

МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТ УСТАВНОГО ФОНДА СУБЪЕКТОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,
Л.И. Кравченко, доктор экон. наук, профессор БГЭУ, А.В. Лисакович БГЭУ*

Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности предприятия (организации). Любая организация для осуществления предпринимательской деятельности создаётся по инициативе определенных лиц – учредителей (участников). Стартовым капиталом, основным и первоначальным источником активов при создании организации, необходимым для обеспечения основной её деятельности и получения прибыли в дальнейшем, является уставный (паевой) фонд. Учредители организации, в качестве которых могут выступать как физические, так и юридические лица, заключают между собой учредительный договор, утверждают устав и формируют первоначальный (стартовый) капитал организации.

Уставный фонд (капитал) – это часть капитала компании, предназначенного для начала ее деятельности и для гарантирования проводимых операций, сделок перед кредиторами и партнерами. Уставный фонд необходим организации для ее регистрации в соответствующем органе как юридического лица и как источник финансирования ее хозяйственной (уставной) деятельности. Его размер сказывается на имидже, а также на инвестиционной привлекательности организации.

Юридическое значение уставного фонда состоит в том, что его размер определяет те пределы минимальной имущественной ответственности, которые организация имеет по своим обязательствам. Экономическая и практическая роль создания уставного капитала путем размещения акций (для акционерного общества) заключается в возможности оперативного привлечения финансовых ресурсов, необходимых как для начала, так и для продолжения (при необходимости) реальной хозяйственной деятельности.

В соответствии с Положением о государственной регистрации субъектов хозяйствования предприятия самостоятельно определяют размеры своих уставных фондов с учетом установленных законодательством их минимальным размером. Законодательством установлены следующие минимальные размеры уставного фонда:

- 100 базовых величин – для закрытых акционерных обществ;
- 400 базовых величин – для открытых акционерных обществ.

Минимальные размеры уставных фондов определяются в белорусских рублях исходя из размера базовой величины, установленного на день, в который устав (изменения и (или) дополнения, связанные с изменением размера уставного фонда) представляется в регистрирующий орган.

На момент осуществления государственной регистрации уставные фонды акционерных обществ должны быть сформированы в размере не ниже минимального размера, предусмотренного законодательством, других коммерческих организаций – в размерах, предусмотренных их уставами (учредительными договорами – для коммерческих организаций, действующих только на основании учредительных договоров).

Инвестиционный кодекс Республики Беларусь устанавливает следующие минимальные размеры уставного фонда: для получения статуса организации с иностранными инвестициями – размер иностранных инвестиций в уставном фонде должен составлять не менее 20 000 долларов США в эквиваленте.

Минимальные размеры уставных фондов, банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, страховых организаций, а также открытых акционерных обществ, создаваемых в процессе разгосударствления и приватизации государственной собственности, устанавливаются соответствующим законодательством.

В бухгалтерском учете движение уставного фонда отражается на счете 80 «Уставный фонд». На счете 80 «Уставный фонд» учитывается не весь капитал организации, а только та его часть, которая указывается в ее уставе, отсюда возникло и название этого счета. По решению учредителей (участников) величина уставного капитала может увеличиваться или уменьшаться, но при этом должны вноситься соответствующие изменения в устав с тем, чтобы сальдо счета 80 «Уставный фонд» соответствовало величине уставного капитала, зафиксированной в уставе. Этот счет пассивный, его кредитовое сальдо показывает сумму зарегистрированного в учредительных документах организации уставного фонда. Записи, связанные с увеличением уставного фонда, отражают по кредиту этого счета, а с уменьшением по – дебету (по различным причинам в соответствии с действующим законодательством).

Аналитический учет по счету 80 «Уставный фонд» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций. Для этого к счету 80 «Уставный фонд» необходимо открыть аналитические счета на каждого учредителя с указанием суммы его вклада в уставный капитал. Эта информация необходима для решения вопросов о величине доходов от участия в организации, подлежащих выплате каждому участнику, о распределении имущества между учредителями предприятия при его ликвидации и т.п.

Вкладом в уставный фонд хозяйственного товарищества или общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные отчуждаемые права имеющие денежную оценку. При внесении неденежного вклада в уставный фонд юридического лица проведение оценки его стоимости является обязательным. Оценка должна проводиться до внесения его в уставный фонд юридического лица. При взносе учредителей в уставный фонд неденежных вкладов объектами экспертизы достоверности оценки являются материальные и нематериальные активы субъектов хозяйствования:

- основные средства;
- неденежные оборотные средства;
- финансовые вложения;
- объекты незавершенного строительства;
- отдельные виды нематериальных активов;
- любые имущественные права на основные средства, неденежные оборотные средства, финансовые вложения, объекты незавершенного строительства, включая разные формы залога.

Для проведения экспертизы достоверности оценки имущества всех видов, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица, представляются документы о правовой регистрации созданного (создаваемого) юридического лица (копии устава, учредительного договора или их проекты и т.п.). При проведении оценки имущества экспертным путем представляется акт определения оценочной стоимости с необходимыми расчетами и пояснениями.

В качестве вклада в уставный фонд общества участниками могут быть внесены организационные расходы, которые представляют собой сумму расходов по созданию предприятия: плата регистрационного сбора, стоимость расходов по изготовлению печатей и штампов, затрат по открытию расчетного и других счетов в банках, оплату юридических, нотариальных услуг и т.д. Внесение учредителями вклада в уставный фонд путем оплаты организационных расходов по созданию и регистрации предприятия должно быть предусмотрено учредительными документами. В бухгалтерском учете эти расходы отражаются в составе расходов будущих периодов.

Гражданским кодексом Республики Беларусь предусмотрены следующие виды юридических лиц в зависимости от прав в отношении этого юридического лица либо от прав на его имущество: хозяйственные товарищества и общества; дочерние и зависимые общества; производственные и потребительские кооперативы; крестьянские (фермерские) хозяйства; унитарные предприятия; некоммерческие организации.

Перечисленные выше организационно-правовые формы хозяйственной деятельности определяют порядок и особенности формирования уставного фонда.

Хозяйственные товарищества и общества относятся к юридическим лицам, в отношении которых их участники имеют обязательственные права. Хозяйственные товарищества и общества – это коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным фондом. Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и командитного товарищества, а хозяйственные общества – в форме акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью или общества с дополнительной ответственностью.

Уставный фонд в хозяйственных товариществах формируется в форме складочного фонда учредителей и пополняется за счет созданного и приобретенного имущества. Доля каждого участника в уставном фонде товарищества предусматривается в учредительных документах.

Общество с ограниченной ответственностью представляет собой учрежденное двумя или более лицами общество, уставный фонд которого разделен на доли определенных размеров в соответствии с учредительными документами. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Общество с ограниченной ответственностью не может иметь одного участника. Учредительными документами общества с ограниченной ответственностью является учредительный договор, подписанный его учредителями, и утвержденный ими устав. Уставный фонд общества с ограниченной ответственностью составляет из стоимости вкладов его участников и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Высшим органом общества с ограниченной ответственностью является общее собрание его участников.

Участник общества с ограниченной ответственностью вправе продать или иным образом произвести отчуждение своей доли (части доли) в уставном фонде общества одному или нескольким участникам этого общества или самому обществу. В случае, если участники общества откажутся от своего преимущественного права либо не воспользуются своим преимущественным правом в течение месяца со дня извещения либо в иной срок, предусмотренный уставом общества или соглашением его участников, доля (часть доли) участника может быть отчуждена самому обществу. В случае, если участники общества не воспользовались преимущественным правом покупки доли (части доли) участника в уставном фонде общества либо само общество не воспользовалось правом покупки доли (части доли) участника в уставном фонде общества, доля (часть доли) участника в уставном фонде общества может быть отчуждена третьему лицу. Если в соответствии с уставом общества с ограниченной ответственностью отчуждение доли (части доли) участника третьим лицам невозможно, а другие участники

общества от ее покупки отказываются, общество обязано выплатить участнику ее действительную стоимость, либо выдать ему в натуре имущество, соответствующее такой стоимости.

В случае приобретения доли (части доли) участника самим обществом с ограниченной ответственностью, оно обязано либо распределить выкупленную им за счет собственных средств долю (часть доли) участника между другими участниками пропорционально размерам их долей, либо реализовать ее другим участникам или третьим лицам в сроки и порядке, предусмотренные законодательством об обществах с ограниченной ответственностью и учредительными документами общества, либо уменьшить свой уставный фонд.

Доли в уставном фонде общества с ограниченной ответственностью переходят к наследникам граждан и к правопреемникам юридических лиц, являвшихся участниками общества, если учредительными документами общества не предусмотрено, что такой переход допускается только с согласия остальных участников общества. Отказ в согласии на переход доли влечет обязанность общества выплатить наследникам (правопреемникам) участника ее действительную стоимость или выдать им в натуре имущество на такую стоимость в порядке и на условиях, предусмотренных законодательством об обществах с ограниченной ответственностью и учредительными документами общества. Участник общества с ограниченной ответственностью вправе в любое время выйти из общества независимо от согласия других его участников.

Общество с дополнительной ответственностью представляет собой учрежденное двумя или более лицами общество, уставный фонд которого разделен на доли, определенные учредительными документами размеров. Участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в пределах, определяемых учредительными документами общества, но не менее чем в сумме, эквивалентной 50 базовым величинам. Субсидиарная ответственность – один из видов гражданской ответственности; дополнительная ответственность лиц, которые наряду с должником отвечают перед кредитором за надлежащее исполнение обязательства в случаях, предусмотренных законом или договором.

Акционерное общество представляет собой общество, уставный фонд которого разделен на определенное число акций, имеющих одинаковую номинальную стоимость. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Уставный фонд акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества. Уставный фонд общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Акционерное общество может быть открытым и закрытым. Акционерное общество, участник которого может отчуждать принадлежащие ему акции без согласия других акционеров, является открытым акционерным обществом (далее – ОАО). Такое общество имеет право проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу. Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет в объеме, определяемом законодательством.

Акционерное общество, участник которого может отчуждать принадлежащие ему акции с согласия других акционеров и (или) ограниченному кругу лиц, является закрытым акционерным обществом. Такое общество не имеет права проводить открытую подписку на акции. Уставный фонд акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

Большинство акционерных обществ в Республике Беларусь созданы или создаются путем приватизации, т.е. преобразования государственных и муниципальных предприятий в акционерные общества. Формирование уставного фонда акционерного общества осуществляется путем выпуска и продажи акций.

Согласно статье 99 Гражданского кодекса Республики Беларусь уставный фонд акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный фонд общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Формирование уставного фонда открытого акционерного общества осуществляется в два этапа. Первый этап предусматривает период проведения подписки на акции, которая начинается после регистрации ОАО, и второй этап – после ее завершения и регистрации отчета об итогах выпуска акций. Открытая подписка на акции акционерного общества не допускается до полной оплаты уставного фонда. При учреждении акционерного общества все его акции должны быть распределены среди учредителей. Законодательными актами или уставом акционерного общества могут быть установлены ограничения суммарной номинальной стоимости или количества простых (обыкновенных) и (или) привилегированных акций, принадлежащих одному акционеру, либо доли принадлежащих ему таких акций в общем объеме уставного фонда акционерного общества.

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный фонд путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. При этом увеличивается стоимость имущества общества и сумма его активов, но не возникают какие-либо долговые обязательства, поэтому увеличивается стоимость чистых активов.

Увеличение уставного фонда акционерного общества допускается после его полной оплаты. Увеличение уставного фонда общества для покрытия понесенных им убытков не допускается.

В случаях, предусмотренных законодательными актами, уставом общества может быть установлено преимущественное право акционеров, владеющих простыми (обыкновенными) или иными голосующими акциями, на покупку дополнительно выпускаемых обществом акций.

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров уменьшить уставный фонд путем уменьшения номинальной стоимости акций либо приобретения части акций в целях сокращения их общего количества.

Уменьшение уставного фонда общества допускается после уведомления всех его кредиторов в порядке, определяемом законодательством об акционерных обществах. При этом кредиторы общества вправе потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.

Особенности процесса формирования и изменения уставного фонда в акционерном обществе оказывают влияние на методику и организацию синтетического и аналитического учета. В связи с этим к счету 80 «Уставный фонд» могут быть открыты следующие субсчета:

- 80/1 «Объявленный фонд»;
- 80/2 «Подписной фонд»;
- 80/3 «Оплаченный фонд»;
- 80/4 «Изъятый фонд».

Субсчет 80/1 «Объявленный фонд» предназначен для отражения суммы уставного фонда, объявленного при организации акционерного общества.

На субсчете 80/2 «Подписной фонд» отражают стоимость акций, распределяемых по подписке учредителям.

На субсчете 80/3 «Оплаченный фонд» отражают стоимость акций, оплаченных подписчиками, включая акции, реализованные фондом имущества при создании акционерного общества в процессе приватизации.

Субсчет 80/4 «Изъятый фонд» предназначен для отражения стоимости акций, изъятых из обращения путем выкупа их акционерным обществом у акционеров.

По мере завершения всех операций по созданию акционерного общества необходимость в двух первых субсчетах отпадает, а вся сумма акций сосредотачивается на субсчетах 80/3, на котором отражается стоимость оплаченных учредителями акций и 80/4, на котором учитываются акции, изъятые их обращения.

В случае, если акционерным обществом принято решение об увеличении уставного капитала за счет дополнительного выпуска акций, возникает необходимость вновь к счету 80 «Уставный фонд» выделить четыре субсчета:

- 80/1 «Регистрационный фонд» (бывший объявленный фонд);
- 80/2 «Размещенный фонд» (подписной);
- 80/3 «Оплаченный фонд»;
- 80/4 «Изъятый фонд».

Уставный фонд может быть пополнен за счет собственных средств, накопленных в процессе хозяйственной деятельности, таких как средства резервного фонда, добавочного фонда, а также нераспределенной прибыли. Кроме того, по решению собрания акционеров на пополнение уставного фонда могут быть направлены дивиденды, начисленные учредителям. При этом начисленная сумма дивидендов учредителям сначала облагается налогом на доходы и на увеличение уставного фонда зачисляется за вычетом суммы этого налога.

Уставный фонд акционерного общества может быть сокращен путем изъятия из обращения части акций либо их аннулирования, а также при снижении номинальной стоимости акций.

Отражение в бухгалтерском учете операций по формированию и изменению уставного фонда в акционерных обществах будет следующим.

1. Объявлена сумма уставного фонда акционерного общества

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет 1 «Объявленный фонд».

2. Произведено размещение акций между участниками:

Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет 1 «Объявленный фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет 2 «Подписной фонд».

3. Поступили от участников взносы в уставный фонд акционерного общества:

– денежные:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;

– неденежные:

Дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке»,
08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд»;

– расходов по созданию и регистрации предприятия:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

4. В связи с оплатой стоимости акций произведена регулировка сумм по субсчетам счета 80 «Уставный фонд»:

Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет 2 «Подписной фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет 3 «Оплаченный фонд».

Если уставный фонд акционерного общества объявлен в валюте (для предприятий с иностранными инвестициями), то в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 27.12.2007 № 199, курсовые разницы по дебиторской задолженности по вкладам в уставный фонд организации отражают по кредиту (дебету) счета 82 «Резервный фонд» в корреспонденции с дебетом (кредитом) счета 75 «Расчеты с учредителями».

Увеличение уставного фонда акционерного общества может быть произведено за счет: эмиссионного дохода, полученного от продажи собственных акций сверх их номинальной стоимости; средств добавочного фонда; остатков средств резервов (резервных фондов), образованных акционерных обществ в соответствии с законодательством Республики Беларусь либо уставными документами; остатков средств фондов переоценки статей баланса (основных средств, незавершенного строительства и не установленного оборудования); нераспределенной прибыли прошлых лет и отчетного года.

На счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи:

Дебет счетов: 82 «Резервный фонд», «Добавочный фонд», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд», субсчет «Объявленный фонд».

Одновременно движение уставного фонда отражается по субсчетам счета 80 «Уставный фонд». На стоимость акций в номинальной оценке, на которые была проведена подписка:

Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Объявленный фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Подписной фонд».

Произведена оплата подписки на акции:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

По мере оплаты акций на их стоимость делается запись:

Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Подписной фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Оплаченный фонд».

Кроме того, по решению собрания акционеров на пополнение уставного фонда могут быть направлены дивиденды, начисленные учредителям (акционерам). Причем в соответствии с действующим законодательством сумма этих средств облагается налогом на доходы и на увеличение уставного фонда направляется за вычетом суммы удержанного налога. В учете эти операции отражаются следующим образом:

1. Начислены дивиденды участникам акционерного общества:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 2 «Расчеты по выплате дивидендов».

2. Удержан налог на доходы из суммы причитающихся дивидендов:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате дивидендов» и
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

3. Произведено пополнение уставного фонда за счет начисленных дивидендов учредителям (акционерам):

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате дивидендов» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Оплаченный фонд».

Уставный фонд акционерного общества может быть сокращен путем изъятия из обращения части акций и аннулирования их, а также при снижении номинальной стоимости акций, что в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

1. Произведен выкуп акций акционерным обществом у акционеров:

Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)» и
Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет».

2. На сумму собственных акций, выкупленных у акционеров, составляется проводка:

Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Оплаченный фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд», субсчет «Изъятый фонд».

3. Аннулированы выкупленные у акционеров акции:

Дебет счета 80 «Уставный фонд», субсчет 4 «Изъятый фонд» и
Кредит счета 81 «Собственные акции (доли)».

4. При дальнейшей продаже собственных акций, выкупленных у акционеров:

Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Изъятый фонд»
Кредит счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Оплаченный фонд».

5. Отражается разница между выкупной и номинальной стоимостью акций:
 - на сумму расходов:
Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» и
Кредит счета 81 «Собственные акции (доли)»;
 - на сумму доходов:
Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)» и
Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».
6. Уменьшен уставный фонд акционерного общества при доведении его величины до стоимости чистых активов:
Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Оплаченный фонд» и
Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
7. Уменьшена величина уставного фонда в результате снижения номинальной стоимости акций:
Дебет счета 80 «Уставный фонд» субсчет «Оплаченный фонд» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд».

Унитарным предприятием является коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия неделимо и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия. В соответствии со статьей 113 Гражданского кодекса Республики Беларусь в форме унитарных предприятий могут быть созданы государственные (республиканские или коммунальные) унитарные предприятия либо частные унитарные предприятия.

Имущество унитарного предприятия находится в государственной либо частной собственности физического или юридического лица.

Имущество республиканского унитарного предприятия находится в собственности Республики Беларусь и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Имущество коммунального унитарного предприятия находится в собственности административно-территориальной единицы и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения.

Имущество частного унитарного предприятия находится в частной собственности физического лица (совместной собственности супругов) либо юридического лица и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения.

Имущество дочернего унитарного предприятия находится в собственности собственника имущества предприятия-учредителя и принадлежит дочернему предприятию на праве хозяйственного ведения.

Долевая собственность на имущество унитарного предприятия не допускается.

Уставный фонд унитарного предприятия формируется путем выделения организации имущества в виде денежных средств и материальных ценностей государством или муниципальным органом.

Так как уставный фонд унитарного предприятия неделим и принадлежит одному собственнику, то нет необходимости для его учета к счету 80 «Уставный фонд» открывать субсчета. Основные операции по формированию уставного фонда, его увеличению и уменьшению в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

1. Отражена регистрация уставного фонда унитарного предприятия:
Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд».
2. Отражено поступление вклада учредителя в уставный фонд:
 - денежных средств:
Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;
 - основных средств:
Дебет счета 01 «Основные средства» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;
 - нематериальных активов:
Дебет счета 04 «Нематериальные активы» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;
 - производственных запасов:
Дебет счета 10 «Материалы» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;
 - товаров:
Дебет счета 41 «Товары» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»; и др.
3. Направлены на увеличение уставного фонда средства собственных источников унитарного предприятия:
Дебет счетов 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 83 «Добавочный фонд», 82 «Резервный фонд» и
Кредит счета 80 «Уставный фонд».

4. Отражено изъятие у унитарного предприятия по решению учредителя:
- денежных средств:
Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и
Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;
 - неденежных активов предприятия:
Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» и
Кредит счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.
5. Отражено закрытие унитарного предприятия:
Дебет счета 80 «Уставный фонд» и
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Простое товарищество – это совместная деятельность участников, которая не предполагает образования юридического лица и осуществляется на основании договора между участниками для извлечения прибыли или достижения иной, не противоречащей законодательству цели. Совместная деятельность участников простого товарищества осуществляется на основании объединения их вкладов. Вкладом участника признается все то, что он вносит в общее дело: деньги, имущество, профессиональные навыки, знания и умения, а также деловая репутация и деловые связи. Внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также произведенная в результате совместной деятельности продукция и полученные доходы признаются их общей долевой собственностью. При образовании простого товарищества в бухгалтерском учете задолженность участников по вкладам не отражается, а отражаются только фактически внесенные вклады.

При прекращении совместной деятельности участников простого товарищества имущество и денежные средства, переданные в общее владение, возвращаются предоставившим их участникам в соответствии с условиями договора простого товарищества. В договоре каждый участник имеет право оговорить способ возврата его имущества – в натуральной форме или путем выплаты стоимости его доли в общем имуществе товарищества. Обороты по передаче объектов при разделе товаров, находившихся в общей собственности участников договора простого товарищества, объектами налогообложения НДС не являются.

Для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества также применяется счет 80. В этом случае счет 80 именуется «Вклады товарищей».

Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходится по дебету счетов учета имущества (51 «Расчетные счета», 50 «Касса», 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей». При возврате имущества товарищам при прекращении договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи.

Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

Уставный фонд предприятий любых правовых форм хозяйственной деятельности представляет собой сумму вкладов, внесенных учредителями-собственниками в имущество предприятия. За счет уставного фонда предприятия формируются собственные основные и оборотные средства. Величина уставного фонда организации должна соответствовать его размеру, зафиксированному в учредительных документах.

Согласно Гражданскому Кодексу Республики Беларусь, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов коммерческой организации окажется менее уставного фонда, такая организация обязана объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного фонда. Стоимость чистых активов определяется на 1 января организациями на основании данных бухгалтерского баланса. Чистые активы представляют собой разницу между стоимостью активов и пассивов, принимаемых к расчету. В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса, в том числе:
 - основные средства – по остаточной стоимости с учетом проведенных переоценок в соответствии с законодательством Республики Беларусь;
 - нематериальные активы, в том числе имущественные права, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности организации, – по остаточной стоимости;
 - доходные вложения в материальные ценности – по остаточной стоимости;
 - вложения во внеоборотные активы, в том числе незавершенное строительство - в сумме фактических затрат организации с учетом проведенных переоценок в соответствии с законодательством;
 - прочие внеоборотные активы;
- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса, в том числе:
 - запасы и затраты:
 - сырье, материалы, и другие аналогичные активы, животные на выращивании и откорме, затраты на незавершенном производстве – по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам, а также с учетом сумм отклонений, возникших при приобретении сырья, материалов.

Имущество, являющееся средствами труда и относящееся к отдельным предметам в составе оборотных средств, – по остаточной стоимости;

- расходы на реализацию – на суммы издержек обращения и коммерческих расходов, приходящихся на остаток нереализованных товаров;
- готовая продукция и товары для реализации – по фактической себестоимости. Товары могут приниматься по покупной стоимости, если при оприходовании товаров в их стоимость не включаются транспортно-заготовительные расходы;
- товары отгруженные – по полной производственной себестоимости;
- выполненные этапы по незавершенным работам – по фактической стоимости законченных этапов работ;
- расходы будущих периодов – в сумме фактических расходов.

Из активов, принимаемых к расчету, исключается стоимость активов, полученных организацией в доверительное управление.

Акционерные общества из стоимости активов, принимаемых к расчету, исключают стоимость имущества, переданного акционерному обществу по договору безвозмездного пользования.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются обязательства организации, в том числе:

- целевое финансирование – в размере остатков сумм неиспользованного целевого финансирования;
- доходы будущих периодов – в сумме доходов, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам;
- долгосрочные кредиты и займы – в сумме остатков кредитов и займов, полученных на срок более одного года, а также сумм начисленных и неуплаченных процентов по ним;
- прочие долгосрочные обязательства – в сумме задолженности по прочим долгосрочным обязательствам, в том числе долгосрочная задолженность по договору лизинга;
- краткосрочные кредиты и займы – в сумме кредитов и займов, полученных на срок менее одного года, включая налоговые кредиты, а также суммы начисленных и неуплаченных процентов по ним;
- кредиторская задолженность – в сумме задолженности организации перед юридическими и физическими лицами, индивидуальными предпринимателями, а также по расчетам с бюджетом и работниками организации;
- задолженность перед участниками (учредителями) – в сумме начисленных к выплате акционерам, учредителям, участникам доходов, дивидендов, а также в сумме части прибыли (дохода), причитающиеся к уплате в бюджет государственными унитарными предприятиями и хозяйственными обществами в соответствии с законодательством.

Задолженность перед участниками (учредителями) в размере авансовых поступлений в счет вкладов в уставный фонд в составе пассивов, принимаемых к расчету стоимости чистых активов, не учитываются;

резервы предстоящих расходов – в размере остатков средств, зарезервированных организацией в соответствии с законодательством;

прочие краткосрочные обязательства, включающие прочие доходы и расходы, а для страховых организаций – также страховые резервы и фонды.

Определение стоимости имущества и обязательств организации, участвующих в расчете стоимости чистых активов, производится в белорусских рублях по состоянию на конец отчетного периода.

Имущество и обязательства, учитываемые в иностранной валюте, пересчитываются в белорусские рубли по официальному курсу Национального банка Республики Беларусь на дату расчета стоимости чистых активов.

Если стоимость указанных активов менее определенного законодательством минимального размера уставного фонда, эта коммерческая организация подлежит ликвидации в установленном порядке. Однако в реальной практике эти требования законодательства соблюдаются далеко не всегда. У многих хозяйственных обществ стоимость чистых активов меньше минимального размера уставного фонда, установленного законодательством на дату их государственной регистрации, а у некоторых вообще нет чистых активов (сумма их долговых обязательств превышает величину собственного капитала). Сами хозяйственные общества, естественно, не принимают решений о своей ликвидации, а соответствующие органы, которые вправе предъявить в суд требование о ликвидации хозяйственного общества, этого не делают.

Изучив публикации российских ученых и проанализировав название счета 80 «Уставный фонд», можно сделать вывод о некоторой неточности. Так, в Российской Федерации уставный фонд – это имущество государственных и муниципальных унитарных предприятий, которые не наделены правом собственности на имущество, закрепленное за ними собственником, а коммерческие организации в соответствии с учредительными документами формируют уставный капитал. Исходя из сказанного счет 80 «Уставный фонд» должен иметь более точное наименование «Уставный (складочный) капитал (фонд)».

В Российской Федерации и на Западе, согласно МСФО, имущество организации, размер которого зафиксирован в Уставе, называется уставный капитал.

В настоящее время принят распространенный за рубежом порядок, согласно которому по кредиту счета 80 «Уставный фонд» должна быть показана всегда одна и та же сумма, равная той, что указана в уставе организации.

И если почти по всем счетам в течение всей деятельности предприятия постоянно делаются записи, вследствие чего меняется их сальдо, то сальдо по счету 80 «Уставный фонд» всегда остается неизменным.

Только в тех случаях, когда учредители решат или увеличить, или уменьшить величину уставного капитала, а это бывает редко, счет 80 «Уставный фонд» или дебетуется (в случае уменьшения) или кредитуется (в случае увеличения). Внешне счет кажется символическим, поскольку по нему нет движения, но именно он служит первоисточником, дающим жизнь предприятию и эту жизнь поддерживающим.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218–З.
2. Декрет Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1 «О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования».
3. Инвестиционный Кодекс Республики Беларусь от 22 июня 2001 г. № 37–З (в редакции от 18 июля 2006 г. № 159–З).
4. Инструкция о порядке формирования уставного фонда открытого акционерного общества, создаваемого в процессе приватизации республиканской собственности. Утверждена постановлением Министерства экономики Республики Беларусь 20.10.2005 г. № 178.
5. Лемеш В. Расчеты с учредителями по формированию уставного фонда // *Налоги и бухгалтерский учет*. 2005. №17. С.32–54.
6. Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1.
7. Положение о ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденное Декретом Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1.
8. Приказ Министерства экономики Республики Беларусь от 10 апреля 1996 г. №26 «Порядок проведения экспертизы достоверности оценки имущества, вносимого в виде неденежного вклада в уставный фонд юридического лица» (в редакции от 17 января 2003 г. № 10).
9. Шкирман С.И. Фонды и резервы, создаваемые организациями. Расчет чистых активов и доли выбывающего учредителя / С.И. Шкирман. – Мн: Издательство Гревцова, 2007. – 272 с.
10. Кузьмич Т. Развитие методики учета формирования уставного и добавочного капитала / Т. Кузьмич // *Финансы, учет, аудит*. – 2006. – № 3. – С. 69–72.
11. Сушкевич А.Н. Бухгалтерский учет / А.Н. Сушкевич, В.Н. Сушкевич, Е.Н. Шибeko. – 2-е изд., изм. и доп. – Минск: Ред. журн. «Пром.-торг. право», 2007.
12. Химченко Г. Учет операций по формированию, увеличению, уменьшению уставного фонда общества с ограниченной ответственностью / Г. Химченко // *Финансы, учет, аудит*. – 2007. – № 2. – С. 52–56.

**МЕТОДИКА ОФОРМЛЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ КОМПЛЕКСНЫХ РЕВИЗИЙ
ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ И ПРЕДПРИЯТИЙ**

В.И. Евдокимович, профессор БТЭУ ПК

Эффективность проведенных комплексных ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий) любой формы собственности во многом зависит от того, как качественно оформлены их результаты.

В соответствии с «Порядком организации и проведения проверок (ревизий) финансово – хозяйственной деятельности», утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 1 марта 2007 г. № 116), результаты проведенной комплексной ревизии, в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства, регулирующих экономические отношения, оформляются актом. По результатам ревизии, в процессе которой не выявлено нарушений актов законодательства, составляется справка.

Акт комплексной ревизии представляет документ, в котором отражены выявленные в ходе этой ревизии нарушения, недостатки и злоупотребления, а также достижения в финансово-хозяйственной деятельности проверенной организации (предприятия), находящейся на отдельном самостоятельном балансе за ревизуемый период. Его еще называют основным (общим) актом ревизии. Начинают составлять основной акт в конце ревизии, после того как все установленные факты нарушений, недостатков и злоупотреблений найдут отражение в других видах документов (в промежуточных и разовых актах, в накопительных ведомостях).

Отдельными промежуточными актами, составляемыми во время комплексной ревизии до ее окончания, регистрируют факты нарушений в случаях, если установленное нарушение может быть скрыто или по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственным лицам, чьи действия (бездействие) повлекли указанные нарушения. В промежуточном акте могут найти отражение выявленные факты ошибок и подлогов, связанных с неоприходованием или неправильным списанием в расход денежных средств и материальных ценностей, выявленные по результатам инвентаризации, и будут определены недостаки или излишки с учетом этих изменений, а также результаты сверки расчетов с поставщиками и покупателями,