

КЛАССИФИКАЦИЯ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Л.И. Кравченко, В. В. Кожарский, Н. В. Кожарская

Капитал представляет собой одну из самых сложно интерпретируемых бухгалтерских категорий. Это связано, прежде всего, с тем, что в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету понятие капитала не определено. Поэтому в литературе по бухгалтерскому учету часто используются так называемые «заменители» этого понятия – «собственный капитал», «акционерный капитал» и др. Вместе с тем, капитал является одним из основных показателей, характеризующих финансовое положение организации. Немаловажное значение имеет не только величина капитала, но и его структура. Классификация капитала организации должна удовлетворять потребностям пользователей финансовой отчетности, и прежде всего настоящих и потенциальных инвесторов. Эти потребности связаны с предоставлением информации об эффективности управления организацией и о возможностях распределения части капитала организации.

Нельзя рассматривать и анализировать структуру капитала организации в отрыве от ее организационно-правовой формы и норм действующего общегражданского законодательства. Гражданский кодекс РБ и Законы, регламентирующие порядок образования и функционирования юридических лиц, накладывают свои (правовые) ограничения на структуру капитала организации. Мы будем рассматривать преимущественно акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, как самые распространенные формы коллективного предпринимательства в Республике Беларусь.

Требования, предъявляемые к классификации капитала организации в нашей стране, нашли отражение в нескольких нормативных документах по бухгалтерскому учету. В соответствии с Инструкцией о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 № 19 (в ред. 11.12.2008 № 187; 14.02.2010 № 19) в составе собственного капитала организации учитываются:

1. Уставный фонд.
2. Резервный фонд.
3. Добавочный фонд, который включает в себя:
 - сумму, полученную сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества);
 - сумму дооценки основных средств и нематериальных активов;
 - другие аналогичные суммы.
4. Бухгалтерская прибыль (убыток).
5. Целевое финансирование.

Мы считаем, что данная классификация капитала имеет определенные недостатки, поскольку целью любой классификации является группировка объектов исследования или наблюдения в соответствии с их общими признаками. В данном же случае этот принцип не вполне соблюден. Это дает нам основание остановиться на классификации капитала подробнее.

Уставный фонд

Уставный фонд выражается в рублях, его величина зафиксирована в учредительных документах. Уставный фонд акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами (п. 1. ст. 25 Закона «Об акционерных обществах»), а уставный фонд общества с ограниченной ответственностью составляется из номинальной стоимости долей его участников (п. 1. ст. 14 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Величина уставного фонда организации определяет минимальный размер имущества, которым должна обладать каждая организация, поскольку и закон «Об акционерных обществах», и Закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» содержат требование о том, что чистые активы организации не должны быть меньше величины ее уставного фонда. В настоящее время в Республике Беларусь оценка уставного фонда в бухгалтерском учете и отчетности отражается в сумме объявленного уставного фонда. Этот порядок аналогичен порядку оценки уставного фонда в Австралии, Бельгии, Великобритании, Германии, Греции, Португалии, Франции, Чехии (Соколов, Бутынец, Горещкая, Панков, 2005, с. 351—353). Представляют интерес позиции ряда белорусских экономистов при определении содержания уставного фонда. Наше внимание, в частности, привлекло определение Н. П. Дробышевского в учебно – практическом пособии «Бухгалтерский учет в строительстве», в которой автор позиционирует уставный капитал как «сумму вкладов, внесенных учредителями-собственниками в имущество предприятия» (Дробышевский, 2011, с. 556). Мы не вполне разделяем эту точку зрения, так как уставный фонд, сформированный при учреждении организации, не остается неизменным, в последующем он может быть изменен – увеличен и уменьшен. Изменение уставного фонда может произойти как за счет вложений собственников (внешний источник), так и за счет прибыли, заработанной организацией (внутренний источник).

Добавочный фонд

Действующее законодательство объединило в составе этой составляющей фонда такие разные, исходя из причин возникновения, источники фонда организации, как эмиссионный доход и средства от переоценки внеоборотных активов. В первом случае речь идет об увеличении фонда организации за счет средств собственников, а во втором – за счет результатов предпринимательской деятельности организации. Мы убеждены, что данные составляющие фонда не должны объединяться в одну категорию, а должны быть представлены в финансовой отчетности организации обособленно друг от друга. Мы полагаем, что категория «Добавочный фонд» должна объединять хозяйственные операции, которые отражают прирост фонда организации в результате операций между обществом и собственниками организации, но которые не изменяют величину уставного фонда (т. е. поступления от собственников, отличные от увеличения уставного фонда). В данном случае наше предложение основано на нормах действующего законодательства, поскольку Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 (в ред. от 07.07.2005 № 89) и Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 182 (в ред. 07.07.2005 № 89) достаточно четко определяют, что вклады собственников не являются доходами организации, а изъятия собственников соответственно не являются ее расходами. Добавочный фонд организации, по нашему мнению, должны формировать следующие хозяйственные операции.

Во-первых, оплата акции и долей при первой эмиссии. Добавочным фондом являются средства, поступающие от собственников при первой эмиссии при оплате акций и долей, сверх их номинальной стоимости, т. е. суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций. В соответствии с действующим законодательством оплата акций и долей как при формировании уставного фонда, так и при его последующем увеличении производится по цене не ниже их номинальной стоимости (ст. 36 Закона «Об акционерных обществах», ст. 16 и ст. 19 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Поэтому в акционерных обществах и в обществах с ограниченной ответственностью может возникнуть такое понятие, как «доход, полученный эмитентом от реализации своих акций или долей сверх номинальной стоимости». Конечно, буквально термин «эмиссионный доход» применим только к акционерным обществам, так как только выпуск акций (ценных бумаг) называется эмиссией. Доли общества с ограниченной ответственностью ценными бумагами не являются, и их приобретение участниками общества выпуском в обращение (эмиссией) не называется. Но экономическое содержание (природа возникновения) этих видов дохода абсолютно одинакова.

Во-вторых, операции с акциями и долями, которые осуществляет общество на вторичном рынке. У общества может возникнуть увеличение или уменьшение экономических выгод при купле-продаже своих единиц собственности после эмиссии, т. е. на вторичном рынке. Это происходит, когда организация продает акции или доли, временно изъятые из обращения, новым владельцам. Цена реализации акций (долей) на вторичном рынке уже может быть любой, т. е. как выше, так и ниже стоимости, по которой акции или доля числятся на балансе акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью.

Например, ЗАО «Ажына» приобрело (выкупило) у акционера собственную акцию номинальной стоимостью 1000 руб. по цене 1100 руб., а затем реализовало их другому акционеру или третьему лицу по цене 1300 руб. Разница между суммой 1300 руб. и 1100 руб. – 200 руб. – войдет в состав добавочного фонда организации. В-третьих, это операции, связанные с безвозмездными поступлениями от собственников организации. Организация должна четко разделять безвозмездные поступления от лиц, которые не являются собственниками, и от лиц, являющихся собственниками организации. В первом случае такие поступления являются доходом организации, а во втором – не должны классифицироваться как результат предпринимательской деятельности (доход), а должны напрямую относиться на увеличение фонда организации. Данное утверждение, по нашему мнению, вытекает из определения доходов, приведенных в Инструкции «Доходы организации». Эти вклады не изменяют размеры и номинальную стоимость долей участников общества в его уставном фонде. Еще раз подчеркнем, что прирост фонда в данном случае возникает в результате хозяйственных операций между обществом и собственниками. Следовательно, можно выделить следующие источники формирования добавочного фонда организации (рис. 1).

На основании вышеизложенного мы предлагаем дать следующее определение составляющей «добавочный фонд»: «добавочный фонд – это фонд организации, сформированный за счет операций с единицами собственности организации (акциями, долями) и за счет безвозмездных поступлений от собственников, не оказывающий влияния на величину уставного фонда».

Теперь рассмотрим составляющую фонда организации «бухгалтерская прибыль (убыток)». В соответствии с действующим законодательством финансовый результат деятельности организации – прибыль (или убыток) – представляет собой разницу между доходами и расходами организации за период.

Проводя сравнения определений доходов и расходов, данных в отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету, и определений этих элементов, приведенных в МСФО, необходимо отметить следующее. Определения, приведенные в МСФО, шире, чем определения белорусских Инструкций, Положений по бухгалтерскому учету. Отечественные определения доходов и расходов «обслуживают» только так называемые теку-

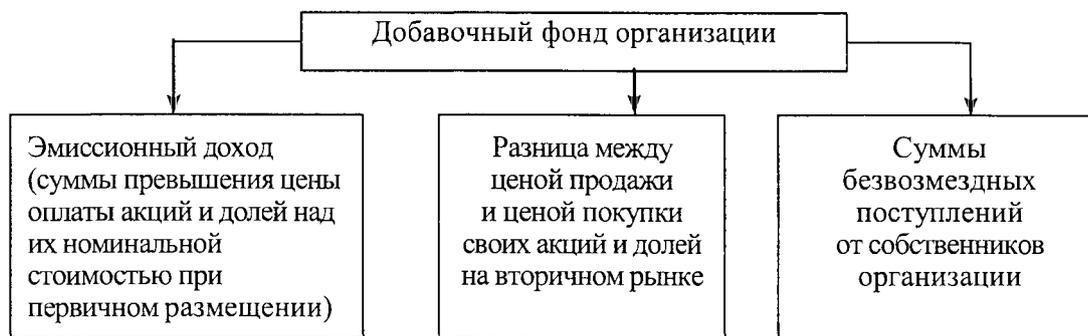


Рис. 1. Источники формирования добавочного фонда организации

щие (реализованные) доходы и расходы. В наших определениях доходов и расходов говорится об «увеличении экономических выгод в результате поступления активов» и об «уменьшении экономических выгод в результате выбытия активов», в то время как в МСФО об «увеличении экономических выгод в форме притока или прироста активов» и «уменьшении экономических выгод в форме оттока или истощения активов». Мы полагаем, что в данном случае было бы целесообразно ввести в белорусскую систему нормативного регулирования бухгалтерского учета определения доходов и расходов, закрепленные в МСФО. Наше предложение связано не только с желанием приблизить положения отечественных нормативных документов с основными положениями МСФО, а с фактическим наличием так называемых нереализованных доходов и расходов, связанных с изменением внешних условий функционирования, в наших нормативных документах, поскольку Инструкция по учету основных средств и нематериальных активов предусматривает возможность переоценки соответствующих объектов учета для повышения достоверности данных финансовой отчетности организации. Таким образом, доходы и расходы организации будут классифицироваться как:

1. Текущие (реализованные):

- доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- прочие доходы и расходы.

2. Нереализованные доходы и расходы, возникающие от переоценки активов.

Следовательно, и финансовый результат от предпринимательской деятельности за отчетный период, как и в МСФО, будет классифицирован как:

1. Реализованная прибыль (убыток).

2. Нереализованная прибыль (убыток).

Исходя из принципа консерватизма (осторожности в суждениях), отток активов, как итог распределения прибыли, может быть только на сумму реализованной, т. е. текущей прибыли. Нереализованная прибыль (убыток) должна учитываться обособленно от текущей прибыли (убытка) и присоединяется к ней только после выбытия активов, по которым была произведена переоценка. При этом мы уже отмечали, что мы не можем согласиться с тем, что в настоящее время нереализованная прибыль [прибыль (убыток) от изменения внешних условий функционирования] согласно действующему законодательству отражается в составе «добавочного фонда» организации. По нашему мнению, нереализованная прибыль (убыток) должна классифицироваться как самостоятельная составляющая фонда организации.

В белорусской практике учета еще не нашла своего применения концепция сохранения (поддержания) фонда организации, широко используемая в МСФО. Суть данной концепции сводится к тому, что обязательным условием признания полученной в отчетном периоде прибыли является сохранение существующего на начало отчетного периода фонда. Иными словами, прибыль, согласно МСФО, – это притоки активов, которые превышают суммы необходимые для поддержания существующего на начало периода капитала. Поэтому прибыль признается, если величина фонда на конец периода превышает величину фонда на начало периода (вклады и изъятия собственников игнорируются). Целью этой концепции является исключение изменения цен на активы и обязательства (и, как следствие, фонда организации) за период. МСФО предлагает два способа применения этой концепции: концепция сохранения (поддержания) финансового капитала и концепция сохранения (поддержания) физического капитала. Принципиальная разница между ними – отражение результатов изменения цен на активы и обязательства за период. Заметим, что в настоящее время отсутствуют единые методологические подходы по применению этих концепций. Несмотря на это, мы полагаем, что нашей стране также следует воспользоваться зарубежным опытом расчета и признания финансового результата деятельности организации. Основная причина, по которой это целесообразно делать, – наличие инфляционных процессов. Использование данной концепции актуально, прежде всего, теми организациями, у которых большой круг заинтересованных пользователей отчетной финансовой информации. К числу таких организаций относятся открытые акционерные общества, кредитные организации и др. Вместе с тем, мы полагаем, что на данном этапе нам, как и в МСФО, не

следует разрабатывать единый для всех механизм применения финансовой и физической концепции сохранения (поддержания) фонда организации. Каждая организация, следуя общим подходам использования соответствующей концепции, должна будет раскрыть пользователям конкретную методику ее применения в пояснительной записке, прилагаемой к финансовой отчетности.

Ограничения в использовании реализованной прибыли организации содержатся в Законе «Об акционерных обществах». Это ограничение предполагает обособление части прибыли, которую можно использовать только в строго определенных законом случаях. Ограниченная в использовании прибыль — это резервный фонд (ст. 35 Закона «Об акционерных обществах»). При этом законодатель даже устанавливает минимальную величину такого резервного фонда (не меньше 5 % от величины уставного фонда акционерного общества) и порядок его формирования. В соответствии с предписаниями законодательства, резервный фонд предназначен:

- для покрытия убытков;
- для погашения облигаций для выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Цель, которую, скорее всего, преследовал законодатель, регламентируя образование резервного фонда для покрытия убытков, связана с дополнительной защитой интересов кредиторов организации. Ведь часть зарезервированной прибыли не может быть изъята, т. е. распределена собственниками, соответственно минимальная стоимость имущества организации, гарантирующего интересы кредиторов, увеличивается.

Обратим внимание на ряд существующих в настоящее время недоработок в этом вопросе. Не совсем понятна цель формирования резервного фонда для выкупа акций и погашения облигаций. Для выкупа акций и погашения облигаций нужна не прибыль, а резерв иного плана — денежные средства. Резервирование суммы прибыли, которую нельзя распределять, в данном случае носит второстепенный характер. Резервирование прибыли на период выкупа акций или на период облигационного займа можно рассматривать как величину, на которую не будет оттока активов у организации (выплат дивидендов). Поэтому мы считаем, что механизм образования резервного фонда для выкупа акций и погашения облигаций требует более детальной проработки и, прежде всего, в рамках общегражданского законодательства, т. е. в законе «Об акционерных обществах».

Законодательными документами, а именно Законом «Об акционерных обществах» и Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью», самим организациям также предоставлена возможность создавать резервные фонды еще и «по собственному желанию».

Итак, можно выделить следующие составляющие фонда организации:

- «уставный фонд»;
- «добавочный фонд»;
- «нереализованная прибыль (убыток)»;
- «резервный фонд, образованный по требованию законодательства»;
- «резервный фонд, образованный по желанию организации»;
- «реализованная прибыль (убыток)», которая осталась после образования разного рода резервов.

Представленные составляющие капитала организации характеризуют капитал с точки зрения правовых ограничений его распределения.

Между тем такое представление информации о капитале организации не дает в полной мере представление об источниках образования капитала. Считаем необходимым привести высказывание известных теоретиков американской школы бухгалтерского учета Э. С. Хендриксена и М. Ф. Ван Бреда, которые отмечают, что в традиционном бухгалтерском учете основное внимание уделяется представлению капитала по источникам его образования, к которым они относят:

- 1) суммы, внесенные акционерами;
- 2) превышение суммы чистой прибыли над дивидендами, выплаченными акционерам (нераспределенная прибыль);
- 3) безвозмездные поступления от иных (кроме акционеров) лиц (Хендрик-сен, Ван Бреда, 2000, с. 489).

Важность такого представления информации о капитале организации они объясняют тем, что именно описание источников капитала позволяет получить представление об историческом развитии фирмы и показывает, за счет каких источников финансируется ее рост. Это объясняется тем, что представление информации о капитале, исходя из правовых ограничений его использования, является весьма условным, так как позиции могут переходить из одной составляющей капитала в другую. Например, при выбытии основного средства, по которому проводилась переоценка, величина переоценки переводится из позиции «нереализованная прибыль (убыток)» в позицию «прибыль (убыток) от текущей деятельности», при увеличении уставного фонда за счет прибыли происходит увеличение уставного фонда и уменьшение позиции «прибыль от текущей деятельности» и т. п.

Вместе с тем, соглашаясь с Хендриксеном и Ван Бредой по вопросу о необходимости представления пользователям информации о капитале по источникам его образования, хотим обратить внимание на следующее. По нашему мнению, безвозмездные поступления от иных (кроме акционеров) лиц целесообразно включить в статью «чистая прибыль», так как это суммы, заработанные организацией в результате ее предпринимательской деятельности. Такого же мнения придерживается и известный специалист в области международного учета

О. В. Соловьева, которая в качестве источников образования капитала организации выделяет «вложенный (инвестированный) капитал» и «заработанный капитал» (Соловьева, 2010, с. 235).

Хендриксен и Ван Бреда считают, что «для поддержания логической структуры бухгалтерского учета и отчетности в основе классификации собственного капитала должен лежать исходный источник, который не утрачивается в связи с перемещением сумм из состава нераспределенной прибыли в инвестированный капитал. Эти суммы должны быть идентифицированы как капитализированная нераспределенная прибыль» (Хендриксен, Ван Бреда, 2000, с. 492).

Отсюда классификация источников капитала организации может быть представлена следующим образом:

1. Вложенный собственниками (авансированный собственниками) капитал. Мы предлагаем дать следующее определение этой составляющей: вложенный собственниками капитал – это величина капитала организации, сформированная за счет безвозмездных поступлений от собственников. Подчеркнем, что это касается всех безвозмездных поступлений от собственников – как в счет оплаты акций, долей, паев в уставном фонде организации, размещаемых по номинальной стоимости или выше номинальной стоимости, так и безвозмездных вкладов (взносов) в имущество общества. Таким образом, вложенный капитал – это внешний источник прироста капитала организации.

2. Заработанный капитал. Мы предлагаем дать следующее определение этой составляющей: заработанный капитал – это величина капитала организации, сформированная за счет предпринимательской деятельности организации – прибыль (убыток). Таким образом, заработанный капитал – это внутренний источник прироста капитала организации.

В заключение подчеркнем наиболее значимые выводы, полученные нами в ходе проведенного исследования.

Во-первых, уточнен состав капитала организации исходя из правовых ограничений при его использовании.

В частности:

- доказана необходимость отдельного учета сумм, полученных от собственников организации и нереализованной прибыли (прибыли от переоценки активов), и необоснованности их объединения в категорию «добавочный капитал», поскольку источники образования и механизм использования этих составляющих существенно различаются. При этом они должны отражаться обособленно и в учете, и в финансовой отчетности организации;
- дано определение «добавочного капитала» и определены источники его формирования.

Во-вторых, обоснована необходимость приведения в соответствие с нормами МСФО определений доходов и расходов, приведенных в Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации».

В-третьих, внесено предложение использовать базовые принципы МСФО – концепцию сохранения (поддержания) капитала организации для объективного расчета финансового результата отчетного периода. Выбор концепции и методика ее применения должны устанавливаться самой организацией и раскрываться в пояснениях к финансовой отчетности.

В-четвертых, сделан вывод о том, что, только рассматривая классификации капитала в комплексе, можно получить о нем более полную информацию, которая необходима для принятия различных решений (рис. 2).

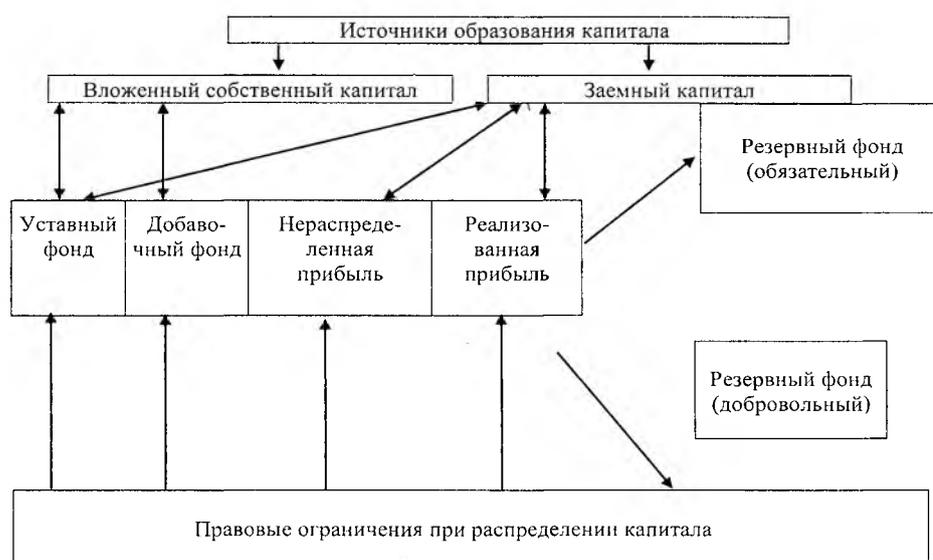


Рис. 2. Взаимосвязь источников образования капитала организации и правовых ограничений при его распределении

При этом классификация капитала по правовым ограничениям его использования формируется системно на счетах бухгалтерского учета и показывается в бухгалтерском балансе в разделе «Капитал и резервы». А классификация капитала по источникам его образования — внесистемно. Иным способом эту информацию не получить, поскольку исходный источник при осуществлении определенных хозяйственных операций (например, увеличение уставного фонда за счет нераспределенной прибыли) теряется. Мы полагаем, что в составе приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках обязательно должна быть показана информация о классификации капитала по источникам образования, поскольку именно данная классификация должна стать основой проведения экономического анализа, целью которого является сопоставление данных о вложенном собственниками капитале (внешний источник) и заработанном капитале (внутренний источник).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденная постановлением Минфина РБ от 26.12.2003 г. № 181 (в ред. от 07.07.2005 № 89).
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденная постановлением Минфина РБ от 26.12.2003 г. № 182 (в ред. от 07.07.2005 г. № 89)
3. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением Минфина РБ от 14.02.2008 г. № 19 (в ред. от 14.02.2010 № 19).
4. Соколов, Я. В., Бутынец Ф. Ф., Горецкая Л. Л., Панков Д. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. М., 2005.
5. Соловьева, О. В. МСФО. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. М., Эксмо, 2010, 288 с.
6. Хендриксен, Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. М., 2000

УЧЕТ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ – НАЗРЕВШАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ

И. В. Цыкунов, канд. экон. наук, доцент БГЭУ

В статье освещаются вопросы организации учета таможенных платежей в странах-членах таможенного союза: Беларуси, России и Казахстане. На основании сопоставительного анализа законодательства этих стран и роли таможенных платежей в формировании доходов их бюджетов сделаны выводы о неудовлетворительном состоянии учета таможенных платежей в Беларуси и Казахстане. Сформулированы отраслевые особенности таможенных органов, определяющие специфические требования к учету таможенных платежей и принципы организации учета таможенных платежей.

The article highlights the problems of organization of custom duties in the member countries of the Customs Union: Belarus, Russia and Kazakhstan. Based on comparative analysis of legislation in these countries and the role of customs duties in the formation of incomes of their budgets conclusions about the poor condition of custom duties in Belarus and Kazakhstan. Formulated sectoral peculiarities of customs authorities, defining specific accounting requirements for customs duties and principles of group organization of custom duties.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, таможенные платежи, учет таможенных платежей, Таможенный союз.

Значительная часть задач по регулированию внешней торговли, решаемых таможенными органами, реализуется посредством взимания таможенных платежей. В связи с этим таможенные органы несут ответственность за перечисление в республиканский бюджет в полном объеме таможенных пошлин, налогов и сборов от внешней торговли.

Таможенным кодексом таможенного союза закреплено, что при перемещении через таможенную границу уплачиваются следующие платежи:

- экспортные таможенные пошлины;
- импортные таможенные пошлины;
- налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РБ;
- акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РБ;
- таможенные сборы;
- денежные взыскания (штрафы) за нарушение таможенных правил;
- иные платежи и сборы в соответствии с законодательством РБ.

Сбор таможенных платежей предполагает выполнение таможенными органами следующих функций:

- начисление и учет платежей в бюджет;
- контроль правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты платежей в бюджет;
- взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей в бюджет пеней и штрафов по ним.