

**ФОРМИРОВАНИЕ УСТАВНЫХ РЕЗЕРВОВ (ФОНДОВ) КОММЕРЧЕСКОЙ
ОРГАНИЗАЦИИ НА БАЗЕ ПРИНЦИПОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*Работа представлена кафедрой учета и финансирования
Альгейского государственного университета,*

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор И. В. Сугаипова

В «экономической отечественной науке вопросы теории и практики бухгалтерского учета и отчетности» резервам мало исследованы и методически недостаточно разработаны. В статье рассмотрены группы уставных резервов и определяется их место в структуре собственного капитала организации. Производится анализ допустимости трактовки отдельных его составляющих. «Классификация резервов».

An analytical analysis of the notions «reserves» and "conditional fact of economic activity)) reveals the importance of acknowledgment of reserves and conditional liabilities according to the International Financial Reporting Standard and the Accounting Regulations. The author makes reasoned conclusions and gives recommendations on solution of this problem and rapprochement of the Russian accounting and international

Работа посвящена группам уставных резервов организации, с анализом допустимости их места в структуре собственного капитала организации, с анализом допустимости

трактовки отдельных его составляющих в качестве резервов. Кроме того, в теории и на практике довольно часто одновременно употребляются два термина «фонд» и «резерв», что вызывает вопрос о правомерности употребления их в качестве синонимов.

Несмотря на то что между фондами и резервами имеются существенные отличия, данные категории не следует противопоставлять, поскольку фонды, по нашему мнению, представляют собой определенную группу резервов, выступают их частью.

Резерв - понятие более широкое и абстрактное - это источник средств на случай надобности.

Фонд - это резерв организации, созданный для реализации стратегических целей ее функционирования, обеспечения сохранения ее капитала. Таким образом, фондами следует считать резервы, необходимые для реализации концепции поддержания капитала и выступающие его (капитала) частью.

Далее рассмотрим элементы собственного капитала с позиции резервной системы. Для этого исследуем структуру капитала современной организации, который представляет собой сложную величину, включающую ряд составляющих. Их можно разделить на две основные группы (рис. 1)¹:

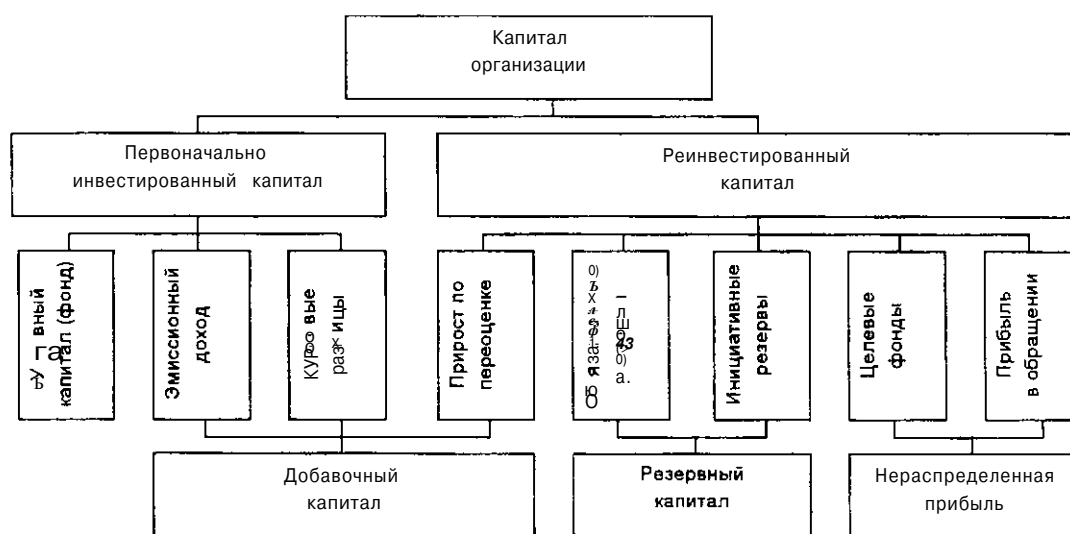


Рис. 1. Структура капитала организации

1) первоначально инвестированный капитал (предоставленный учредителями при образовании юридического лица);

2) реинвестированный капитал (накопленный организацией в процессе хозяйственной жизни).

Несмотря на смену названия, этот первичный и основополагающий элемент собственного капитала, по своей сути, выступает фондом, поскольку обеспечивает саму возможность осуществления организацией финансово-хозяйственной деятельности, служит минимальным залогом обеспечения прав кредиторов.

Реинвестированный капитал организация зарабатывает в ходе своей деятельности, он служит источником ее дальнейшего развития. Что касается добавочного капитала, то данная категория весьма противоречива и будет рассмотрена ниже².

Средства, предоставленные учредителями, образуют постоянную часть капитала, величина которой остается неизменной на протяжении длительного времени.

Помимо уставного капитала в составе первоначально инвестированного капитала рассматриваются эмиссионный доход, возникающий вследствие превышения цены

размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью, зафиксированной в учредительных документах, а также положительные курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации³.

Включение указанных элементов (эмиссионного дохода и курсовых разниц) в состав первоначально инвестированного капитала обычно объясняется их непосредственной связью с моментом формирования капитала уставного, который без каких-либо оговорок считается первоначально инвестированным.

Эмиссионный доход представляет собой одну из десятков, а скорее сотен и тысяч групп, на которые возможно классифицировать доходы организации. Это, по сути, вне-реализационный (прочий) доход. Его особенность в том, что он ассиметричен, т. е. не имеет обеспечившего его расхода. Налицо только выгода - акции реализованы по цене, превышающей номинал. Аналогичных по характеру доходов достаточно много, поэтому аргументы о том, что эмиссионный доход по этой причине не может быть отнесен к прочим доходам, несостоятельны⁴.

Единственным аргументом против включения его в состав прочих доходов и отнесения, таким образом, к финансовому результату отчетного года, подлежащему распределению между участниками, может служить вопрос о правомерности такого распределения. Однако ответ не категоричен, поскольку эмиссионный доход представляет собой часть заработанную, пусть и «спекулятивным путем» капитала, и зависит от желания государства, закрепленного в нормативных документах.

На данных основаниях считаем необходимым исключить из текста ПБУ 3/06 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» п. 14, в котором говорится об особом порядке учета положительных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала.

Также считаем целесообразным и оправданным исключение из состава добавочного капитала эмиссионного дохода и положительных курсовых разниц, рассматриваемых в качестве самостоятельных его элементов. Они выступают частью финансового результата отчетного периода, который ежегодно подлежит присоединению к показателю нераспределенной прибыли.

Так или иначе, на «звание» фонда претендует лишь одна статья из трех, входящих в состав добавочного капитала, что ставит под сомнение вопрос о необходимости наличия данной обобщающей категории в российском учете, тем более что она не имеет западных аналогов. Исходя из сказанного, считаем возможным упразднить понятие «добавочный капитал», выделив вместо него «фонд переоценки внеоборотных активов».

Следующий элемент капитала организации - резервный капитал (фонд). Он по праву признается частью реинвестированного капитала, поскольку формируется из нераспределенной прибыли и, по сути, выступает ее частью. Эта часть считается неприкосновенной и предназначена исключительно для покрытия возможных убытков, компенсации различных непредвиденных потерь⁵.

Тем самым резервный фонд выполняет свою главную задачу - обеспечение реализации концепции поддержания капитала, чем, в свою очередь, способствует соблюдению допущения непрерывности деятельности организации.

И наконец, заключительным элементом реинвестированного капитала на рис. 1 (но далеко не последним по величине и функциональной роли) значится нераспределенная прибыль, которая представляет собой резерв общего назначения.

Особенность показателя нераспределенной (реинвестированной) прибыли с позиции резервной системы, на наш взгляд, состоит в том, что данный показатель одновременно представляет собой общий и це-

льный набор специальных целевых резервов. Специфика состоит в том, что при использовании средств данных фондов не происходит оттока капитала, происходит лишь соответствующие изменения в активе баланса, обусловленные кругооборотом капитала.

Таким образом, в зависимости от желания организации реинвестированная прибыль может рассматриваться либо как резерв общего назначения, без деления на фонды, либо подразделяться на необходи-

мое количество целевых резервов, одновременно представляя собой резерв общего назначения.

При этом в обоих случаях он может и должен использоваться для решения своей основной задачи — покрытия возможных будущих убытков, что, однако, не мешает при необходимости осуществлять реализацию за счет данного резерва различных целевых программ как с выделением соответствующих целевых фондов, так и без такового.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ Буыалтерский учет: Учебник / Подред. Я. В. Соколова. М.: ТК Велби; Проспект, 2007.

² Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007.

³ Загоруйко Ж. В. Резервирование в системе бухгалтерского учета: Дис. на соис. учен, степени канд. экон. наук: 08.00.12. Ставрополь, 2006.

⁴ Палий В. Ф. Указ. соч.

⁵ Загоруйко Ж. В. Указ. соч.