

Развитие методики учета формирования уставного и добавочного капитала

Татьяна КУЗЬМИЧ,
ассистент БГЭУ

В нормативных актах Республики Беларусь в настоящее время понятие «уставный капитал» не используется, в качестве уставного капитала применяется понятие «уставный фонд». По нашему мнению, такая замена является не совсем корректной. Несмотря на то что в отечественном законодательстве понятие «фонд» не определено, экономические словари дают три варианта его толкования: во-первых, под фондом понимается запас, накопление денежных средств, денежный капитал; во-вторых, фонд может обозначать денежные и материальные средства, сосредоточенные с целью использования их для определенных целей; в-третьих, фонд может иметь статус организации. Как следует из первых двух определений, речь идет о средствах, а не об источниках (третий вариант не рассматривается, так как он имеет скорее правовой, чем бухгалтерский смысл).

Понятие «капитал» мы определили как источник инвестиций в хозяйственную деятельность предприятия, осуществляемую с целью получения прибыли. Исходя из данного определения, для характеристики первоначальных либо последующих взносов (вкладов) (вложений) собственников в созданное ими предприятие следует применять термин «уставный капитал».

Уставный капитал в момент образования предприятия выступает единственным источником приобретения как основных, так и оборотных средств. В зависимости от организационно-правовой формы предприятия уставный фонд (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 обще-

ства, приобретенных акционерами в АО (п. 1 ст. 99).

Уставный капитал может быть сформирован в денежном выражении 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 деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права, имеющие денежную оценку. Каких-либо ограничений по поводу внесения определенных видов денежных средств в качестве вклада в уставный фонд Гражданский кодекс не содержит.

По нашему мнению, целесообразно было бы определить различные уровни минимального размера уставного капитала не только для организаций различных организационно-правовых форм, но и для организаций, работающих или планирующих работать в различных отраслях экономики. Кроме того, необходимо 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.

Для учета уставного капитала мы предлагаем к счету 80 «Уставный фонд» открыть следующие субсчета: 80-1 «Простые акции», 80-2 «Привилегированные акции», 80-3 «Вклады», 80-4 «Паи». Выбор субсчета зависит от организационно-правовой формы предприятия. Формирование и увеличение уставного капитала будет отражаться по кредиту счета, уменьшение – по дебету счета в корреспонденции со счетом «Расчеты с учредителями». Все операции по изменению уставного капитала должны отражаться на

счете 80 только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы. В случае наличия задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, с нашей точки зрения, целесообразно использовать дополнительный счет 85 «Неоплаченный капитал».

Для того чтобы показать необходимость введения дополнительного счета, приведем пример. Допустим, уставный капитал согласно учредительным документам определен в размере 10000000 руб. Фактически внесено 5000000 руб. путем перечисления на расчетный счет предприятия и на 6000000 руб. поставлено оборудование для производства. Таким образом, фактически внесено 6500000 руб., остальная сумма 3500000 руб. является задолженностью учредителей. Согласно действующему порядку в учете будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 51 «Расчетный счет» – Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – 5000000 руб.

Дебет счета 01 «Основные средства» – Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – 6000000 руб.

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» – Кредит счета 80 «Уставный фонд» – 10000000 руб.

Следовательно, задолженность учредителям будет равна дебетовому салдо по счету 75 «Расчеты с учредителями», а в отчетности будет показана как дебиторская задолженность во втором разделе актива баланса. С методологической точки зрения это является не совсем верным. Кроме того, МСФО 1 требует, чтобы неоплаченная часть уставного капитала была отнесена в уменьшение статьи «Уставный капитал». Для того чтобы соблюсти это требование и обеспечить достоверность отчетных данных, мы считаем целесообразным ввести регулирующий счет к счету 80 счет 85 «Неоплаченный капитал», на котором предлагается учитывать стоимость неопла-

ченных акций либо сумму взносов, которые еще не внесены. В приведенном примере корреспонденция счетов будет следующая:

Дебет счета 51 «Расчетный счет» – Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – 500000 руб.

Дебет счета 01 «Основные средства» – Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» – 6000000 руб.

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» – Кредит счета 80 «Уставный фонд» – 6500000 руб.

Дебет счета 85 «Неоплаченный капитал» – Кредит счета 80 «Уставный фонд» – 3500000 руб.

Сумма, учтенная на счете 85, 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.

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», МСФО 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а также интерпретации ПКИ 16 «Акционерный капитал – вновь приобретенные собственные долевые инструменты» и ПКИ 17 «Капитал – затраты на сделки с собственными долевыми инструментами».

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 некой фиксированной величины.

Согласно белорусскому законодательству разница между фактически затратами на выкуп акций (долей) и стоимостью, по которой указанные акции (доли) были перепроданы, 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» интерпретации ПКИ 16 «Акционерный капитал – вновь приобретенные собственные долевые инструменты» все операции с собственными акциями предприятия не приводят к образованию прибыли или убытка, а отражаются как изменение в его капитале. По нашему мнению, разница между ценой выкупа и ценой последующей продажи собственных акций должна учитываться как дополнительный капитал на субсчете 83-2 «Эмиссионный доход».

В соответствии с Типовым 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. Считаем, что 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, мы предлагаем выкупленные у акционеров собственные акции учитывать также по номинальной стоимости.

Операции по движению собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей продажи или аннулирования, по нашему мнению, целесообразно учитывать следующим образом.

На сумму номинальной стоимости приобретенных акций составляется запись:

Дебет счета 81-1 «Выкупленные простые акции» или счета 81-2 «Вы-

купленные привилегированные акции»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Положительная разница между фактической и номинальной стоимостью акций отражается записью:

Дебет счета 83-2 «Эмиссионный доход»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Отрицательная разница оформляется обратной проводкой:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 83-2 «Эмиссионный доход».

При последующей продаже акций составляются обратные бухгалтерские записи. При превышении продажной стоимости акций над номинальной стоимостью счет 83-2 «Эмиссионный доход» кредитуются, а при превышении номинальной стоимости – дебетуются.

Если суммы образовавшегося эмиссионного дохода недостаточно для покрытия убытков от операций с собственными акциями, разница покрывается за счет резервного капитала акционерного общества.

Аннулирование выкупленных акций после выполнения всех предусмотренных законодательством процедур оформляется корреспонденцией счетов:

Дебет счета 80-2 «Простые акции» или 80-3 «Привилегированные акции»

Кредит счета 81-1 «Выкупленные простые акции» или счета 81-2 «Выкупленные привилегированные акции».

Минимальный размер уставного капитала в соответствии с Декретом Президента РБ №11 от 16.03.1999 г. определен в евро. Эквивалентная сумма в белорусских рублях рассчитывается исходя из установленного Национальным банком РБ официального курса белорусского рубля к евро на первое число месяца, в котором учредительные документы (изменения и дополнения в учредительные документы) представляются в регистрирующие органы. При дальнейшем изменении курса евро к белорусскому руб-

лю уставный капитал не пополняется. Следовательно, реальный размер уставного капитала, сформированного в белорусских рублях, в результате инфляции с течением времени будет изменяться в сторону уменьшения. Такая ситуация противоречит интересам и кредиторов, и собственников. Кредиторы заинтересованы в финансовой независимости организации, а интересы собственников заключены в отсутствии налогообложения при выходе из состава учредителей организации.

Для обеспечения достоверности учета предлагаем производить индексацию уставного капитала. С нашей точки зрения, для этого целесообразно использовать индекс реального эффективного курса белорусского рубля к иностранным валютам, регулярно рассчитываемый Национальным банком Республики Беларусь. Указанный индекс характеризует изменение за определенный период времени номинального эффективного курса белорусского рубля, скорректированного на соотношение темпов инфляции в Республике Беларусь и в странах – основных торговых партнерах. Индекс реального эффективного курса белорусского рубля к иностранным валютам определяется как среднее геометрическое взвешенное индексов реального обменного курса белорусского рубля к валютам стран – основных торговых партнеров, где в качестве весовых коэффициентов используются доли внешнеторгового оборота Республики Беларусь со странами – основными торговыми партнерами в общем объеме внешнеторгового оборота с этими странами.

Реальную величину уставного капитала можно определить путем умножения суммы уставного капитала, зафиксированной в учредительных документах, на индекс реального эффективного курса белорусского рубля к иностранным валютам.

$$УК_1 = УК_0 \times I,$$

где $УК_1$ – реальная величина уставного капитала на отчетную дату;

$УК_0$ – величина уставного капитала на дату его формирования.

При этом разницу между первоначально внесенной суммой уставного капитала и уточненной суммой целесообразно учитывать в составе дополнительного капитала на счете 83 «Добавочный фонд» субсчет 3 «Результат индексации уставного капитала». На сумму разницы будет составляться следующая бухгалтерская запись:

**Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
Кредит счета 83-3 «Результат индексации уставного капитала».**

Таким образом, указанная разница будет уменьшать чистую прибыль организации до ее распределения между учредителями. Предлагаемый порядок учета согласуется с финансовой концепцией поддержания капитала МСФО. В соответствии с данной концепцией прибыль может быть признана только после поддержания общей покупательной способности акционерного капитала компании.

В акционерном обществе разница между продажной и номинальной стоимостью акций будет отражена в составе дополнительного капитала на субсчете 2 счета 83 «Эмиссионный доход». Помимо упомянутых субсчетов к счету 83 «Добавочный фонд», по нашему мнению, целесообразно открыть следующие субсчета: 83-1 «Дополнительно вложенный капитал», 83-4 «Капитализированная прибыль», 83-5 «Прочий дополнительный капитал».

Таким образом, несмотря на то что на счете 80 «Уставный капитал» будет так же, как и в настоящее время, отражена абстрактная величина уставного капитала, зафиксированная в учредительных документах, для целей анализа финансового положения предприятия и тенденций его развития, а также для обеспечения гарантий прав кредиторов будет рассчитываться реальная (от лат. *Realis* – действительный) величина уставного капитала, определяемая путем сложения остатков по счетам 80 «Уставный фонд» и 83 «Добавочный фонд» 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.

Проблема заключается в том, что отсутствуют четкие критерии по поводу того, какие статьи баланса следует учитывать при подсчете полной стоимости имущества организации. Можно предположить, что полная стоимость имущества включает в себя все активы организации. Однако следствием выхода учредителей из состава участников и раздела имущества может стать банкротство юридического лица.

По нашему мнению, при выбытии из состава участников общества учредителю следует выплачивать часть капитала предприятия, соответствующую величине реального размера уставного капитала, определенного нами выше, на последнюю отчетную дату, предшествующую дате выбытия.

Таким образом, действующий в настоящее время учет уставного капитала искажает экономическое состояние предприятий и не способствует их инвестиционной привлекательности, так как уставный капитал является абстрактной величиной, не гарантирующей права и интересы кредиторов и инвесторов. Проведение индексации уставного капитала позволит определить реальную величину уставного капитала и соблюсти требования международных стандартов по поддержанию постоянной величины капитала в целом. Введение предложенного порядка учета разницы между покупной и продажной стоимостью акций позволит устранить несоответствие отечественного порядка учета требованиям МСФО. Принятие на законодательном уровне предложения по поводу учета расчетов с учредителями, выбывающими из состава участников, позволит устранить неясность в этом вопросе в действующем законодательстве. Кроме того, реализация внесенных предложений по введению дифференцируемого уровня минимального размера уставного капитала и продлению сроков формирования уставного капитала позволит увеличить количество создаваемых предприятий. ■