

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ТОРГОВОГО ПРЕДПРИЯТИЯ — АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

Наталья ЛЕСНЕВСКАЯ,

аспирантка БГЭУ

Радикальные изменения в экономике республики требуют последовательной реорганизации и регламентации учетных процедур, разработки новых нормативных положений по учету операций, связанных с формированием и использованием собственного капитала приватизируемых торговых предприятий.

Одним из направлений совершенствования бухгалтерского учета является обоснование и установление состава и структуры балансовых статей, образующих собственный капитал, поскольку именно он позволяет реально реализовать имущественную ответственность собственников по своим обязательствам в момент ликвидации предприятия. Результаты исследований позволяют сделать вывод, что структура собственного капитала зависит от организационно-правовой формы хозяйственной деятельности, которую приобретает торговое предприятие в процессе приватизации. Наиболее сложный по своей структуре капитал формируют акционерные общества.

Изучение опыта развитых стран позволило выявить важную тенденцию в организации учета составных частей собственного капитала. Так, все изменения в составе источников собственных средств, не связанные с результатами хозяйственной деятельности, отражаются в учете обособленно на отдельном счете дополнительного капитала, экономическая сущность которого состоит в регулировании рыночной оценки первоначально инвестированных средств в уставный капитал. Изменения, связанные с накоплением и распределением прибыли, должны учитываться обособленно и не затрагивать уставный и дополнительный капитал. Такой же принцип с января 1995 года положен в основу и российского Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцию по его применению.

Направления совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь должны предусматривать внесение изменений в методологию и методику отражения на счетах источников собственных средств. Систематизация однородных по экономическому содержанию составных частей собственного капитала предполагает внесение изменений в действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкцию по его применению. Для этого считаем целесообразным на отдельных синтетических счетах отражать уставный капитал, зарегистрированный в учредительных доку-

ментах, и текущие изменения в его оценке, не связанные с результатами хозяйственной деятельности, к которым относятся разницы от переоценки имущества, дополнительные взносы учредителей, курсовые валютные разницы, возникающие при оплате вступительного взноса в уставный капитал, суммы отклонений между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученные при их реализации по цене, превышающей номинальную стоимость в момент учреждения акционерного общества либо при увеличении его уставного капитала посредством дополнительного выпуска акций или увеличения их номинальной стоимости.

Уставный капитал занимает особое место среди источников собственных средств, являясь наиболее устойчивой статьей пассива баланса и, соответственно, собственных средств предприятия. Он представляется гарантом прав акционеров на определенную долю фондов и меры ответственности, что достигается делением общей величины уставного капитала на акции. Если общая сумма уставного капитала приватизируемого торгового предприятия определяется по данным вступительного баланса как разница между оценочной стоимостью активов и величиной обязательств, принимаемых на себя новым собственником, то в этом случае его величина будет совпадать с размером собственного капитала. Если уставный капитал регистрируется в меньшем объеме, то одновременно в составе собственных средств формируется дополнительный капитал, а также резервный и прочие фонды.

В действующей методологии бухгалтерского учета составные части дополнительного капитала находят отражение на счетах 86 "Резервный фонд" и 88 "Фонды специального назначения". По нашему мнению, такой подход противоречит одному из элементов метода бухгалтерского учета — группировке однородных по экономическому содержанию хозяйственных операций на соответствующих синтетических счетах. И поскольку дополнительный капитал отражает текущее изменение стоимости вкладов в уставный капитал, а резервный фонд формируется за счет результатов хозяйственной деятельности, их следует отражать на отдельных счетах синтетического учета.

Предлагаем пересмотреть перечень субсчетов, открываемых по счету 88 "Фонды специального назначения". Здесь должны отражаться образующие в соответствии с действующим законодательством и предусмотренные уставом предприятия фонды, источником формирования которых является чистая прибыль, находящаяся в свободном распоряжении.

В качестве элемента защиты торгового предприятия от стихийного воздействия внешней среды выступают резервы, образуемые согласно действующим нормативным документам и в соответ-



ствии с решением собрания учредителей. В зарубежной экономической литературе в зависимости от целевого использования резервы подразделяются на три группы. К первой относятся резервы, имеющие характер добавочного капитала (предписанные законом, добровольные резервы и нераспределенная прибыль). Они создаются из прибыли после уплаты налогов и отражаются в составе собственного капитала. Ко второй группе относятся резервы, предназначенные для покрытия текущих и будущих убытков (резерв на покрытие сомнительных долгов, текущих убытков и подлежащих распределению в течение ряда лет). Эти резервы в форме скидок подлежат вычету из соответствующих статей актива баланса и отражаются в составе хозяйственных средств. В третью группу включаются резервы, которые имеют характер долгов (долговременные депозиты служащих, резервы предстоящих выплат работникам), и в зависимости от характера обязательств отражаются в составе краткосрочных либо долгосрочных заемных средств.

Для организации учета резервов на счете 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей" предлагаем использовать следующие три субсчета:

89/1 "Страховые резервы". Их состав определяется уставом торгового предприятия, а источником образования является чистая прибыль в свободном распоряжении. Основное функциональное назначение этих резервов состоит в обеспечении разумной предосторожности для устранения нарушений нормального хода финансово-хозяйственной деятельности. Экономическая сущность позволяет отражать эти резервы непосредственно в составе источников собственных средств. К составу страховых резервов, по нашему мнению, можно причислить и резервы по сомнительным долгам в той трактовке, какая дана в инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета;

89/2 "Резервы на покрытие обязательств". Их состав наряду с уставом торгового предприятия определяется Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию издержек производства и обращения на предприятиях торговли и общественного питания Республики Беларусь. Источником формирования этих резервов являются издержки обращения и чистая прибыль, а функциональное назначение состоит в создании источника для предстоящих выплат по обязательствам. По своей экономической сущности эти резервы должны найти отражение в составе обязательств;

89/3 "Резервы на покрытие предстоящих затрат". Источником их образования являются только издержки обращения, а функциональное назначение и порядок образования регулируются Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию издержек производства и обращения на предприятиях торговли и общественного питания. В настоящее время по своей экономической сущности эти резервы должны отражаться в составе источников собственных средств. Однако в процессе развития учетной политики на микроуровне, когда предприятиям будет разрешено самостоятельно устанавливать

момент признания доходов и расходов, отражение данного вида резервов будет возможно в составе запасов и затрат.

Предложенная организация учета резервов может показаться излишне громоздкой. Однако полученная информация позволит сделать более реальным бухгалтерский баланс и точнее рассчитать целый ряд показателей, определяемых на его основании.

Мировые учетные стандарты предусматривают единый порядок учета формирования и распределения финансовых результатов. При этом в аналитическом учете выделяются результаты, полученные от основной, финансовой и инвестиционной деятельности. Так, во французском национальном плане счетов бухгалтерского учета доходы, полученные по облигациям, акциям, боннам и другим видам финансового участия, проценты по финансовым вложениям в другие аналогичные финансовые доходы отражаются на отдельном одноименном счете.

В нашей учетной практике, когда в соответствии с инструкцией по применению Плана счетов ведение аналитического учета по счету 80 "Прибыли и убытки" осуществляется в разрезе каждой статьи, определяющей конечный финансовый результат, считаем целесообразным сгруппировать статьи прибылей и убытков по направлениям основной, инвестиционной и финансовой деятельности. Для этого предлагаем ввести следующие субсчета, открываемые в развитии учета по синтетическому счету 80 "Прибыли и убытки":

80/1 "Результаты основной деятельности";

80/2 "Результаты инвестиционной деятельности";

80/3 "Доходы и расходы от финансовых операций".

Действующая в республике методология бухгалтерского учета предполагает определение результата от основной деятельности предприятия в ходе сопоставления оборотов по дебету и кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", что обеспечит формирование информации по счету 80 "Прибыли и убытки", субсчет 1 "Результаты основной деятельности". Торговые предприятия финансовый результат от основной деятельности смогут непосредственно определять на этом субсчете.

В международной учетной практике инвестиционная деятельность охватывает операции, относящиеся к изменениям в составе необоротных активов. К ним относится реализация и покупка основных средств, продажа и покупка ценных бумаг других предприятий, предоставление долгосрочных займов, поступления от погашения долгосрочных займов.

Действующий порядок бухгалтерского учета позволяет определить результат от реализации торговым предприятием основных средств и прочих активов в процессе сопоставления оборотов на счетах 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и 48 "Реализация прочих активов". Полученную таким образом прибыль либо убыток предлагаем относить соответственно в кредит или дебет счета 80 "Прибыли и убытки", субсчет 2 "Результаты инвестиционной деятельности". На этом субсчете необходимо также отражать доходы и расходы, связанные с приобретением этих акти-



вов.

Финансовая деятельность предприятия включает операции, связанные с изменениями в долгосрочных обязательствах и собственном капитале. Согласно международной практике ведения учета, к ней относятся операции по продаже и покупке собственных акций, выпуску облигаций, выплате дивидендов, погашению предприятием своих долгосрочных обязательств. Поэтому операции, связанные с изменениями в составе собственного капитала и долгосрочных обязательствах, предлагаем отражать на счете 80 "Прибыли и убытки", субсчет 3 "Доходы и расходы от финансовых операций".

Рекомендуемая организация учета финансовых результатов особенно важна для торговых предприятий с акционерной организационно-правовой формой хозяйственной деятельности, поскольку с развитием рынка ценных бумаг это позволяет отдельно учитывать финансовые результаты основной деятельности — реализации товаров, работ и услуг, а также инвестиционной политики и финансовых операций, объем которых будет постоянно увеличиваться. Созданная в результате информационная база позволит углубить текущий анализ финансового положения торгового предприятия, а в дальнейшем может служить основанием для составления баланса поступления и использования денежных средств.

На этапе формирования собственного капитала приватизируемого торгового предприятия важной задачей бухучета является освобождение первого раздела пассива баланса от краткосрочных и долгосрочных обязательств. Развитие арендного и прежде всего лизингового рынков приведет к тому, что в качестве арендатора и арендодателя будут выступать торговые предприятия с различной формой собственности и организационно-правовой структурой. При этом для арендатора продолжает оставаться актуальным вопрос организации бухгалтерского учета имущества, полученного по договору финансовой аренды (лизинга). В условиях рыночных отношений этот вид аренды рассматривается в качестве формы долгосрочного финансирования. Поэтому в ряде зарубежных стран имущество, взятое в аренду, отражают в активе баланса арендатора как свои средства, а в пассиве как долгосрочные обязательства указывают сумму арендных платежей, которые необходимо выплатить за период аренды. Однако в результате следования этим принципам в бухгалтерском учете появляется несоответствие, при котором активы, полученные по договору о финансовой аренде, рассматриваются как собственные, а обязательства учитываются как долгосрочная задолженность. Отражение арендных обязательств в составе источников собственных средств противоречит международным принципам бухгалтерского учета.

Для решения данной проблемы можно обратиться к учетной практике компаний США, где на балансе арендатора показывается не стоимость всего арендованного (взятого в лизинг) имущества (как у нас по дебету счета 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства"), а только годовая сумма арендной платы. Используя данный подход, предлагаем общую стоимость имущества, взятого в аренду с правом выкупа, отражать за

балансом аналогично как при текущей аренде, а стоимость внесенной арендной платы накапливать в балансе как капитализированный доход. При этом в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

внесение арендной платы на сумму согласно расчету по условиям договора:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

Кредит счета 51 "Расчетный счет";

на сумму оплаченного арендованного имущества:

Дебет счета 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства";

Кредит счета 97 "Арендные обязательства".

После выкупа арендованного имущества в бухгалтерском учете необходимо увеличить стоимость основных средств и уставного капитала и зарегистрировать устав торгового предприятия. При этом в бухгалтерском учете будут иметь место записи:

увеличение основных средств на сумму выкупленного имущества:

Дебет счета 01 "Основные средства"

Кредит счета 03 "Долгосрочно арендуемые основные средства";

пополнение уставного капитала после перерегистрации устава:

Дебет счета 97 "Арендные обязательства";

Кредит счета 85 "Уставный капитал".

Начисленные дивиденды по экономическому содержанию являются обязательством юридического лица перед своими акционерами. Организация учета расчетов по начислению и выплате дивидендов должна обеспечивать обособленную группировку сумм, подлежащих выплате, с отнесением их к ряду краткосрочных обязательств. Однако во Временных единых стандартных правилах заключения и оформления операций с ценными бумагами, ведения учета и отчетности лишь частично соблюдается это требование, так как для учета расчетов с учредителями по начисленным и выплаченным дивидендам используется счет 75 "Расчеты с учредителями", кредитное сальдо которого отражается в первом разделе пассива баланса.

Одним из направлений совершенствования бухгалтерского учета будет являться включение в действующий в настоящее время План счетов отдельного синтетического счета "Расчеты по доходам (дивидендам) на вклады в имущество предприятия", который должен обеспечивать группировку информации о состоянии задолженности по дивидендам юридическим лицам, являющимся акционерами и физическим лицам, как работающим, так и не работающим на данном предприятии. Такая дифференциация учета может быть обеспечена ведением двух соответствующих субсчетов.

Решение проблем в области совершенствования бухгалтерского учета операций, связанных с формированием и использованием собственного капитала акционерного торгового предприятия, повлечет за собой изменения в бухгалтерском балансе, позволит значительно приблизить его структуру к требованиям международных стандартов и тем самым создать информационную базу для оценки его инвестиционной привлекательности как партнера по финансовым взаимоотношениям в рыночных условиях хозяйствования.

