

Тема 7 ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО ДЕЛА В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ ФОРМЫ, ОТРАСЛЕВОЙ ПРИНАДЛЕЖНОСТИ И РАЗМЕРОВ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

7.1 Особенности организации бухгалтерского дела в различных видах хозяйственных обществ

Хозяйственными товариществами и обществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом.

Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное товариществом или обществом в процессе деятельности, принадлежит ему на праве собственности.

Хозяйственные общества могут создаваться в форме акционерного общества, общества с ограниченной или дополнительной ответственностью, их участниками являются отдельные граждане и юридические лица. Хозяйственное общество может быть создано одним лицом, которое становится его единственным участником.

Вкладом в имущество общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права, а также иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада участника хозяйственного общества производится по соглашению между учредителями (участниками) общества и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке.

Участники хозяйственного общества *вправе*:

- участвовать в управлении делами, за исключением командитистов в товариществах на вере;
- получать информацию о деятельности товарищества или общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией в установленном учредительными документами порядке;
- принимать участие в распределении прибыли;
- получать в случае ликвидации часть имущества, остающегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость;

Участники хозяйственного общества *обязаны*:

- вносить вклады в порядке, размерах, способами и в сроки, которые предусмотрены учредительными документами;
- не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности товарищества или общества;
- выполнять другие обязанности, предусмотренные его учредительными документами.

Хозяйственное общество является самой распространенной и урегулированной законодательством формой предпринимательской деятельности. Порядок формирования уставного капитала обществ различен. В обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью он формируется за счет вкладов (долей) участников, а в акционерных обществах - путем продажи акций.

Можно выделить три основные функции, которые выполняет уставный капитал общества:

- 1) является имущественной основой для деятельности общества, т. е. первоначальным (стартовым) капиталом;
- 2) образование уставного капитала позволяет определить долю (процент) участия каждого учредителя (акционера, участника) в обществе, поскольку ей соответствует количество голосов участника на общем собрании и размер его дохода (дивиденда);
- 3) уставный капитал гарантирует выполнение обязательств общества перед кредиторами, поэтому законодательством установлен его минимальный размер.

Согласно ст. 87 ГК РФ, *обществом с ограниченной ответственностью* признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Участники такого общества не отвечают по его обязательствам и рискуют получить убытки, связанные с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Участники общества, внесшие вклады не полностью, солидарно отвечают по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников.

В соответствии со ст. 96 ГК РФ, *акционерным* признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций.

Основное различие общества с ограниченной ответственностью и акционерного общества заключается в процедуре распределения и перераспределения уставного капитала между его участниками.

В обществе с ограниченной ответственностью изменение размера долей уставного капитала участников приводит к изменению учредительных документов. В акционерном капитале изменение долей уставного капитала участников, т. е. количества принадлежащих им акций, приводит к изменению в реестре акционеров и не сопровождается изменением учредительных документов.

Порядок создания общества с ограниченной ответственностью регулируется ст. 11-13 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в дальнейшем Закон № 14-ФЗ).

Порядок создания акционерного общества определяется ст. 8-11 Закона № 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Наличие копий всех учредительных документов у бухгалтера совершенно необходимо, поскольку на их основе делаются первые бухгалтерские записи. Кроме того, в них содержатся основные правила деятельности самой организации. Это необходимо учитывать при формировании учетной политики и разработке графика документооборота в организации.

Учредительными документами общества с ограниченной ответственностью выступают учредительный договор, подписанный его учредителями, и утвержденный ими устав. Если общество учреждается одним лицом, то его учредительным документом считается устав. Учредительным договором определяются состав участников общества, размер уставного капитала общества и долей каждого из участников; размер, состав, сроки и порядок внесения ими вкладов, ответственность участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов; состав органов управления обществом.

В уставе общества содержится как минимум следующая информация: полное и сокращенное наименование организации, сведения о месте нахождения общества, сведения о размере

уставного капитала, размере и доле участников, сведения о руководстве обществом и т. д.

Учредители акционерного общества заключают между собой договор о его создании и утверждают устав. В договоре определяются размер уставного капитала, категории и типы акций, подлежащих размещению среди учредителей, размер и порядок оплаты акций и др. Договор о создании акционерного общества не является его учредительным документом. В уставе акционерного общества содержатся сведения: адрес и наименование организации, тип общества, количество, номинальная стоимость, категории акций, права акционеров, порядок проведения собрания акционеров и т. д.

Акционерным обществом признается общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров. Такое акционерное общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, установленных законом. Акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках.

Акционерное общество может быть создано одним лицом или состоять из одного лица в случае приобретения одним акционером всех акций общества. Сведения об этом должны содержаться в уставе общества, быть зарегистрированы и опубликованы.

Высшим органом управления акционерным обществом является общее собрание его акционеров. Акционерное общество должно для проверки и подтверждения правильности годовой финансовой отчетности ежегодно привлекать профессионального аудитора, не связанного имущественными интересами с обществом или его участниками. Аудиторская проверка деятельности акционерного общества должна быть проведена в любое время по требованию акционеров, совокупная доля которых в уставном капитале составляет десять или более процентов.

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью состоит из стоимости вкладов его участников. Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующий интересы его кредиторов. Не допускается освобождение участника общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал, в том числе путем зачета требований к обществу.

Уставный капитал *акционерного общества* состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Акции представляют собой ценную бумагу, удостоверяющую факт вноса определенной суммы в уставный капитал общества, дающего право участвовать в собраниях акционеров и получать определенную долю в виде дивидендов (дохода держателя акции).

Уставный капитал складывается из средств, внесенных акционерами. Он является коллективной собственностью акционеров и одновременно собственностью общества как юридического лица. С одной стороны, он выступает фондом собственных средств общества, а с другой стороны, он является собственностью каждого акционера, и доля каждого определяется стоимостью принадлежащих ему акций.

Уставный капитал вновь созданного общества формируется за счет денежных и материальных средств, предоставленных акционерами в оплату своего пакета акций на размер зарегистрированного уставного капитала.

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Он не может быть менее размера, предусмотренного законом об акционерных обществах. Минимальный размер уставного капитала составляет 100 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), установленной законом, для закрытых акционерных обществ и 1000 МРОТ - для открытых.

Уставный капитал оценивается по номинальной стоимости приобретенных акций. Превышение стоимости акций над их номиналом (учредительный или эмиссионный доход) учитывается отдельно и направляется на компенсацию разницы, образующейся при реализации акций по стоимости ниже их номинала. Эти средства входят в добавочный капитал, создаваемый обществом наряду с уставным.

Общество вправе увеличивать или уменьшать размер уставного капитала в определенных случаях. Бухгалтерия не может отражать эти операции без решения акционеров и уведомления об этом государственного органа, зарегистрировавшего общество.

Акционерный капитал формируется как одновременная собственность юридического лица (акционерного общества) и акционеров, и акционер не может изъять свой вклад до ликвидации

общества в установленном порядке, но он может продать акцию на фондовом рынке и вернуть себе ее денежный эквивалент, а порождаемые ею права в отношении общества перейдут к другому владельцу - держателю акций. Акции могут выпускаться именными или на предъявителя, подразделяются на обыкновенные (простые) и привилегированные. Последние не представляют их владельцам возможности участия в собраниях акционеров, но обеспечивают гарантированный доход. Дивиденды по ним выплачиваются не ниже установленного размера, обычно в процентах к их номинальной стоимости. Число таких акций не должно превышать по стоимости 25 % зарегистрированного уставного капитала. Владельцы привилегированных акций также имеют преимущества в сравнении с держателями обыкновенных акций в случае ликвидации корпорации: они получают причитающуюся им долю в имуществе фирмы (номинальную стоимость акций) после погашения долгов по обязательствам.

Простые акции дают их владельцам право голоса при участии в собрании акционеров. Доходы владельцев обыкновенных акций зависят от результатов хозяйственной деятельности и решения собрания акционеров о сумме чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов. Имущественные иски по простым акциям считаются остаточными. Они погашаются после выплаты долгов по обязательствам и номинальной стоимости привилегированных акций.

Первой хозяйственной операцией, с которой начинается бухгалтерский учет в акционерном обществе, является отражение суммы заявленного в учредительных документах уставного капитала и возникшей в связи с этим задолженности учредителей по взносам в него:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К-т сч. 80 «Уставный капитал» субсч. «Уставный капитал».

Аналитический учет на счете 80 «Уставный капитал» субсчет «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации о типах акций, их видах, стадиях накопления капитала и акционерах.

Учет по типам акций ведут на аналитических счетах: «Размещенные акции», «Объявленные акции». На первом из них собирается информация об акциях, размещенных только среди учредителей в порядке закрытой подписки, на втором - информация

об акциях, реализованных акционерам при проведении открытой подписки. Необходимость такого разделения обусловлена тем, что закон об акционерных обществах обязывает учредителей полностью оплатить уставный капитал, объявленный при создании общества, поскольку до открытой эмиссии акций общество должно обладать имуществом, гарантирующим исполнение его обязательств по отношению к будущим акционерам.

Аналитический учет по видам акций может быть организован на счетах: «Обыкновенные акции», «Привилегированные акции». Соотношение накапливаемой на них информации имеет контрольное значение, поскольку доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала не должна превышать 25 %.

При формировании информации о накоплении уставного капитала допускается открытие четырех аналитических счетов: «Объявленный капитал», «Подписной капитал», «Оплаченный капитал», «Изъятый капитал».

Следует учитывать различия в порядке формирования уставного капитала за счет эмиссии размещенных и объявленных акций. Поскольку к моменту учреждения общества все размещенные акции должны быть распределены среди учредителей, то в аналитическом учете одновременно увеличатся «Объявленный капитал» и «Подписной капитал». При организации открытой подписки на счете «Объявленный капитал» будет показана номинальная стоимость всех объявленных акций, а на счете «Подписной капитал» - только тех из них, на которые состоялась открытая подписка. Во всех случаях по мере фактической оплаты акций необходимо уменьшать «Подписной капитал» и увеличивать «Оплаченный капитал». Объявленный (подписной), но не оплаченный капитал считается дебиторской задолженностью учредителей и учитывается на счете 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Фактическое поступление взносов учредителей отражается по кредиту счета 75 в дебет счетов учета денежных средств или иных активов общества. Материальные ценности, нематериальные активы, ценные бумаги, вносимые в счет вклада в уставный капитал, определяются и оцениваются по соглашению учредителей, зафиксированному в учредительных документах. Валюта оценивается по курсу Банка России, действовавшему в день регистрации устава общества:

Д-т сч. 51(50) «Расчетные счета» («Касса»)

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - оплата акций в де нежной форме

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - оплата акций основными средствами.

Первоначальная стоимость внесенных основных средств определяется из их денежной оценки, согласованной с учредителями. НДС из стоимости объекта не выделяется, счет-фактура не выписывается.

Д-т сч. 10 «Материалы»

К-т сч. 75/1 «Расчеты с учредителями» - оплата акций материальными ценностями

Д-т сч. 04 «Нематериальные активы»

К-т сч. 75/1 «Расчеты с учредителями» - оплата акций правом на что-либо (например, правом пользования основными средствами)

Оценка активов, переданных в уставный капитал, ведется по реальной рыночной стоимости во время их передачи. Вклад в уставный капитал может составлять имущество (чаще основные средства), которое передается в пользование и управление, а права собственности на него остаются у акционера. В таком случае вклад в уставный капитал и сумма оплаченных акций будут оценены по величине арендной платы за имущество. Стоимость полученных прав отражается на счете 04 или 03 (в случае лизинга) по соглашению сторон на весь срок использования.

Первые 50 % уставного капитала должны быть оплачены уже к моменту регистрации. Остальные же 50 % вносятся не позднее чем через 12 календарных месяцев со дня регистрации, независимо от того, приступило общество к работе или нет. Дополнительные (объявленные) акции оплачиваются в течение срока, определенного в учредительных документах, но не позднее одного года с момента их приобретения (размещения). Те из них, которые реализуются за деньги, подлежат оплате при приобретении в размере не менее 25 % от номинальной стоимости. Формирование информации на аналитическом счете «Изъятый капитал» происходит одновременно с изъятием части акций из обращения путем их выкупа у

акционеров и сопровождается уменьшением «Оплаченного капитала». Организация аналитического учета уставного капитала в разрезе акционеров преследует цель получения сведений о каждом из участников акционерного общества, степени концентрации в их руках капитала, разделении акций по географическим районам. В качестве информационной базы такого учета может выступать реестр акционерного общества.

Реестр учета акционеров акционерного общества

№ записи	Ф.И.О. или наименование юридического лица	Адрес	Банковские реквизиты	Тип акций	Количество акций	Номинальная стоимость акции	Дата приобретения	Дата последнего платежа	Дата продажи и акций др. лицу	Примечания

Запись о владельце акций в таком реестре подтверждает собственность акционера и количество акций, которыми он владеет. Копия записи в реестре акций заменяет сертификат акции. Но многие акционерные общества, наряду с учетом в реестре акций, выдают своим акционерам и сертификаты акций. Акты купли-продажи акций на фондовом рынке - переход акций от одного владельца к другому - записываются в реестре акций по мере поступления документов о соответствующих сделках. К документам прилагаются сертификаты проданных акций. Купля-продажа акций акционерных обществ закрытого типа находится под контролем акционерного общества.

Учет уставного капитала общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью осуществляется почти так же, как в акционерных обществах, с той лишь разницей, что общество с ограниченной ответственностью и общество с дополнительной ответственностью не могут выпускать акции. Здесь складочный капитал формируется за счет вкладов учредителей. Аналитический учет направлен на формирование информации только о стадиях накопления капитала и участниках общества. В первом случае к счету 80 открываются аналитические счета «Неоплаченный капитал» и «Оплаченный капитал». При организации такого учета следует иметь в виду, что на момент государственной регистрации общества с ограниченной ответственностью и общества с дополнительной ответственностью их уставной капитал должен быть оплачен не менее чем на

половину, а остальная часть подлежит оплате в течение первого года деятельности общества.

Во втором случае аналитический учет ведется по каждому участнику общества с целью получения сведений о размерах их вкладов (долей). В дальнейшем такая информация станет основой для правильного распределения между участниками полученной предприятием прибыли, а в обществе с дополнительной ответственностью - еще и основой для правильного расчета размера их дополнительной имущественной ответственности.

Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, согласно ст. 17 Закона № 14-ФЗ, может быть осуществлено только после полной оплаты его суммы, заявленной в учредительных документах. Уставный капитал может быть увеличен за счет:

- прибыли, оставшейся в распоряжении общества;
- добавочного капитала;
- дополнительных вкладов всех участников общества;
- дополнительных вкладов отдельных участников общества или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в участники общества.

Увеличение уставного капитала акционерного общества в соответствии с ст. 28 Закона № 208-ФЗ может быть осуществлено путем увеличения номинальной стоимости размещенных акций или размещения дополнительных акций. Увеличение уставного капитала акционерного общества не более чем на треть разрешается осуществлять по решению правления, если это право оговорено в уставе общества. Изменение в большем размере осуществляется собранием акционеров.

Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью за счет прибыли, оставшейся в распоряжении общества, может быть осуществлено по решению собрания участников, принятому большинством не менее двух третей голосов, если большее количество голосов не предусмотрено уставом. Такое решение принимается по данным баланса только за истекший год. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не может превышать разницу между суммой чистых активов и уставным капиталом с учетом средств резервного фонда, если его образование предусмотрено учредительными документами общества. Поскольку величина чистых активов общества по своей сути является

стоимостью имущества организации, приобретенного за счет собственных источников, т. е. уставного капитала и прибыли, то увеличение уставного капитала может быть произведено за счет прибыли общества, оставшейся в его распоряжении после окончания года и реформации баланса. Кроме того, уставный капитал может быть увеличен за счет резервного или добавочного капитала.

Стоимость чистых активов всеми организациями независимо от организационно-правовых форм, кроме бюджетных учреждений, страховых организаций и банков, определяется согласно п. 102 «Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций» в соответствии с правилами, изложенными в документе «Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

При принятии решения об увеличении уставного капитала за счет дополнительных вкладов участников определяется общая стоимость дополнительных вкладов, устанавливается единое для всех участников общества соотношение между стоимостью дополнительного вклада участника общества и суммой, на которую увеличивается номинальная стоимость его доли. Указанное соотношение устанавливается исходя из того, что номинальная стоимость доли участника общества может увеличиваться на сумму, равную или меньшую стоимости его дополнительного вклада. После принятия решения участники в течение двух месяцев обязаны внести дополнительные вклады. Не позднее месяца после истечения срока внесения вкладов собрание должно рассмотреть итоги и утвердить изменения в уставном капитале.

В Законе № 208-ФЗ механизм увеличения стоимости акций за счет увеличения их номинальной стоимости не прописан. Однако, исходя из требований бухгалтерского учета и анализа действующих нормативных документов можно сделать вывод, что номинальная стоимость размещенных акций может быть увеличена за счет либо прибыли, оставшейся в распоряжении общества, либо добавочного капитала:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К-т сч. 80 «Уставный капитал» - произведено увеличение уставного капитала

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - увеличена номинальная стоимость акций за счет прибыли, оставшейся в распоряжении общества

Д-т сч. 83 «Добавочный капитал»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - увеличена номинальная стоимость акций за счет переоценки основных фондов

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - увеличен уставный капитал общества за счет размещения дополнительных акций или выпуска новых акций

Организация в случаях, предусмотренных законодательством, обязана уменьшить величину заявленного в учредительных документах уставного капитала. В соответствии со ст. 20 Закона № 14-ФЗ, общество с ограниченной ответственностью может уменьшить величину своего уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества в уставном капитале или путем погашения долей, принадлежащих обществу.

Согласно ст. 29 Закона № 208-ФЗ, акционерное общество может уменьшить величину уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества. Оно может уменьшить величину уставного капитала и добровольно, но такие случаи довольно редки.

Собрание акционеров может принять решение об уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций. Не позднее 30 дней с даты принятия такого решения общество в письменной форме уведомляет об этом своих кредиторов. Кредиторы вправе не позднее 30 дней с даты направления им уведомления потребовать от общества прекращения или досрочного исполнения его обязательств и возмещения связанных с этим убытков. На собрании акционеры должны решить вопрос о дальнейшей судьбе высвобождающихся активов.

Если общество уменьшает уставный капитал по своим причинам, а не в соответствии с законодательством, то излишне внесенную сумму уставного капитала следует вернуть акционерам.

Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - отражено уменьшение номинала акций

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К-т сч. 50 «Касса» - возврат акционерам излишне внесенных сумм

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, то общество должно объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Иногда общество вынуждено уменьшить уставный капитал в связи с тем, что сумма его чистых активов меньше величины уставного капитала. Тогда разница между суммой уставного капитала до и после его уменьшения должна остаться на балансе общества, дабы не уменьшить еще раз его чистые активы.

В этом случае акционеры должны передать обществу причитающиеся им активы безвозмездно.

Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - отражено уменьшение номинала акций

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - акционерами передана стоимость причитающихся им активов на погашение убытков прошлого года

Акционерное общество может выкупить у акционеров акции с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные акции не дают права голоса на собрании акционеров, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. На балансе они могут отражаться до одного года после их выкупа. Сокращение количества акций акционерного общества, ведущее к уменьшению его уставного капитала, может быть осуществлено, если это предусмотрено уставом общества. Общество может выкупить часть размещенных им акций и затем их погасить.

Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли)»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т сч. 50 «Касса» - отражены фактические затраты по выкупу у акционеров размещенных акций

После этого общество должно выполнить установленные законом процедуры - уведомить кредиторов об уменьшении уставного капитала, зарегистрировать изменения в уставе и т.д. Погашение (аннулирование) выкупленных акций в учете отразится проводками:

Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч. 81 «Собственные акции (доли)» - уменьшен уставный капитал на сумму, предусмотренную решением собрания

Д-т сч. 81 «Собственные акции (доли)»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» - списание на доходы превышения номинальной стоимости погашенных акций над ценой их выкупа у акционеров

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 81 «Собственные акции (доли)» - списание на убытки превышения цены выкупа над номинальной стоимостью погашенных акций.

В соответствии со ст. 16 Закона № 14-ФЗ, на момент регистрации общества обязательства учредителей по внесению вкладов должны быть выполнены не менее чем на 50 %. В случае невыполнения этих обязательств в течение одного года с момента регистрации общество обязано уменьшить уставный капитал до оплаченной величины. Уменьшение величины уставного капитала и изменение соотношения долей учредителей подлежат обязательной регистрации.

Согласно п. 4 ст. 20 Закона № 14-ФЗ, в течение 30 дней (с момента принятия решения об уменьшении уставного капитала) общество обязано письменно уведомить о его новом размере всех известных ему кредиторов, задолженность по которым отражена в балансе прошедшего года. Сообщение о принятом решении необходимо опубликовать в органе печати, публикующем данные о регистрации юридических лиц. Кредиторы вправе в течение 30 дней со дня публикации письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков. Регистрация уменьшения уставного капитала общества производится только в случае доказательства, что все кредиторы уведомлены.

Собрание может принять одно из следующих решений:

- уменьшить уставный капитал до его фактической оплаты без изменения долей участников;

- уменьшить уставный капитал до его фактической оплаты без изменения долей участников и доплат;
- уменьшить уставный капитал до его фактической оплаты с изменением долей участников.

Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» - отражено уменьшение размера уставного капитала

Согласно п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ, по окончании второго и каждого последующего финансового года общество обязано рассчитывать величину своих чистых активов. Если их стоимость окажется меньше величины уставного капитала, организация обязана объявить о его уменьшении до суммы, не превышающей стоимости чистых активов, и зарегистрировать это.

Уставный капитал определяет минимальный размер имущества, гарантирующего интересы его кредиторов. Реальный же размер имущества, на который могут рассчитывать кредиторы при возврате задолженности, определяется величиной чистых активов.

Стоимость чистых активов рассчитывается в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ. Несмотря на то, что Порядком предусмотрена методика расчета чистых активов специально для акционерных обществ, в соответствии с п. 102 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, все организации, кроме бюджетных, страховых компаний и банков, руководствуются этим документом.

7.2 Особенности бухгалтерского дела в различных видах товариществ

Хозяйственные товарищества создаются в форме:

- полного товарищества, участниками которого (полными товарищами) выступают индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации и которые занимаются предпринимательской деятельностью, неся полную ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом;
- товарищества на вере (командитного товарищества), где наряду с полными товарищами, имеется один или несколько участников-вкладчиков (командитистов), которые несут риск

убытков в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в деятельности товарищества.

Вкладом в имущество товарищества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права, а также иные права, имеющие денежную оценку. Денежная оценка вклада участника производится по соглашению между учредителями (участниками) и в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной проверке.

Хозяйственные товарищества не имеют права выпускать акции.

Участники хозяйственного товарищества *вправе*:

- участвовать в управлении делами, за исключением командитистов в товариществах на вере;

- получать информацию о деятельности товарищества или общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией в установленном учредительными документами порядке;

- принимать участие в распределении прибыли;

- получать в случае ликвидации часть имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость;

Участники хозяйственного товарищества *обязаны*:

- вносить вклады в порядке, размерах, способами и в сроки, которые предусмотрены учредительными документами;

- не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности товарищества или общества;

- выполнять другие обязанности, предусмотренные его учредительными документами.

Бухгалтерский учет и отчетность в хозяйственных товариществах и обществах имеют много общего, но в то же время и свои особенности, иногда значительные.

Полное товарищество создается и действует на основании учредительного договора. Учредительный договор подписывается всеми его участниками. Он содержит условия о размере и составе складочного капитала товарищества; о размере и порядке изменения долей каждого из участников в складочном капитале; о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов; об ответственности участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов.

Участник полного товарищества обязан участвовать в его деятельности в соответствии с условиями учредительного договора и внести не менее половины своего вклада в складочный капитал к моменту регистрации товарищества. Остальная часть должна быть внесена в сроки, установленные договором.

Прибыли и убытки полного товарищества распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале, если иное не предусмотрено учредительным договором или иным соглашением участников. Не допускается соглашение об отстранении кого-либо из участников от участия в прибылях и убытках.

Участники полного товарищества солидарно несут субсидиарную ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества. Участник полного товарищества, не являющийся его учредителем, отвечает наравне с другими по обязательствам, возникшим до его вступления в товарищество.

Товарищество на вере создается и действует на основании учредительного договора, который подписывается всеми полными товарищами. Он содержит условия о размере и составе складочного капитала товарищества; о размере и порядке изменения долей каждого из полных товарищей в складочном капитале; о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов, их ответственности за нарушение обязанностей по внесению вкладов; о совокупном размере вкладов, вносимых вкладчиками.

Управление деятельностью товарищества на вере осуществляется полными товарищами (генеральными участниками). Порядок ведения дел определяется по правилам, установленным для полных товариществ. Вкладчики не вправе участвовать в управлении и ведении дел, выступать от имени товарищества на вере иначе как по доверенности, оспаривать действия полных товарищей по управлению и ведению дел.

Вкладчики обязаны внести вклад в складочный капитал, что удостоверяется свидетельством об участии, выдаваемом вкладчику. Вкладчик имеет право:

- получать прибыль товарищества, причитающуюся на его долю в складочном капитале, в порядке, предусмотренном учредительным договором;
- знакомиться с годовыми отчетами и балансами товарищества;

- по окончании финансового года выйти из товарищества и получить свой вклад в порядке, предусмотренном учредительным договором;

- передать свою долю в складочном капитале или ее часть другому вкладчику или третьему лицу. Вкладчики пользуются преимущественным перед третьими лицами правом покупки доли (ее части). Передача всей доли иному лицу вкладчиком прекращает его участие в товариществе.

При ликвидации товарищества на вере, в том числе и в случае банкротства, вкладчики имеют преимущественное право на получение вкладов из имущества товарищества, оставшегося после удовлетворения требований его кредиторов. Оставшееся после этого имущество распределяется между полными товарищами и вкладчиками пропорционально их долям в складочном капитале товарищества, если иной порядок не установлен учредительным договором или соглашением полных товарищей и вкладчиков.

В товариществах внесенный капитал учитывается как долевой. На каждого участника (вкладчика) необходимо вести обособленный счет, на котором отражается внесенная им сумма в общий складочный капитал товарищества. В рамках действующего Плана счетов, можно ввести дополнительный субсчет «Складочный капитал». Участники и вкладчики товарищества вносят денежные средства, ценные бумаги, иное имущество в соответствии с учредительным договором. Вносимое имущество оценивается в рыночных ценах по соглашению между участниками.

Прибыль распределяется между всеми членами товарищества, убытки - только между полными участниками. Вкладчики-командитисты отвечают по обязательствам только своим вкладом в складочный капитал. Обычно распределение осуществляется пропорционально доле каждого в складочном капитале, но по соглашению участников распределение можно проводить иначе, например, пропорционально твердому проценту каждого участника и вкладчика, указанному в учредительном договоре, или пропорционально заработку, полученному в товариществе за отчетный период. Прибыль можно распределять начислением процентов на вложенный капитал, а оставшуюся сумму - в зависимости от заработка товарищей. Если участники считают, что доли капитала существенно изменяются в течение

отчетного периода, они могут договориться о распределении прибыли по среднему капиталу и средней доле каждого в нем.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль» субсчет «Изъятая прибыль» служит для учета прибыли, распределенной между участниками и вкладчиками товарищества. Аналитический учет на нем ведут по каждому участнику или вкладчику. Если при этом возникает разница, она списывается на счет «Складочный капитал» и распределяется по лицевым счетам членов товарищества пропорционально их долям в складочном капитале.

Согласно законодательству, участник полного товарищества имеет право выйти из товарищества (ст. 77 ГК РФ) либо с согласия остальных членов передать свою долю в складочном капитале другому лицу, которое вместо него становится участником товарищества (ст. 79 ГК РФ). При этом участник товарищества может передать другому участнику только часть своей доли: они будут оба являться членами товарищества с соответствующими долями складочного капитала. В таких сделках величина складочного капитала не изменяется. Бухгалтерские проводки в Главной книге не требуются. Изменения отражаются только в аналитическом учете складочного капитала, так как меняются доли участников.

Полные и коммандитные товарищества ликвидируются по воле участников, по решению суда, в случае признания их банкротами, при условии выхода или выбытия всех участников, кроме одного (ст. 61, 81 ГК РФ). Полное товарищество может продолжать деятельность при наличии двух полных участников, а коммандитное - если в нем остается хотя бы один участник и один вкладчик.

Наиболее распространены случаи ликвидации товарищества, когда его имущество продается с прибылью, которая распределяется между участниками пропорционально их долям в складочном капитале. Коммандитистам выплачивается только сумма их вклада в общий складочный капитал, если это предусмотрено договором. Имущество может быть продано в убыток, на сумму которого уменьшают складочный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. В случаях, когда убытки не могут быть покрыты остатками складочного капитала, на участников (кроме коммандитистов) возлагается солидарная ответственность по обязательствам товарищества (ст. 75 ГК РФ).

Они несут субсидиарную ответственность всем своим имуществом по обязательствам товарищества. Если кто-то из участников оказывается несостоятельным и не может оплатить своей доли долга, она распределяется среди других участников по соглашению.

7.3 Особенности организации бухгалтерского дела в производственных и потребительских кооперативах

Особенности бухгалтерского учета в производственных кооперативах. Деятельность производственных кооперативов регулируется ст. 107-112 ГК РФ. Производственным кооперативом признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной деятельности, основанное на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами имущественных паевых взносов. В их деятельности могут участвовать и юридические лица, он является коммерческой организацией. Учредительным документом производственного кооператива является устав. Члены кооператива несут по обязательствам кооператива субсидиарную ответственность в размерах и порядке, предусмотренных законом. Число членов кооператива не должно быть менее пяти. Член кооператива обязан внести к моменту регистрации не менее 10 % паевого взноса, а остальную часть - в течение года с момента регистрации. Кооператив не вправе выпускать акции; имущество, находящееся в собственности кооператива, делится на пай его членов в соответствии с уставом. Прибыль распределяется между членами производственного кооператива в соответствии с их трудовым участием или в ином порядке, отраженном в уставе.

Часть паевого фонда кооператива, приходящаяся на неделимые производственные объекты, включается в неделимый фонд, не подлежащий разделу. При выходе из кооператива эти суммы могут компенсироваться денежными выплатами. Выплата стоимости пая выходящему члену кооператива производится по окончании финансового года и утверждении бухгалтерского баланса кооператива. Член кооператива вправе передать свой пай или его часть другому члену кооператива. Передача пая гражданину, не являющемуся членом кооператива, допускается лишь с согласия кооператива. В этом случае другие члены

кооператива пользуются преимущественным правом покупки такого пая.

Главной чертой производственного кооператива является наличие неделимого имущества, вместо уставного капитала чаще всего здесь создается неделимый фонд. Он представляет собой сумму имущества, объединенного участниками кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности.

Участие в управлении делами кооператива строится по принципу «один пайщик - один голос» и не зависит от размера пая. Распределение между пайщиками полученной прибыли происходит всегда с обязательным учетом трудового вклада, а не только имущественного вноса.

Минимальный размер неделимого фонда установлен из расчета 100-кратной величины МРОТ на дату представления учредительных документов для регистрации. Таким образом, неделимый фонд выполняет имущественную и гарантийную функцию, а его аналитический учет ведется только по стадиям накопления. С этой целью к счету «Уставный капитал» субсчет «Неделимый фонд» бухгалтерия открывает два аналитических счета: «Неоплаченный фонд» и «Оплаченный фонд». Суммы, зачисляемые на эти субсчета в общем порядке, отражаются через дебет счета 75 «Расчеты с учредителями». Аналитический учет по субсчетам ведется по каждому члену кооператива, каждой сумме пая и каждому объекту неделимого фонда.

Неделимый фонд увеличивается за счет:

- взносов денежных средств и имущества членами кооператива;
- перечислений части получаемой ими прибыли в неделимый фонд;
- включения в него части прибыли.

Паевой фонд уменьшают за счет:

- паев, выданных выходящим членам кооператива;
- покрытия балансовых убытков, которые не перекрыты резервным фондом.

Особенности бухгалтерского учета в потребительских кооперативах. Юридические лица могут иметь форму *потребительских кооперативов*, деятельность которых регулируется ст. 116 ГК РФ. *Потребительский кооператив* - это некоммерческая организация, правовое положение которой

определяется Федеральным законом от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ (в ред. от 8 июля 1999 г.) «О некоммерческих организациях».

Потребительским кооперативом признается добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства. Оно не предполагает обязательного личного участия своих членов в общих делах, и круг участников не ограничивается. Единственным учредительным документом является устав. Требованиям к минимальному паевому (уставному) фонду нет. Паевой фонд формируется за счет паевых взносов членов кооператива, которые обязаны в течение трех месяцев после утверждения ежегодного баланса покрыть убытки дополнительными взносами. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке. Члены кооператива солидарно несут ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива. Доходы, полученные кооперативом от предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законом и уставом, распределяются между его членами.

Кооперативы в условиях рыночной экономики обеспечивают своих пайщиков соответствующими материальными услугами и ведут коммерческую деятельность. Сочетание этих функций с правовой и финансовой точек зрения следует учитывать в бухгалтерском учете. Организационная форма бухгалтерского учета должна соотноситься с законодательными актами. При организации и постановке бухгалтерского учета необходимо руководствоваться ст. 117 ГК РФ и документами, рекомендуемыми для ведения учета в различных некоммерческих организациях.

Разновидностью потребительских кооперативов являются *жилищно-строительные кооперативы (ЖСК)*. При организации учета в потребительских кооперативах необходимо руководствоваться письмом МФ РФ «Об отражении в бухгалтерском учете операций в жилищно-коммунальном хозяйстве».

Граждане, полностью выплатившие пай за квартиру в ЖСК, становятся собственниками квартиры. После выплаты всех паев членами ЖСК может быть создано товарищество собственников жилья, деятельность которого регулируется Законом РФ № 72-ФЗ «О товариществах собственников жилья».

Устав кооператива предполагает участие в нем отдельных пайщиков, объединивших свои паи в виде долей (вкладов в уставный капитал. В уставе, как правило, предусматривается четыре вида собственных средств ЖСК:

- вступительные взносы, которые служат для первоначального накопления оборотных средств, оплачиваются участниками при вступлении в кооператив и возврату не подлежат, они необходимы для проведения организационных работ (надзор за строительством объекта, оформление прав собственности);
- членские взносы, которые служат для покрытия эксплуатационных расходов, амортизации, расходов по зарплате и других издержек, они могут вноситься авансом, частично с последующим пересчетом и доплатой и не подлежат возврату;
- паевые взносы, используемые для предусмотренных уставом капитальных вложений, их учет ведется обособленно по каждому участнику и в случае выбытия из кооператива ему возвращается паевой взнос;
- целевые взносы, которые используются для возведения дополнительных объектов.

Поскольку ЖСК является некоммерческой организацией, то в перечень учредительных документов входит только устав. Устав не является персонифицированным документом, поэтому купля-продажа, дарение и наследование пая не влекут за собой изменения устава. Выделенный земельный участок может принадлежать ЖСК или членам ЖСК на праве общей собственности.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета в ЖСК должен быть построен на базе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Главная особенность его применения - использование для учета доходов и расходов по уставной деятельности счета 86 «Целевое финансирование». На этом счете ведется контроль за исполнением сметы по видам взносов.

Вступительные взносы членов ЖСК отражаются на счете 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами учета денежных средств в зависимости от формы их внесения (наличной или безналичной) или со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Взносы членов ЖСК на ремонт дома учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». При их начислении дебетуется счет 76 и кредитуется счет 96, а при уплате

членами ЖСК дебетуются счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и кредитуется счет 76. Учет целевых сборов и расходов в ЖСК ведется на счете 86 «Целевое финансирование». Для отражения отдельных видов сборов и расходов должны быть открыты субсчета, например для административно-управленческих расходов, для учета сборов и расходов на отопление и т. д. Сборы отражаются по кредиту счета 86, а расходы - по дебету того же счета. Если расходы превышают сборы, то сумма превышения покрывается за счет средств членов кооператива, если же, наоборот, собранные средства превышают расходы, то на счете 86 образуется кредитовый остаток, который может быть использован в следующем отчетном периоде. Перерасход должен стать предметом обсуждения и анализа и утверждается собранием. Перерасход по смете согласно ГК РФ, если он утвержден, должен быть компенсирован пайщиками в течение трех месяцев путем дополнительных взносов.

В бухгалтерском балансе превышение расходов над сборами (дебетовый остаток счета 86) отражается в составе прочих оборотных активов, а превышение сборов над расходами (кредитовый остаток по счету 86) - в составе прочих краткосрочных пассивов. Если имеется недобор средств по одним субсчетам и перерасход по другим, то в балансе отражаются и дебетовый, и кредитовый остатки по счету 86.

ЖСК, не ведущие предпринимательской деятельности, не являются плательщиками НДС, налога на прибыль и имущество. Полная льгота по налогу на имущество теряется, если ЖСК преобразуется в товарищество собственников жилья. Синтетический учет расчетов с членами кооператива ведется на счете 76 по субсчетам, открываемым на каждого члена кооператива.

Если ЖСК занимается коммерческой деятельностью, ее бухгалтерский учет ведется традиционным способом. Учет доходов и расходов целевых средств и доходов и расходов от предпринимательской деятельности кооператива должен вестись отдельно. Суммы, получаемые от пользователей коммунальных и других услуг, направляются на покрытие затрат по статьям согласно утвержденным сметам.

Сметы расходов целевого назначения по каждому виду услуг должны предусматривать предстоящие платежи, а распределение

расходов между пользователями этих услуг производится по их фактической стоимости.

В смету эксплуатационных расходов не включаются расходы по коммунальному обслуживанию, которые учитываются отдельно от них. Такие виды коммунальных платежей, как плата за газ, электроэнергию, телефон, уплачиваются членами кооператива непосредственно снабжающей организации. Поэтому данные платежи ЖСК не учитывает и не планирует.

Учитываются и планируются платежи, плательщиком которых выступает сам ЖСК: за холодное и горячее водоснабжение, центральное отопление, вывоз мусора, коллективные антенны и пр.

Оплата коммунальных услуг учитывается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 51.

Учет дополнительных взносов, направляемых членами кооператива на покрытие убытков, имеет особенности:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
(по лицевым счетам)

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - начисление взносов

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
(по лицевым счетам) - внесение взносов членами кооператива

7.3 Особенности организации бухгалтерского дела в различных видах государственных и муниципальных унитарных предприятиях

Порядок создания, реорганизации и ликвидации государственных и муниципальных унитарных предприятий (в дальнейшем ГУП) определен ГК РФ. В соответствии с ним ГУП - это государственное и в то же время коммерческое предприятие. ГК РФ определяет ряд особенностей, которые отличают ГУП от других коммерческих предприятий:

- они создаются и действуют на основе государственной или муниципальной собственности;
- учредителем ГУП является государство или муниципальное образование;

- собственник, передавая ГУП имущество в хозяйственное ведение или оперативное управление, не утрачивает прав на собственность;

- ГУП в ходе коммерческой деятельности владеют и пользуются чужой (государственной, муниципальной) собственностью.

ГУП могут быть двух разновидностей с различным объемом имущественных прав и оперативно-хозяйственной самостоятельностью:

- унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, в том числе федеральное государственное унитарное предприятие, государственное унитарное предприятие, государственное муниципальное предприятие;

- унитарное предприятие, основанное на праве оперативного управления (казенное предприятие).

Унитарным предприятием признается коммерческая организация-несобственник, создаваемая государством или муниципальным образованием на праве оперативного управления. Их имущество неделимо на вклады, паи, доли, а целиком принадлежит собственнику-учредителю.

Руководит унитарным предприятием директор, назначаемый собственником и подотчетный ему (а не общему собранию). Унитарное предприятие не отвечает по обязательствам учредителя. Последний же не несет ответственности своим имуществом по долгам унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, но может быть привлечен к дополнительной ответственности по долгам предприятия, основанного на правах оперативного управления (казенного). По своим обязательствам унитарное предприятие отвечает всем принадлежащим ему имуществом, вплоть до банкротства.

Уставный фонд унитарного предприятия - это сумма имущества, закрепленного за ним собственником (федеральным, региональным, местным органом власти) для осуществления коммерческой деятельности. Это имущество неделимо, не может быть распределено по вкладам, на него не имеют прав ни трудовой коллектив, ни отдельные работники. Минимальный размер уставного фонда - сумма, равная 1000-кратному размеру минимальной месячной оплаты труда на момент представления документов на регистрацию. Уставный фонд выполняет

имущественную и гарантийную функции, хотя последняя несколько ограничена, так как казенные предприятия с правом оперативного управления имуществом обязаны отвечать по обязательствам только денежными средствами. При их недостатке к ответственности привлекается собственник (государство).

Согласно ст. 114 ГК РФ, уставный фонд должен быть полностью оплачен собственником ко дню его регистрации. По этой причине аналитический учет к счету 80 «Уставный капитал» субсчет «Уставный фонд» не ведется до изменения первоначальной величины фонда. Только при увеличении фонда можно открыть аналитические счета «Неоплаченный фонд» и «Оплаченный фонд». В этом случае дебиторская задолженность учредителя по увеличенному, но не оплаченному фонду должна отражаться на счете 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75/3 «Расчеты с государственными и муниципальными органами».

С целью получения детальных сведений об имуществе уставного фонда бухгалтерия ведет аналитический учет по выделенным основным средствам, материалам, денежным средствам и др. Регистрация уставного фонда и его формирование оформляется записями:

Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» субсч. 75/3 «Расчеты с государственными и муниципальными органами»

К-т сч. 80 «Уставный капитал» субсч. «Уставный фонд» - регистрация уставного фонда

Д-тсч. 01, 04, 07, 10, 41, 50, 51...

К-т сч. 75/3 «Расчеты с государственными и муниципальными органами» - сумма вкладов в уставный фонд - увеличение уставного фонда

Д-т сч. 84, 86

К-т сч. 80 «Уставный капитал» субсч. «Уставный фонд» - за счет собственных средств организации (прибыли), за счет целевого финансирования.

Собственник унитарной организации определяет порядок использования имущества и распределения доходов. Распределение прибыли оформляется записями:

Д-т сч. 84 К-т сч. 70, 75/3 - начисление доходов

Д-т сч. 70, 75/3 К-т сч. 68 - удержание налогов

Д-т сч. 70, 75/3 К-т сч. 50, 51 - выплата доходов

Аналитический учет ведется по каждой организации в отдельности.

Единственным видом некоммерческой организации, не являющейся собственником своего имущества, является *финансируемое собственником учреждение*. Собственниками обособленного имущества учреждения могут быть государство или муниципальные органы: органы управления, учреждения образования и просвещения, культуры и спорта, социальной защиты и т. д. Учредительными документами будут устав или положение об организации данного вида.

Не будучи собственником, учреждение обладает весьма ограниченным правом оперативного управления на переданное ему имущество. Такой вид прав не предполагает участия организации в предпринимательской деятельности, за исключением некоторых случаев, прямо предусмотренных ее учредительными документами. При недостатке денежных средств для расчетов с кредиторами последние вправе предъявить требования к собственнику-учредителю, который в данном случае полностью отвечает по долгам своего учреждения, поэтому банкротство финансируемых собственником учреждений исключено.

Основным источником имущества учреждения являются полученные им по смете от собственника средства. Смета и характеризует имущественную обособленность учреждения. Собственник может финансировать свое учреждение и частично, предоставив ему возможность получать дополнительные доходы от разрешенной им предпринимательской деятельности. Однако пределы этого участия оговариваются собственником в учредительных документах. Полученные при этом доходы хотя и принадлежат учреждению на особом вещном праве, и учитываются им на отдельном балансе, не становятся его собственностью.

7.4 Особенности организации бухгалтерского дела в некоммерческих организациях (НКО)

Для выполнения целевых программ некоммерческой организации следует иметь смету, рассчитанную на определенный период времени, что предусмотрено ст. 3 Закона РФ «О некоммерческих организациях».

Требования к составлению сметы доходов и расходов законодательно не определены. В связи с этим некоммерческая организация может самостоятельно определять статьи доходов и расходов сметы, планировать их размер в соответствии с имеющимися источниками средств и направлениями своей деятельности.

Смета утверждается высшим органом управления организации. В случае выполнения нескольких целевых программ составляется смета на каждую из них. По окончании отчетного периода либо при выполнении каждой целевой программы следует составлять отчет об исполнении сметы, который утверждается тем же органом, что и смета. При необходимости сметы можно корректировать, утверждая корректировки высшим органом.

Ограничить те или иные расходы могут только уставные документы либо жертвователи, грантодатели и учредители. Единственное ограничение в части оплаты труда административно-управленческого персонала благотворительной организации (не более 20 % финансовых средств, расходуемых организацией за финансовый год) предусмотрено п. 3 ст. 16 Закона РФ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях». При этом указанный лимит не распространяется на лиц, участвующих в реализации этих программ.

Если организация выполняет несколько целевых программ, то при распределении административно-хозяйственных расходов она вправе самостоятельно выбрать метод учета таких расходов, отразив его в учетной политике.

Смету желательно составлять таким образом, чтобы на окончание периода, на который она рассчитана, не предполагалось неиспользованных остатков целевых средств.

Данные сметы используются при заполнении отчета о целевом использовании полученных средств (формы № 6) и отчета о целевом использовании имущества, работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования (согласно декларации по налогу на прибыль). Бухгалтерская отчетность представляется в налоговый орган, в орган статистики, а также другим заинтересованным пользователям (например, жертвователям и грантодателям).

Ф. № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» характеризует движение средств, поступающих в распоряжение

НКО. Она обязательна для представления только общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг). В отношении других НКО - им только рекомендовано включать в состав годовой отчетности отчет о целевом использовании полученных средств по ф. № 6.

В соответствии с п. 131 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации в отчете о целевом использовании полученных средств НКО «отражают данные по основной (уставной) деятельности об остатках средств, ранее поступивших в качестве вступительных, членских, добровольных взносов и из иных источников, данные о поступлении (подлежащем поступлении) указанных средств в течение отчетного периода, их расходовании в течение отчетного периода и остатках на конец отчетного периода (года). Указанные данные заполняются на основе данных, учтенных на счете учета фактических расходов, связанных с деятельностью некоммерческой организации и списанных на уменьшение целевых поступлений».

В случае превышения произведенных в отчетном периоде расходов над имеющимися целевыми средствами (с учетом остатка на начало отчетного периода) такая разница отражается по статье «Остаток на конец отчетного периода» в круглых скобках. Кроме того, по данному факту приводятся пояснения в пояснительной записке, а в бухгалтерском балансе указанные данные отражаются как прочие оборотные активы.

Хотя НКО - это прежде всего организация, для которой извлечение прибыли не является основной целью деятельности, тем не менее она может заниматься и коммерческой деятельностью (привлекая дополнительные средства) для достижения уставных целей, ради которых она создана. Однако в отличие от коммерческой организации полученная НКО от предпринимательской деятельности прибыль не распределяется между ее участниками, а направляется непосредственно на уставные цели. Исключение составляют только потребительские кооперативы, поскольку согласно п. 5 ст. 116 ГК РФ полученные им доходы от предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законом и уставом, распределяются между его

членами. При утверждении сметы высшим органом управления НКО в смете должна быть учтена и прибыль от предпринимательской деятельности.

7.5 Особенности организации бухгалтерского дела в финансово-промышленных группах

Процесс объединения организаций для ведения бизнеса с общими целями (консолидация) обусловлен экономическими причинами: благодаря консолидации общества имеют возможность стать более конкурентоспособными, получить доступ к новым технологиям, расширить сферу своей деятельности, развить деловые связи, привлечь новых опытных работников, приобрести налоговые, кредитные и другие преимущества.

В Законе РФ № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» *финансово-промышленная группа (ФПГ)* определяется как совокупность юридических лиц, действующих в качестве основного и дочерних обществ либо полностью или частично объединивших свои активы на основе договора о создании ФПГ в целях технологической или экономической интеграции для реализации инвестиционных или иных проектов и программ, направленных на повышение конкурентоспособности и расширение рынков сбыта товаров и услуг, повышение эффективности производства, создание новых рабочих мест.

Участниками ФПГ признаются юридические лица, подписавшие договор о создании ФПГ, и учрежденная ими центральная компания ФПГ либо основное и дочерние общества, образующие ФПГ. Дочерние хозяйственные общества могут входить в состав ФПГ только вместе со своим основным обществом. В состав ФПГ могут входить коммерческие и некоммерческие организации, в том числе иностранные, за исключением общественных и религиозных организаций. Участие в более чем одной ФПГ не допускается.

В соответствии со статьей 105 ГК РФ, *дочерним признается хозяйственное общество*, если другое (основное) хозяйственное общество в силу преобладающего участия в его уставном капитале либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом. Дочернее общество не отвечает по

долгам основного общества. *Основное общество*, которое имеет право давать дочернему обществу обязательные для него указания, отвечает солидарно с дочерним обществом по сделкам, заключенным последним во исполнение таких указаний. В случае несостоятельности дочернего общества по вине основного общества последнее несет субсидиарную ответственность по его долгам.

В ГК РФ не устанавливается доля основного общества в уставном капитале дочернего, которая позволяет ему определять решения дочернего общества, тогда как такие параметры указываются для зависимых обществ.

Зависимое хозяйственное общество признается таковым (ст. 106 ГК РФ), если основное общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Бухгалтерский учет в дочерних и зависимых обществах ведется в обычном порядке на счетах расчетов:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - расчеты с поставщиками и подрядчиками в рамках группы, если член группы выступает в роли поставщика для других членов группы;

- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - расчеты с покупателями и заказчиками в рамках группы, если член группы является покупателем продукции (заказчиком работ, услуг);

- 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - расчеты в рамках группы, если член группы выступает заемщиком или заимодавцем;

- 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - расчеты в рамках группы, если член группы выступает заемщиком или заимодавцем;

- 75 «Расчеты с учредителями» - расчеты в рамках группы, связанные с формированием уставного капитала членов группы и распределением доходов внутри группы;

- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - прочие расчеты в рамках группы.

Основное общество, осуществляющее учет расчетов с поставщиком - дочерней (зависимой) организацией, к счету 60 может открыть субсчет «Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами». На этом же субсчете осуществляется учет расчетов между дочерними (зависимыми) обществами в рамках группы.

Дочерняя (зависимая) организация открывает субсчет «Расчеты с основным обществом».

Учет расчетов на счете 60 в рамках группы предусматривает взаимное погашение задолженности перед поставщиками, не входящими в группу, в случае временного отсутствия денежных средств на счетах взаимосвязанных организаций. При принятии организацией к оплате счетов поставщиков, выступающих по отношению к ней основным или дочерним (зависимым) обществом, в учете этой организации делается запись:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсч. «Расчеты с основным обществом» («Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами»)

Взаимные расчеты в рамках группы могут отражаться в учете с привлечением расчетных счетов 62 и 76. Учет расчетов внутри группы по счету 62 может осуществляться аналогично.

Для целей налогообложения цена товаров, работ, услуг должна соответствовать уровню рыночных цен. Если цена сделки отклоняется от рыночной цены более чем на 20%, то может последовать доначисление налога и пеней.

Сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность. В соответствии с п. 91 Положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется *сводная бухгалтерская отчетность*, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Сводная бухгалтерская отчетность определяется как система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, включающих головную организацию, ее дочерние, а также зависимые общества.

Сводная бухгалтерская отчетность объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах. Головная организация по отношению к дочерним обществам выступает как основное общество, а по отношению к зависимым - как преобладающее (участвующее) общество. При этом и дочернее общество, и

зависимое общество являются юридическими лицами. В этом случае по отношению к дочерним обществам головная организация выступает как основное общество, по отношению к зависимым - как преобладающее общество.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация:

- обладает более чем 50 % голосующих акций акционерного общества или более чем 50 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- определяет решения, принимаемые дочерним обществом в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- имеет иные способы определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную отчетность, если головная организация имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или более 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Данные о дочернем или зависимом обществе могут не включаться в сводную отчетность, если головная организация:

- приобрела доли в уставных капиталах дочернего или зависимого общества на краткосрочный период для последующей перепродажи;
- не может определять решения, принимаемые дочерним обществом.

В этом случае стоимостная оценка участия головной организации в дочернем или зависимом обществе отражается в сводной отчетности в порядке, установленном для отражения финансовых вложений (в сумму фактических затрат, отраженных в балансе головной организации). Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к сводному отчету.

Головная организация может не составлять сводную отчетность при наличии у нее только зависимых обществ (это следует раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности).

По своему составу сводная (консолидированная) отчетность представляется в объеме и порядке, установленном ПБУ 4/99. Составляются:

- консолидированный бухгалтерский баланс;
- консолидированный отчет о прибылях и убытках;

- приложение к консолидированному отчету.

Отчетность составляется по формам, разработанным головной организацией исходя из ПБУ 4/99, на основе рекомендованных форм бухгалтерской отчетности, которые могут дополняться данными, необходимыми пользователям сводной бухгалтерской отчетности. Объем и порядок, включая сроки представления бухгалтерской отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации (в том числе дополнительной информации, необходимой для составления сводной бухгалтерской отчетности) устанавливает головная организация. До составления сводной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами. Головной организации необходимо составлять сводную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством РФ или учредительными документами этой организации. Сводная бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером головной организации.

Составление консолидированной отчетности осуществляется на основе единой учетной политики участниками ФПГ и следующих принципов:

- показатели активов и пассивов балансов участников ФПГ суммируются;
- в отчетности отражается инвестиционная деятельность ФПГ в целом. Инвестиции, направленные участниками ФПГ в центральную компанию, и средства, внесенные ими в ее уставный капитал, в отчетности не отражаются;
- показатели баланса и финансовые результаты, объемы реализации, обязательства и расчеты между центральной компанией и участниками в отчетность не включаются;
- прибыль и убытки каждого участника ФПГ включаются в отчетность в развернутом виде;
- показатели отчетности участников ФПГ включаются в отчетность с даты регистрации ФПГ;
- показатели деятельности банков, иных кредитных, страховых или инвестиционных организаций (за исключением центральной компании) в отчетность не включаются. При наличии в составе ФПГ двух или более таких организаций составляется

отдельная консолидированная отчетность по видам их деятельности.

Учетная политика, применяемая при составлении консолидированной отчетности, должна быть единой в отношении имущества, обязательств, капитала, доходов и расходов головной и дочерних организаций.

Консолидированный отчет составляется всеми обществами ФПГ на одну и ту же отчетную дату и за один и тот же период. Если отчетность какого-либо дочернего общества (например, расположенного за пределами РФ) составлена на дату, отличную от общей, то такое общество составляет промежуточную отчетность на дату общей. Если это невозможно, то дочернему обществу можно представить отчетность на другую дату, но расхождение между датами не должно превышать трех месяцев.

В консолидированный отчет *не включаются*:

- финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
- показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- прибыль от операций, проведенных между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам финансово-промышленной группы, а также головной организацией своим дочерним обществам;
- части активов и пассивов дочерних обществ, не относящихся к деятельности группы, когда головная организация имеет 50 % и менее голосующих акций акционерного общества или уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Доля активов и пассивов общества в этом случае для включения в общий отчет определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

При объединении отчетности дочерних обществ в консолидированный отчет о прибылях и убытках *не включаются*:

- любые доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами (выручка, себестоимость, дивиденды и др.);

- финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности группы, когда головная организация имеет 50 % и менее голосующих акций (долей) дочернего общества. В этом случае финансовый результат деятельности дочернего общества для включения в общий отчет определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

Если головная организация имеет более 50, но менее 100 % голосующих акций (долей) дочернего общества, то в консолидированной отчетности отдельно выделяются показатели, отражающие долю меньшинства в уставном капитале и прибыли общества.

Для включения в консолидированную бухгалтерскую отчетность данных о зависимых обществах используются те же принципы, что для дочерних обществ. В то же время для включения данных в общий отчет рассчитываются два показателя:

- оценка участия головной организации в зависимом обществе;

- доля головной организации в прибылях и убытках зависимого общества.