

ПЛАН СЧЕТОВ РФ НЕОБХОДИМО ДЕТАЛИЗИРОВАТЬ С РЕФОРМИРОВАНИЕМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ НА ОСНОВАНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)

УДК 657.372.2

Гегесик Аршавировна Товмасын, старший преподаватель кафедры «Экономических наук» Ереванского филиала Московского государственного университета экономики, статистики и информатики (МЭСИ)
Тел.: (091)-54-90-12
E-mail: GTovmasjan@mesu.ru

В статье рассматривается проблема, связанная с информационной базой бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая зависит от ведения бухгалтерского учета и построения детальной классификации Плана счетов РФ. Предлагается изменить структуру бухгалтерского баланса и отчета об изменениях капитала в РФ с внесением показателя «Эмиссионного дохода», который не только унифицирует отчетность в соответствии с МСФО, но и позволит объективно оценивать и прогнозировать результаты и риски, как предпринимательской деятельности, так и инвестиционной деятельности.

Ключевые слова: детальная классификация Плана счетов, добавочный капитал, эмиссионный доход.

Gegetsik A. Tovmasyan, Senior lecturer, the Department of Economic Sciences, Yerevan branch of Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics (MESI)
Tel.: (091)-54-90-12
E-mail: GTovmasjan@mesu.ru

CHART OF ACCOUNTS OF THE RUSSIAN FEDERATION SHOULD BE DETAILED WITH REFORMING OF AN ACCOUNTING REPORTING ON THE BASIS OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)

The article deals with the problem related to information base of accounting (financial) reporting, which depends on conducting accounting and creation of detailed classification of chart of accounts of the Russian Federation. It is offered to change the structure of the balance sheet and the report on changes of the capital in the Russian Federation with introduction of "paid-in capital" indicator which not only unifies the reporting according to IFRS, but also will allow objectively estimating and predicting results and risks of both business activity and investment activity.

Keywords: detailed classification of chart of accounts, additional capital, paid-in capital.

1. Введение

Переход на международные стандарты финансовой отчетности требует повышенной информации и прозрачности бухгалтерской финансовой отчетности. Она должна содержать всю информацию для анализа бухгалтерской финансовой отчетности, для удовлетворения всех пользователей. От наполненной и полезной информации зависит достоверность анализа деятельности организации. Проблема реформирования бухгалтерской финансовой отчетности на современном этапе для РФ является актуальной и приоритетной в связи с правильным построением структуры и статьей форм бухгалтерского финансового отчета.

2. Информация в бухгалтерской отчетности должна быть детально раскрыта для пользователей финансовой отчетности

В МСФО I в разделе «Информация, подлежащая представлению либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях» в п. 77 предписано: «Предприятие должно раскрыть в отчете о финансовом положении или в примечаниях более подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия». [6]

А в п. 78, предписано: «Степень детализации при представлении разбивки статьи зависит от требований МСФО, а также от величины, характера и функции соответствующих сумм...»

(е) капитал и капитальные резервы детализируются по таким различным категориям, как оплаченный капитал, эмиссионный доход и капитальные резервы». [6]

Учитывая выше изложенное, можно сказать, что с реформированием форм бухгалтерской отчетности, в связи с Приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2010 № 66н, в частности в балансе в разделе III. «Капиталы и резервы» не раскрывается такая информация, как «Эмиссионный доход», а также и в пояснении к балансу. Действующая форма баланса представлена в таблице 1.

Так как в МСФО I, требуется раскрытие такого показателя как эмиссионный доход, для начала рассмотрим, какое определение имеет «Эмиссионный доход» в законодательстве РФ.

В Федеральном законе РФ «Об акционерных обществах» в разделе «Цена размещения акций общества» предписано – «Цена размещения дополнительных акций лицам, осуществляющим преимущественное право приобретения акций, может быть ниже цены размещения иным лицам, но не более чем на 10 процентов. Размер вознаграждения посредника, участвующего в размещении дополнительных акций общества посредством подписки, не должен превышать 10 процентов цены размещения акций». [1]

Таблица 1. Действующая форма баланса

Пояснения <1>	Наименование показателя <2>	На 20__ г. <3>	На 31 декабря 20__ г. <4>	На 31 декабря 20__ г. <5>
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <6>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	() <7>	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			

«“Эмиссионный доход” – это превышение эмиссионной цены над номинальной стоимостью. Эмиссионный доход акционерного общества не может быть использован для целей потребления. Этот доход, должен быть присоединен к собственному капиталу акционерного общества. Эмиссионная цена не может быть ниже рыночной». [7]

Из выше изложенного можно сделать вывод, что эмиссионная цена акции может быть ниже рыночной. Следовательно, цена акций при использовании права приобретения акционером определяется со скидкой в размере 10% рыночной стоимости акции. Для акционера эмиссионная цена составит 90% от рыночной стоимости акции. При участии посредников, во время размещения дополнительных акций, стоимость не может быть ниже их рыночной стоимости более чем на размер вознаграждения посредника. Значит, эмиссионная цена акции равна рыночной стоимости акции минус вознаграждение посредника.

Номинальная стоимость является основой для определения стоимости акции. Номиналом ценной бумаги называется нарицательная стоимость ценной бумаги при обмене действительного капитала на стадии ее выпуска.

Вывод, номинальная цена акции соответствует капиталу на стадии ее выпуска. Отсюда следует что, чем выше стоимость капитала данной организации, тем выше стоимость ценной бумаги.

Рыночной стоимостью имущества ценной бумаги, является цена, по которой продавец согласен продать ценную бумагу, а покупатель согласен был бы приобрести ценную бумагу. По рыночной стоимости акции определяется покупка потенциальными

инвесторами данной акции. Покупая акции, инвестор инвестирует свои средства в организацию. При превышении рыночной стоимости акции над номинальной стоимости акции акционерное общество получает эмиссионный доход. Отсюда следует, что информация эмиссионного дохода в отчетности играет немаловажную роль для потенциальных инвесторов и эту информацию требует раскрыть МСФО 1, как раскрытие информации, которая подлежит представлению в отчете о финансовом положении. Этот показатель в бухгалтерской отчетности не нашел своего отражения и в Планах счетов РФ.

В ПБУ (4/99) в разделе «Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней» отмечается, что одним из принципов бухгалтерской отчетности является нейтральность информации, где поясняется исключение одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей, бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если в бухгалтерской отчетности посредством отбора информации, влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения результатов. [2]

Вывод: отражения показателя эмиссионного дохода в бухгалтерской финансовой отчетности соответствует требованиям ПБУ (4/99) раздела «Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней».

3. Степень детализации при представлении разбивки статьи зависит от требований МСФО и соответственно зависит от детальной разбивки План счетов РФ

Учитывая, что эмиссионный доход, как информация для инвесторов, имеет

немаловажную роль для достижения результатов, автором предлагается внести поправку в баланс, а именно отразить информацию отдельной строкой «Эмиссионный доход». Эмиссионный доход должен быть расположен в составе баланса в разделе III «Капиталы и резервы», в соответствии с бухгалтерским учетом РФ, где эмиссионный доход учитывается в разделе «Добавочный капитал». Следовательно, предлагаемые поправки играют немаловажную роль, как в инвестициях, так и в управлении акционерного общества. Макет предлагаемого III раздела баланса (Ф1) «Капиталы и резервы» представлен в таблице 2.

Для управления организацией автором предлагается внести полную информацию в виде отдельных статей показателя добавочного капитала, в пояснении в форме «Отчет об изменении капитала». В связи с инструкцией План счетов РФ от 2010 года, где указано, что по дебиту счета 83 «Добавочный капитал» можно отразить снижение или повышение стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки. Следовательно, переоценка внеоборотных активов не только должна идти в сторону прироста стоимости внеоборотных активов, но и в сторону снижения стоимости внеоборотных активов, поэтому результат от переоценки может быть положительным или отрицательным.

В ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» в разделе «Учет курсовой разницы» предписано: «Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации». [3]

Из выше изложенного следует, что информация не раскрыта в бухгалтерской финансовой отчетности, а также не раскрыта в инструкции по Плану счетов РФ. Так как эта информация важна для дальнейшего увеличения уставного капитала, автором предлагается раскрыть эту информацию в «Отчете об изменениях капитала», в частности в разделе 1 «Движение капитала». В связи с реформированием бухгалтерской отчетности 2010 года в инструкции по Плану счетов РФ отсутствует такой показатель, как курсовые разницы связанные

Таблица 2. Макет предлагаемого III раздела баланса (Ф1) «Капиталы и резервы»

ПАССИВЫ	Строка
1	2
III. Капиталы и резервы	
Оплаченный уставный (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) капитал	
Собственные акции, выкупленные у акционеров	(-)
Добавочный капитал в том числе:	
Эмиссионный доход	
Разница от переоценки внеоборотных активов	+ или (-)
Накопленная прибыль	
Резервный капитал	
Прочие элементы собственного капитала, в том числе	
Итого по разделу III	

Таблица 3. «Отчет об изменениях капитала» 1. Движение капитала

Добавочный капитал					
Наименование показателя	Эмиссионный доход	Результат переоценки	Курсовые разницы, связанные с учредительными документами	Прочие	Итог добавочного капитала
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. <1>		+ или (-)	+ или (-)	+ или (-)	+ или (-)

Таблица 4. Реклассификация остатка счета 83 «Добавочный капитал»

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Наименование счета	Дебет	Кредит
Эмиссионный доход		83-1
Результат от переоценки внеоборотных активов		83-2
Рост или снижение стоимости от переоценки от основных средств		83-21
Рост или снижение стоимости от переоценки нематериальных активов		83-22
Курсовые разницы, связанные с учредительными документами		83-3
Положительные курсовые разницы		83-31
Отрицательные курсовые разницы		83-32
<i>Добавочный капитал</i>	83	

с учредительными документами. Неоплаченный капитал в открытых акционерных обществах, который оплачивается учредителями в иностранной валюте, в течение года с момента создания организаций приводит к курсовым ризницам. Справедливо было бы, если эти курсовые разницы были бы отнесены на увеличение уставного капитала через добавочный капитал, как это предписано в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Предложенным автором макет об «Отчете об изменениях капитала» 1. Движение капитала представлен в таблице 3.

Рассмотрим счет 83 «Добавочный капитал» для более детальной разбивки субсчетов с предложенными выше изменениями. Для того чтобы сальдо счета 83 «Добавочный капитал» отражало информацию об эмиссионном доходе, автором предлагается внести некоторые поправки в инструкцию Плана счетов РФ о детальной разбивке счетов.

В частности предлагается открыть к счету 83 «Добавочный капитал» субсчета для детализированного Плана учета:

83-1 «Эмиссионный доход»

Счет 83-1 пассивный и является основной. Имеет остаток кредитовый.

83-2 «Результат от переоценки внеоборотных активов»

83-21 «Рост или снижение стоимости от переоценки основных средств»

83-22 «Рост или снижение стоимости от переоценки нематериальных активов»

Счет 83-2 активно-пассивный и является основным. Имеет остаток дебетовый и кредитовый.

83-3 «Курсовые разницы связанные с учредительными документами»

83-31 «Положительные курсовые разницы»

83-32 «Отрицательные курсовые разницы»

Счет 83-3 активно-пассивный и является основным. Имеет остаток дебетовый или кредитовый.

Разделим и проанализируем сальдо, содержащееся в действующем счете 83 «Добавочный капитал», следующим образом:

Реклассифицируем сальдо действующего счета 83 «Добавочный капитал», который представлен в таблице 4 следующим образом.

Счет 83 «Добавочный капитал» реклассифицируется и закрывается.

Автором предлагается отдельно отразить в балансе показатель «Эмиссионный доход», так как источником увеличения уставного капитала через добавочный капитал являются не только показатель эмиссионного дохода, но и переоценка имущества. Переоценка имущества связано с инфляционным приростом собственного капитала. А

конкретно эмиссионный доход формирует финансовый результат организации. При анализе баланса невозможно определить увеличения собственного капитала обусловленного результатами деятельности организации или внешними инфляционными факторами. Разграничения этих двух показателей в балансе дает возможность аналитикам правильно оценить результативную деятельность организации в области увеличения собственного капитала через добавочный капитал, в частности через эмиссионный доход.

Изучая страны, которые перешли на МСФО, автор выявил, что в некоторых странах, например в Республике Армения, в составе баланса в разделе III. «Собственный капитал» показатель «Эмиссионный доход», отражается отдельно.

5. Заключение

Анализ эффективной деятельности организации в основном зависит от информационной базы, которая предоставляется бухгалтерской (финансовой) отчетностью. А информационная база зависит от ведения учета и построение детальной классификации Плана счетов РФ. Бухгалтерская отчетность на современном этапе не в полной мере отвечает запросам финансового анализа, она в большей мере ориентирована на контрольную функцию, чем на аналитическую функцию. Предложенные автором изменения как в структуре и в содержании бухгалтерского баланса III раздела, так и в пояснении в отчете об изменениях капитала в РФ, будет наиболее унифицированным в соответствии с МСФО. А также позволит на основе бухгалтерской финансовой отчетности объективно оценивать и прогнозировать результаты и риски, как предпринимательской деятельности, так и инвестиционной деятельности.

Литература

1. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995г. № 208-ФЗ с последующим изменением и дополнением (в ред. Федерального закона от 27.12.2005 № 194-ФЗ) статья 36 п. 2.

2. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 (в редакции от 08.11.2010 № 142н) III. п. 7.

3. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ

3/2006) (в ред. Приказов Минфина РФ от 25.12.2007 № 147н, от 25.10.2010 № 132н) III. «Учет курсовой разницы» п. 14.

4. Инструкции Плана счетов бухгалтерского учета (в ред. Приказов Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н)

5. Приказу от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»

6. МСФО 1. «Представление финансовой отчетности» Информация, представляемая в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях п.77 и п. 78.

7. «Рынок ценных бумаг». Под редакцией В.А.Панова, А.И.Басова.

М.; «Финансы и статистика» 2006 г. стр.68

References

1. The federal law «About joint-stock companies» from December 26 1995y. №208-FZ with the subsequent change and addition (in an edition. Federal law from 27.12.2005 № 194-FZ) item 2 article 36.

2. The accounting reporting of the POA 4/99 organization (in edition from 08.11.2010 № 142н) III. item 7.

3. POA 3/2006 «The accounting of assets and the obligations, which cost is expressed in foreign» (POA 3/2006) (in an edition. Orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 25.12.2007 № 147н, from 25.10.2010

№ 132н) III. «Accounting of an exchange difference» item 14.

4. Instructions of Book of accounts of accounting (in an edition. Orders of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 07.05.2003 № 38н, from 18.09.2006 № 115н, from 08.11.2010 № 142н).

5. To the order from July 2, 2010 of № 66н «About forms of the accounting reporting of the organizations».

6. IFRS 1. «Submission of financial statements» Information represented in the report on a financial position, or in item 77 and item 78 notes.

7. «Securities market». Under V.A.Panov, A.I.Basova's edition. M; "Finance and statistics" 2006y. p. 68.