

7. Инструкция о порядке отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 11.11.2004 г. № 162.

8. Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению предприятий как имущественных комплексов убыточных сельскохозяйственных организаций: Комментарий к постановлению Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 10 ноября 2004 г. № 162 / В.Е. Ванкевич, А.В. Крупнова // Финансы, учет, аудит.– 2004.– № 12.– С. 31–40.

9. Международные стандарты финансовой отчетности: На рус. яз.– М.: Аскери-Асса, 1999.– 1135 с.

10. 20 положений по бухгалтерскому учету.– М.: Омега-Л, 2003.– 272 с.

11. Стандарт бухгалтерской отчетности «Объединение организаций»: Утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 29.12.2004 г. № 184.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО И ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ И ИХ РЕШЕНИЯ

Т.С. Кузьмич, БГЭУ

Уставный капитал в момент образования предприятия выступает единственным источником приобретения как основных, так и оборотных средств. В зависимости от организационно- правовой формы предприятия уставный капитал согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь может быть выражен в виде:

- стоимости вкладов его участников в ООО (п. 1 ст. 89) и ОДО (п. 3 ст. 94);
- номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами в АО (п. 1 ст. 99);
- паевых взносов в производственных кооперативах (п. 2 ст. 108) [1].

Уставный капитал может быть сформирован как в денежном выражении, так и в форме материальных либо нематериальных активов. Вкладом в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ в соответствии с п. 6 ст. 63 Гражданского Кодекса могут быть денежные средства, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права, имеющие денежную оценку [1]. Каких-либо ограничений по поводу внесения определенных видов денежных средств в качестве вклада в уставный капитал Гражданский Кодекс не содержит.

Однако ст. 29 Закона «О хозяйственных обществах» предусматривает, что вносимое в уставный капитал имущество должно принадлежать учредителям (участникам) на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления [2]. Следовательно, в уставный капитал не могут быть внесены привлеченные или одолженные средства, кредиты. Данная норма закона противоречит Гражданскому Кодексу. Согласно ст. 3 Гражданского Кодекса нормы гражданского права, содержащиеся в других законах, должны соответствовать кодексу, а в случаях расхождения указанных актов с кодексом действует последний [1]. Подобное положение содержит и Закон «О нормативных правовых актах РБ» [3]. Следовательно, указанное ограничение не должно применяться, однако на практике документы на образование предприятия, в уставный капитал которого были внесены заемные средства, в государственные регистрационные органы не принимаются.

В то же время в зарубежных странах внесение одолженных средств и кредитов банков в уставный капитал предприятия довольно распространенное явление. Обязательным условием при этом является наличие бизнес-плана, реализация которого позволит в будущем не только вернуть заемные средства, но и организовать рентабельную работу предприятия.

Во многих случаях созданию нового предприятия препятствует и требование белорусского законодательства о формировании уставного капитала в полном объеме к моменту регистрации предприятия.

Декретом Президента РБ № 22 установлен минимальный размер уставного капитала при регистрации вновь созданного либо при перерегистрации действующего предприятия [4]. Однако этот размер не дифференцируется в зависимости от отраслевой принадлежности предприятия. Исключение сделано лишь для коммерческих организаций, указавших в своих учредительных документах один из видов производственной деятельности. Такие организации вправе сформировать уставный капитал в размере не менее 50% от минимального размера уставного капитала, установленного для коммерческой организации соответствующей организационно-правовой формы [4]. Однако производство является наиболее капиталоемкой отраслью. При организации производства необходим более высокий размер капитальных вложений, чем при открытии торгового предприятия либо предприятия, работающего в сфере услуг. Следовательно, целесообразно было бы определить различные уровни минимального размера уставного капитала не только для предприятий различных организационно-правовых форм, но и для предприятий, работающих, или планирующих работать, в различных отраслях экономики.

Кроме того, представляется возможным продлить сроки формирования уставного капитала до одного года с момента регистрации. Такая практика является довольно распространенной во многих странах мира. Как правило,

для того, чтобы организовать работу предприятия требуется достаточно длительный промежуток времени, на начальном этапе которого может отсутствовать необходимость в полностью сформированном уставном капитале. Это может быть этап технологической подготовки, сбора и регистрации необходимых документов и т.п.

Для учета уставного капитала в Плане счетов бухгалтерского учета предназначен счет 80 «Уставный фонд», к которому открытие дополнительных субсчетов не предусмотрено. Полагаем, что данный счет более корректно называть «Уставный капитал» и предлагаем к нему следующие субсчета: 80-1 «Уставный фонд», 80-2 «Простые акции», 80-3 «Привилегированные акции», 80-4 «Вклады», 80-5 «Паи». Использование субсчетов зависит от организационно-правовой формы предприятия. Субсчет 80-1 «Уставный фонд» предназначен для унитарных предприятий, 80-2 «Простые акции» и 80-3 «Привилегированные акции» — для акционерных обществ, 80-4 «Вклады» — для обществ с ограниченной ответственностью и обществ с дополнительной ответственностью, 80-5 «Паи» — для производственных кооперативов.

Предприятия могут временно приобретать собственные акции (доли) с целью последующей их перепродажи либо аннулирования. До момента продажи или внесения изменений в учредительные документы указанные акции учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)», к которому целесообразно выделить следующие субсчета: 81-1 «Выкупленные простые акции», 81-2 «Выкупленные привилегированные акции», 81-3 «Изъятые вклады и паи», 81-4 «Прочий изъятый капитал». Использование данных субсчетов производится аналогично в зависимости от организационно-правовой формы предприятия.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь собственные акции, выкупленные у акционеров, учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)» в размере фактических затрат на их приобретение. По нашему мнению, это не совсем верно. Следует учитывать то, что при определении фактического размера уставного капитала он уменьшается на сумму приобретенных обществом собственных акций. Следовательно, указанные величины должны быть сопоставимы. Исходя из того, что уставный капитал акционерного общества учитывается по номинальной стоимости акций, предлагаем выкупленные у акционеров собственные акции учитывать также по номинальной стоимости.

Согласно белорусскому законодательству разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и стоимостью, по которой указанные акции (доли) были перепроданы акционерам, отражается на счете «Внереализационные доходы (расходы)», оказывая влияние таким образом на налогооблагаемую прибыль. Однако в соответствии с МСФО 32 «Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации» все операции с собственными акциями предприятия не приводят к образованию прибыли или убытка, а отражаются как изменение в его капитале [5, с. 400]. Исходя из этого, разница между ценой выкупа и ценой последующей продажи собственных акций должна признаваться в учете как дополнительно оплаченный капитал, а не внереализационный доход и отражаться на счете 83 субсчете «Дополнительно оплаченный капитал».

Предлагаемые корреспонденции счетов бухгалтерского учета операций по движению собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей продажи или аннулирования, представлены в таблице 1.

Таблица 1

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета операций по движению собственных акций (вкладов), выкупленных у акционеров (учредителей)

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Отражение номинальной стоимости приобретенных акций (вкладов)	81	75
2. Отражение положительной разницы между фактической и номинальной стоимостью приобретенных акций (вкладов)	83	75
3. Отражение отрицательной разницы между фактической и номинальной стоимостью приобретенных акций (вкладов)	75	83
4. Отражение номинальной стоимости аннулированных акций (вкладов)	80	81
5. Отражение номинальной стоимости проданных акций (вкладов)	75	81
6. Отражение положительной разницы между фактической и номинальной стоимостью проданных акций (вкладов)	75	83
7. Отражение отрицательной разницы между фактической и номинальной стоимостью проданных акций (вкладов)	83	75

Источник: собственная разработка

В современной теории и практике бухгалтерского учета задолженность учредителей, образовавшаяся при формировании уставного капитала, равна дебетовому салдо по счету 75 «Расчеты с учредителями». Проблема состоит в том, что при составлении отчетности задолженность учредителей будет показана как дебиторская задолженность во втором разделе актива баланса.

С методической точки зрения это является не совсем верным. В частности, МСФО 1 предписывает неоплаченную часть уставного капитала относить в уменьшение статьи «Уставный капитал». Для того чтобы соблюсти

это требование и обеспечить достоверность отчетных данных, предлагается ввести регулирующий счет к счету 80 — счет 85 «Неоплаченный капитал», на котором целесообразно учитывать стоимость не оплаченных акций либо сумму взносов, которые еще не внесены.

Предложенная корреспонденция счетов по отражению в учете задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал представлена в таблице 2.

Сумма, учтенная на счете 85 «Неоплаченный капитал», в балансе показывается с отрицательным знаком. Таким образом, будет соблюдено требование отечественного законодательства, которое предписывает отражать в балансе зафиксированную в учредительных документах величину уставного капитала и требование международных стандартов об отражении в отчетности фактически сформированного размера уставного капитала.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по отражению в учете задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
1. Отражение фактически внесенных вкладов в уставный капитал	08, 10, 51, 52 и т.д.	85
2. Отражение зарегистрированной величины уставного капитала	85	80
3. Погашение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	08, 10, 51, 52 и т.д.	85

Источник: собственная разработка

Следует отметить, что данный вопрос является проблемным не только для нашей страны. Четвертая директива ЕС, которая в значительной степени повлияла на учетные системы стран ЕС, предлагала два варианта отражения суммы неоплаченного капитала: в активе и в пассиве с отрицательным знаком. Многие страны ЕС, в частности Франция, сумму неоплаченного капитала относили в актив. Нормы МСФО оказались более жесткими в этом отношении и в этой связи всем странам, отчетность которых не согласуется с требованиями международных стандартов, приходится вносить изменения в отчетность.

Следует отметить, что МСФО не содержат специального стандарта, который определял бы порядок формирования и учета уставного капитала. Однако некоторые стандарты затрагивают вопросы учета операций с собственными акциями. Это такие стандарты, как МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [5, с. 1], МСФО 32 «Финансовые инструменты — раскрытие и представление информации» [5, с. 387].

Столь незначительное внимание к вопросам уставного капитала объясняется тем, что в разных странах предъявляются различные требования к формированию уставного капитала, а в некоторых странах даже отсутствует понятие уставного капитала как некоторой фиксированной величины.

В белорусском законодательстве вопросы формирования и учета уставного капитала жестко регламентированы. Любое изменение должно сопровождаться внесением изменений в учредительные документы и перерегистрацией предприятия. В бухгалтерской отчетности предусмотрено отражение уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах. В то же время для целей анализа финансового состояния предприятия и разработки стратегии его развития, а также для обеспечения гарантий прав кредиторов необходимо определять реальную, т.е. действительную (от лат. *realis* — действительный) [6, с. 1119] величину уставного капитала. Полагаем, что такая величина может быть рассчитана путем сложения остатков по счетам 80 «Уставный капитал» и 83 «Добавочный капитал» и последующего вычитания остатков по счетам 85 «Неоплаченный капитал» и 81 «Собственные акции (доли)».

Определение реального размера уставного капитала имеет большое значение при выбытии собственников имущества предприятия из состава учредителей. В соответствии с п. 2 ст. 64 Гражданского Кодекса РБ в этом случае участнику хозяйственного товарищества или общества (кроме акционерного общества) выплачивается: стоимость части имущества хозяйственного товарищества или общества, соответствующая доле этого участника в уставном капитале, если иное не предусмотрено учредительными документами; часть прибыли, приходящаяся на долю выбывающего участника [1].

Сложность расчетов с выбывающим участником обусловлена отсутствием четких критериев оценки полной стоимости имущества предприятия, т.е. какие статьи баланса следует учитывать при подсчете. Можно предположить, что полная стоимость имущества включает в себя все активы предприятия, в том числе основные средства, нематериальные активы, материалы, незавершенное строительство и производство, продукцию, товары, денежные средства, ценные бумаги и т.д. Однако некоторые активы могут быть обеспечены кредиторской задолженностью, следовательно, они не могут быть распределены между учредителями. Кроме того, следствием выхода учредителей из состава участников и раздела имущества может стать банкротство юридического лица.

Представляется, что при выбытии из состава участников общества учредителю следует выплачивать часть капитала предприятия, соответствующую величине реального размера уставного капитала на последнюю отчетную дату, предшествующую дате выбытия этого учредителя. Это подтверждается сущностью уставного капитала, определяющего (характеризующего) величину обязательств предприятия перед инвесторами — собственниками.

Таким образом, действующий в настоящее время учет уставного капитала искажает экономическое состояние предприятий и не способствует их инвестиционной привлекательности, так как уставный капитал является величиной, не гарантирующей права и интересы кредиторов и инвесторов. Введение предложенного нами расчета реального размера уставного капитала позволит оценить эффективность работы предприятия и определить величину выплат собственникам, выбывающим из состава учредителей. Кроме того, применение рекомендуемого порядка учета разницы между покупной и продажной стоимостью акций позволит устранить несоответствие отечественного порядка учета и МСФО, а реализация внесенных предложений по введению дифференцируемого уровня минимального размера уставного капитала и продлению сроков формирования уставного капитала позволит увеличить количество создаваемых предприятий.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 07 дек. 1998 г., № 218-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 04.05.2005 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Мн., 2007.
2. О хозяйственных обществах: Закон Респ. Беларусь, 10 янв. 2006 г. № 100-3 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Мн., 2007.
3. О нормативных правовых актах Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 10 янв. 2000 г., № 361-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.06.2006 г. // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Мн., 2007.
4. О внесении изменений и дополнений в Декрет Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 и некоторых вопросах государственной регистрации отдельных юридических лиц: Декрет Президента Респ. Беларусь, 16 нояб. 2000 г., № 22 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь. – Мн., 2007.
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 2006. – 1060 с.
6. Советский энциклопедический словарь / А.М. Прохоров [и др.]; под общ. ред. А.М. Прохорова. – 4-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1989. – 1632 с.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ В ЗАГОТОВИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

А.Н. Трофимова, канд. экон. наук, доцент БТЭУ

В условиях становления и развития социально-ориентированной рыночной экономики в системе потребительской кооперации Республики Беларусь все больше возрастает роль заготовительной отрасли. По своему значению и объемам хозяйственной деятельности она занимают одно из ведущих мест в потребительской кооперации. В 2006 году объем закупок сельскохозяйственной продукции и сырья составил более 165 млрд. руб.

Заготовительные организации потребительской кооперации являются одним из основных источников обеспечения населения продуктами питания, промышленности и других отраслей национальной экономики сельскохозяйственной продукцией и сырьем. В отличие от других заготовительных систем, специализирующихся на закупках отдельных видов продукции, потребительская кооперация является универсальной заготовительной системой, закупающей свыше 60 видов продукции, и в силу этого имеет большие трудности в организации учета и экономического анализа.

На методику и организацию учета и анализа затрат по заготовке и переработке сельскохозяйственной продукции и сырья значительное влияние оказывают общепринятая методология учета и анализа и организационные особенности заготовительно-производственных организаций. Как показывает практика, хозяйствующие субъекты, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

Результаты исследования позволяют сделать вывод о том, что организация учета затрат на заготовку и переработку сельскохозяйственной продукции и сырья существенно влияет на методику учета и анализа себестоимости продукции. Следовательно, учет затрат на заготовительно-производственном предприятии, независимо от направления и масштабов его деятельности, должен быть организован в соответствии с такими принципами, как:

- научно обоснованная классификация затрат, обеспечивающая сопоставимость показателя себестоимости, исследование его в динамике;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор метода распределения косвенных расходов;