Основное отличие издержек обращения от себестоимости в промышленности заключается в том, что в них отсутствует стоимость закупаемых товаров, то есть торговые организации закупают уже готовые товары, затрачивая ресурсы только на доведение их до потребителей. Расходы, не включаемые в издержки обращения, покрываются из прибыли, остающейся в распоряжении торгового предприятия.

Согласно п. 3.7.25 Стандарта СТБ 13-93 2003 «Торговля. Термины и определения, издержки обращения – денежная оценка затрат, произведенных продавцом в процессе движения товаров к покупателю за определенный период времени. Затраты в торговле, как сказано в Стандарте – это денежная оценка суммарной величины затрат как относимых на издержки обращения, так и не учитываемых в их составе»

Таким образом, проведенное нами исследование сущности рассматриваемых понятий позволило сделать следующие выводы:

во-первых, понятия «затраты» и «расходы» являются родственными, но не тождественными. Мы согласны, что в процессе деятельности их осуществление приводит к изменению суммы активов или обязательств. Однако впоследствии эти затраты трансформируются в связи со спецификой внешнеторговой деятельности в себестоимость приобретения товаров (работ, услуг);

во-вторых, себестоимость представляет собой сформированные в соответствии с действующим законодательством и сгруппированные определенным образом затраты на производство (приобретение) продукции (товаров, услуг). В момент сопоставления с полученными доходами при расчете конечного финансового результата себестоимость проданных в течение отчетного периода товаров (продукции, работ, услуг) становится расходами;

в-третьих, издержки представляют собой денежное выражение величины израсходованных ресурсов, использованных с какой-либо целью. Исходя из этого, они являются родственными затратам, но в отличие от них издержки обращения непосредственно не связаны с производством конкретных товаров (работ, услуг). Скорее они характеризуют, во сколько обходятся организации осуществляемые процессы снабжения, производства и реализации. Отражая стоимость изготовления и продажи продукции (оказания услуг, выполнения работ), приобретения и реализации товаров, издержки трансформируются в себестоимость реализованных товаров, (работ, услуг), а при сравнении с полученными в течение периода доходами превращаются в расходы.

Таким образом, наиболее общим, для организаций, осуществляющих внешнеторговую деятельность, является понятие «расходы». Оно отражает все понесенные организацией затраты при осуществлении внешнеторговой деятельности в течение определенного периода времени.

На основе критического рассмотрения нормативных положений, литературных источников, на наш взгляд, можно определить следующий подход к трактованию понятий «затраты», «издержки», «себестоимость», «рас-

ходы» с точки зрения их отражения в учете внешнеторговой деятельности. «Расходы» – это более широкое понятие, приобретенные ценности или деньги, которые нужно заплатить предприятию за товары, (продукцию, работы, услуги). «Себестоимость» – затраты на производство (приобретение) товаров, (работ, услуг) и реализацию, отсюда вытекает себестоимость приобретения и себестоимость реализации, которые рассматриваются как объекты бухгалтерского учета (т.е. часть затрат производственных факторов). «Издержки» – это часть расходов процесса приобретения и реализации. Категория «расходы» применяется в нескольких смысловых значениях: как расходы отчетного периода, расходы по видам деятельности, расходы в целях налогообложения.

Группировку расходов, связанных с приобретением и реализацией товаров в целях налогообложения, представим на рисунке 1.1.

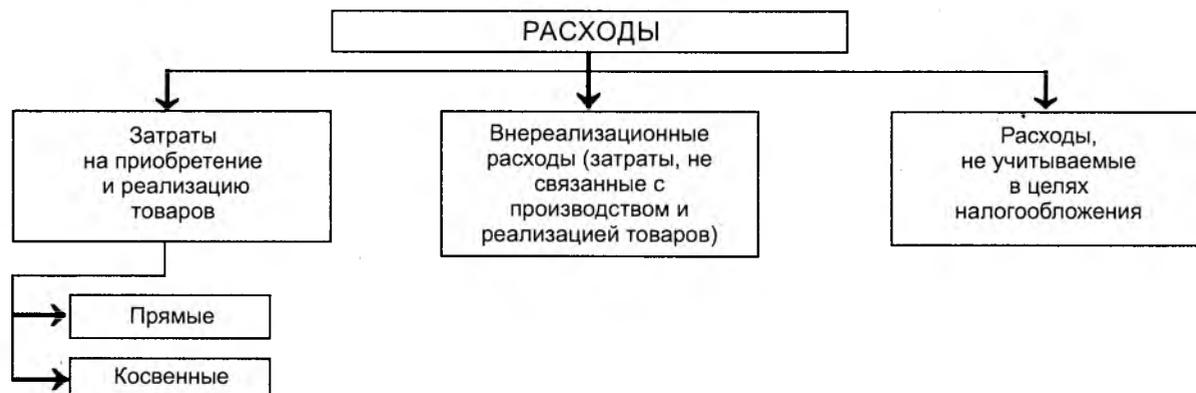


Рис. 1.1. Группировка расходов, связанных с производством и реализацией товаров в целях налогообложения

Таким образом, необходимо исследовать сущность такой экономической категории как «расходы», поскольку данная категория непосредственно участвует в формировании финансового результата. Следовательно, одним из актуальных вопросов теории бухгалтерского учета является научное обоснование признаков их классификации. Классификация есть метод познания изучаемого объекта. Чем больше признаков классификации объекта выделено, тем выше степень его изученности, а это повышает степень управляемости объектом. Поэтому четкое определение сущности расходов, правильная их классификация, точная оценка и своевременное признание в бухгалтерском учете являются гарантом достоверности информации о данных объектах. При этом выбранные признаки систематизации данных о расходах внешнеторговой организации должны отвечать не только информационным запросам внешних пользователей информации, но и быть приемлемыми для обеспечения управления процессом формирования финансового результата организации. В Республике Беларусь существует три классификационные группы объектов: расходы по видам деятельности, операционные и внереализационные расходы. При этом в нормативно-правовых актах не определена сущность классификационных признаков и не установлена их связь с соответствующими видами расходов. Проведенное нами сравнение групп расходов, формируемых в соответствии с принятыми в бухгалтерском учете Республики Беларусь порядком их систематизации, с их классификационными группами, принятыми в других странах постсоветского пространства и в МСФО, выявило их несоответствие таблица 1.2.

Таблица 1.2

Группировка расходов для целей бухгалтерского учета

Стандарты бухгалтерского учета	Классификация расходов для целей бухгалтерского учета
1	2
Инструкция по бухгалтерскому учету № 181–182 (Республика Беларусь)	1. Расходы по видам деятельности 2. Операционные расходы 3. Внереализационные расходы, т.е. чрезвычайные
МСФО (Принципы подготовки и составления финансовой отчетности)	1. Расходы от обычной деятельности: – расходы; – прочие расходы 2. Чрезвычайные расходы
НСБУ № 18, № 3 (Республика Молдова)	1. Расходы от операционной деятельности: – расходы от продаж; – расходы операционные; 2. Расходы от неоперационной деятельности: – расходы от инвестиционной деятельности; – расходы от финансовой деятельности; – чрезвычайные убытки 3. Расходы по налогу на прибыль

Окончание табл. 1.2

1	2
ПБУ 9/99 и 10/99 (Российская Федерация)	1. Расходы от обычных видов деятельности 2. Прочие расходы
П(С)БУ № 15-16 (Украина)	1. Расходы от реализации продукции (товаров, работ, услуг) 2. Иные операционные расходы 3. Финансовые расходы, в том числе: расходы от участия в капитале: 4. Иные расходы 5. Налог на прибыль 6. Чрезвычайные расходы
ГААП (США)	1. Расходы от продолжающейся (обычной) деятельности 2. Расходы от прекращаемой деятельности 3. Экстраординарные расходы

Источник: собственная разработка на основе изучения и обобщения нормативно-правовых и литературных источников

Результаты осуществленного сравнительного анализа классификации расходов, свидетельствуют о наличии определенных расхождений в количестве выделяемых групп, их характеристике и содержании. Несмотря на то, что названия отдельных групп расходов в Республике Беларусь совпадают с терминологией, применяемой в зарубежной учетной практике, содержание формируемых показателей, как правило, отличается. Так, к операционным расходам в зарубежной практике относятся расходы, которые несет организация в процессе своей нормальной деятельности, за исключением расходов на приобретение товаров и прямых производственных затрат, которые в совокупности составляют себестоимость проданных товаров. В Российской Федерации в состав прочих расходов включаются операционные, внереализационные и чрезвычайные. Операционные расходы представляют собой соответственно расходы, являющиеся нетипичными для организации и встречающиеся в ее деятельности относительно редко. Случайные расходы, непосредственно не связанные с хозяйственной деятельностью организации, входят в состав внереализационных расходов. Чрезвычайными признаются те расходы, которые встречаются крайне редко и не имеют никакого отношения к хозяйственной деятельности. На основании вышесказанного можно сделать следующие выводы: во-первых, отсутствие научного обоснования сущности системообразующих признаков, и как следствие, разночтения в порядке отнесения тех, или иных расходов (например, курсовой разницы, % за кредит, расходы по финансовым услугам и т.д.) к какой-либо группе расходов; во-вторых, классификация расходов по функциональному признаку не является исчерпывающей. Особое внимание при этом следует обратить на формирование административных и управленческих расходов, расходов на реализацию.

Авторская классификация расходов при осуществлении экспортно-импортных операций приведенная в таблице 1.3., позволяет комплексно исследовать формирование расходов внешнеторговых организаций. Автор классифицирует расходы по этапам их возникновения. Такой подход объясняется тем, что в таких организациях, в зависимости от специализации, совершается несколько процессов: производства, приобретения товаров (продукции, услуг, работ), хранения и реализации, непосредственно управления организацией.

В отличие от существующих предложенная нами классификация расходов внешнеторговой организации носит не частный характер, а охватывает расходы, возникающие во всех аспектах деятельности внешнеторгового предприятия, а именно: при осуществлении хозяйственных связей между предприятиями – участниками внешнеэкономической деятельности и государственными и негосударственными институтами; поставщиками и покупателями.

В данной классификации автор выделяет в отдельную группу расходы экспортно-импортной деятельности предприятия, в соответствии со стадиями экспортной (импортной) сделки: предконтрактной, контрактной и послеконтрактной. Основным критерием классификации расходов, возникающих при экспорте (импорте), является их разделение в соответствии с поэтапным возникновением по каждой операции, осуществляемой в процессе экспортной (импортной) сделки. При разработке данной классификации автору важно было показать отличительный характер расходов при осуществлении внешнеторговых операций от расходов, возникающих при хозяйственной деятельности внешнеторгового предприятия на внутреннем рынке.

Объектом повышенного внимания, по нашему мнению, являются расходы, которые имеют место на постконтрактном этапе осуществления внешнеторговой сделки, поскольку именно на этом этапе происходит формирование себестоимости товаров как объекта бухгалтерского учета. При этом возникают определенные трудности, в части применения системы синтетических и аналитических счетов для отражения в учете всех расходов

Необходимо отметить, что специфика деятельности, разнообразие операций, совершаемых внешнеторговой организацией, оказывают влияние на классификацию расходов, используемую на предприятии. Исходя из этого, разработать универсальную классификацию, с точки зрения западных специалистов в области бухгалтерского учета, не представляется возможным, но, тем не менее, стандарты финансовой отчетности содержат требования относительно отдельных групп расходов, которые должны выделяться на каждом предприятии.

Таблица 1.3

Авторская классификация расходов экспортно-импортной деятельности предприятия

	Внешнеторговая сделка (экспорт, импорт)	Затраты
	Общие расходы	
	– расходы на получение лицензий и других разрешений	
	– расходы на сертификацию и стандартизацию	
	Расходы поиска информации	
	– расходы на сбор и обработку информации	
	– оплата услуг информационных агентств	
	– расходы на участие в выставках	
	– расходы на маркетинговые исследования	
	– расходы на обеспечение каналов связи (телефон, Интернет и т.д.)	
	– оплата услуг центров финансовой информации, торгово-промышленных палат	
	Расходы ведения переговоров	
	– расходы на подготовку внешнеэкономической сделки	
	– стоимость проведения переговоров (представительские расходы и другие)	
	Расходы составления внешнеторгового контракта	
	Подготовка внешнеторгового контракта	
	– оплата юридических и консалтинговых услуг	
ЭТАПЫ		ПРЕДКОНТРАКТНЫЕ
ЭТАПЫ		КОНТРАКТНЫЕ

Окончание табл. 1.3

СТАТЬИ		ПОСЛЕКОНТРАКТНЫЕ	
Расходы мониторинга исполнения внешнеторгового контракта			
Контроль за исполнением условий контракта	При импортной сделке:		
	– расходы на экспертизу качества (затраты на испытания первых образцов, командировочные расходы, оплата услуг «экспертных бюро») – расходы на приемку товара		
	При экспортной сделке:		
	– расходы на контроль отгрузки экспортируемого товара		
Расходы, связанные с исполнением условий внешнеторгового контракта			
Исполнение условий внешнеторгового контракта	При импортной сделке:		
	– оплата услуг финансовых организаций		
	– расходы на использование специальных программных средств, обеспечивающих перевод денежных средств		
	– транспортно-экспедиторские расходы по доставке товара до склада		
	При экспортной сделке:		
	– транспортно-экспедиторские расходы по отгрузке и доставке экспортируемого товара		
Расходы, связанные с таможенным оформлением товара			
Прохождение процедуры таможенного оформления товара	– оплата услуг таможенного брокера		
	– оплата налогов		
	– оплата таможенных пошлин и сборов		

Источник: собственная разработка на основе изучения и обобщения нормативно-правовых и литературных источников

Реализация на практике предложений по систематизации в бухгалтерском учете информации о расходах внешнеэкономической организации по их функциональному назначению, позволит решить ряд важных управленческих задач. Во-первых, сформировать в учете информацию о расходах связанных с доходами по принципу их соответствия, а также о расходах относящихся к периоду их возникновения, что будет способствовать повышению контрольной функции учета во внешнеэкономических организациях. Во-вторых, определить порядок списания издержек обращения по приобретению товаров, приходящиеся на реализованные товары, на субсчет 90/2 «Себестоимость продаж».

Как правило, при оприходовании импортных товаров не всегда возможно учесть все затраты по их приобретению. Поэтому затраты, которые не включены в установленном законодательством порядке в себестоимость приобретенных импортных товаров, отражаются в составе издержек обращения. Увязка расходов по приобретению с признаваемой выручкой обеспечивается путем распределения издержек обращения, связанных с приобретением импортных товаров, между реализованными товарами и их остатком. Согласно Методическим указаниям распределению подлежат такие статьи, как «Транспортные расходы, связанные с доставкой товаров в организации торговли» и «Проценты за пользование кредитами и займами». Следует отметить, что в налоговом учете не регламентируется порядок формирования фактической стоимости покупных товаров. Однако касательно транспортных расходов, указано, что они относятся к издержкам обращения и подлежат распределению. Отметим, что в бухгалтерском и налоговом учете фактическую себестоимость купленных товаров формируют по-разному. Так, некоторые расходы по правилам бухгалтерского учета включают в их фактическую себестоимость, а по правилам налогового учета – нет. Следовательно, в целях налогового учета внешнеэкономическая организация должна самостоятельно определить, какие расходы (кроме транспортных) включать в себестоимость товаров, а какие, относить к издержкам обращения. Причем распределению подлежат расходы на доставку, связанные с приобретением товаров. Транспортные расходы, обусловленные реализацией товаров, списываются полностью в отчетном периоде их признания. Проценты за пользование кредитом, по нашему мнению, должны подвергаться распределению. Однако только те, которые связанные с приобретением товаров, но при условии, что они относятся к товарам, по которым право собственности перешло (напомним, что вопрос определения перехода права собственности на товары в организациях, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность, является одним из наиболее проблемным). Кроме этого, проценты по иным кредитам (на пополнение собственных оборотных средств и т.д.) и векселям следует в полной сумме включать в расходы отчетного периода. Для ведения раздельного учета расходов рекомендуем внести изменения. Во-первых, расходы, отражаемые на субсчете 44/2 «Издержки обращения», разделить по функциональному назначению с выделением аналитических счетов на: 1) «Издержки обращения, связанные с приобретением товаров»; 2) «Издержки обращения, связанные с административным управлением»; 3) «Издержки обращения, связанные с процессом хранения и реализации товаров». Во-вторых, предусмотреть: 1) распределение издержек обращения по приобретению товаров и списание их в части, относящейся к реализованным товарам, с субсчета 44/21 «Издержки обращения, связанные с приобретением товаров» на субсчет 90/2 «Себестоимость продаж»; 2) списание издержек обращения с аналитических счетов 44/22 «Издержки обращения, связанные с административным управлением» и 44/23 «Издержки обращения, связанные с процессами хранения и реализации» соответственно в дебет субсчетов 90/3 «Административные и управленческие расходы» и 90/4 «Расходы на реализацию».

В процессе развития классификации расходов для целей бухгалтерского учета, полагаем, что усовершенствованная классификация должна быть построена с учетом особенностей законодательства Республики Беларусь и тех процессов, которые происходят в экономической сфере. В условиях гармонизации национальной учетной системы в соответствии с международными принципами бухгалтерского учета требуется унификация подходов к систематизации формулируемой в ней информации. Это, с одной стороны, позволит обеспечить сопоставимость учетных и отчетных данных организаций, функционирующих в различных странах, и облегчит понимание их отчетности зарубежными партнерами по бизнесу, а с другой стороны, улучшит информационное обоснование принимаемых управленческих решений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Григорьев Ю.А. Импортные операции: учет, анализ, правовые аспекты. М.: Книжный мир. 2007. – 224 с.
2. Декрет Президента Республики Беларусь от 30.06.2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении Национальным банком курсов иностранных валют и отражение в бухгалтерском учете курсовых разниц», с изм. и доп. от 29.05.2009 № 7.
3. Инструкцией по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов РБ от 26.12.2003 с изм. и доп. от 31.03.2008 № 49.
4. Котова М.Л. Доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете: метод. пособие/ М.Л.Котова, М.В.Соколова. – М.: Финансовая газета, 2008. – 48 с.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета 3 «Состав затрат и расходов предприятия»// Сайт Министерства финансов Респ. Молдова [Электронный ресурс] – 2008. – Режим доступа: <http://www.minfin.md> – 23.07.2008.
6. Руденков В.М. Организация и управление внешнеэкономической деятельностью: Учебное пособие/ В.М.Руденков. – Мн.: МГЭИ. – 2007, 484 с.

7. Указ Президента Республики Беларусь от 27.03.2008 № 178 «О порядке проведения и контроля внешнеторговых 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.