

«Управленческие расходы», и их величина включается в состав статьи «Управленческие расходы» Отчета о прибылях и убытках.

В целях повышения достоверности определения финансовых результатов и, в частности, однозначной трактовки показателя валовой прибыли предлагаем в состав себестоимости реализованной продукции включать только прямые переменные производственные затраты (прямые материальные и трудовые затраты). Данные затраты прямо относятся на производимую продукцию и составляют ее материально-вещественную форму, а также находятся в функциональной зависимости от величины объема производства продукции. Данные затраты являются объективными, так как без них невозможно создание новой продукции. При этом себестоимость продукции, состоящей из прямых переменных затрат, предлагаем именовать как *усеченная себестоимость*.

В связи с вышеобозначенными недостатками в действующей системе планирования считаем целесообразным в промышленных организациях осуществлять процесс планирования валовой прибыли в системе показателей финансовых результатов по следующему алгоритму:

1. Планирование объема реализации продукции в натуральном и стоимостном выражениях.
2. Планирование объема производства в натуральном выражении.
3. Планирование производственных затрат, входящих в состав усеченной себестоимости произведенной продукции.
4. Планирование усеченной себестоимости реализованной продукции.
5. Планирование валовой прибыли.

Применение в практике промышленных организаций рекомендуемого алгоритма планирования валовой прибыли позволит обеспечить гармонизацию показателей финансовых результатов от осуществления основной деятельности, формируемых в системах планирования, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЕ КАПИТАЛЫ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Н.Н. Карзаева, д. э. н., профессор, РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, г. Москва;
В.Ю. Лебедев, юрист, г. Санкт-Петербург, Российская Федерация*

В практической деятельности при формировании уставного капитала вновь создаваемого общества имеют место случаи, когда учредители вносят вклады в уставный капитал неденежными средствами. Общепринятый порядок оценки учредителями финансовых вложений в созданное общество предусматривает применение согласованной ими оценки. Однако данный подход не реализует требований к отчетной бухгалтерской информации, регламентированных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Кроме того, в России не опре-

делен специальный порядок формирования оценки финансовых вложений (акций и долей), полученных учредителем при создании (учреждении) им общества. Поэтому одни бухгалтеры руководствуются п. 12 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», согласно которому первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, а другие – п. 14 этого же ПБУ, согласно которому первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Эти два подхода носят принципиально разный характер: в первом случае оценка финансовых вложений учредителей детерминирована их решением, а во втором – реальной стоимостью вносимого ими имущества в уставный капитал учреждаемого общества. И только в одном случае оценка по двум подходам совпадет – вклад в уставный капитал будет вноситься денежными средствами. Несмотря на очевидные различия в этих двух подходах, на практике специалисты нашли способ их нивелирования, который сводится к тому, что стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организации, определяется участниками общества.

Нормы п. 12 ПБУ 19/02 должны применяться учрежденным обществом в случае, когда учредитель вносит в уставный капитал не денежные средства, а например, ценные бумаги или доли в обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью. В данном пункте регламентируется порядок оценки финансовых вложений, которые вносятся в уставный капитал вновь создаваемого общества, то есть фактически имеющимися у учредителя на момент учреждения общества. Поэтому следует разделять финансовые вложения, которые могут быть внесены учредителем в качестве вклада в уставный капитал вновь создаваемого общества, и финансовые вложения, которые формируются у учредителя в процессе создания данного общества (акции или доли в уставном капитале). Однако порядок оценки финансовых вложений, полученных от учредителя вновь созданным обществом, бухгалтеры применяют к оценке финансовых вложений, образующихся у учредителя при создании нового общества. В этом случае финансовые вложения принимаются к учету в оценке, согласованной учредителями, что приведет к тождеству оценок полученного имущества и размера уставного капитала.

Применение п.12 ПБУ 19/02 в отношении учета учредителя (участника, акционера) происходит в силу соблюдения тождества данных учреждаемого общества и учредителя: сумма финансовых вложений всех участников должна соответствовать величине уставного капитала учрежденного общества. Вместе с тем, следует отметить, что при последующем изменении оценки финансовых

вложений, исходя из требований ПБУ 19/02, такое соответствие может и не достигаться.

Возможность применения данного пункта ПБУ 19/02 также обусловлена нормой п. 2. ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», согласно которой денежная оценка имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно. При этом отметим также имеющиеся ограничения. Во-первых, прямой нормы, регламентирующей оценку финансовых вложений учредителя при учреждении им общества, в ПБУ 19/02 не содержится, что предъявляет требования к обоснованию самим хозяйствующим субъектом применяемого способа оценки. Во-вторых, такое обоснование должно быть направлено на реализацию требований нормативных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность. При выборе способов ведения бухгалтерского учета в соответствии с п.6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» следует руководствоваться принципом приоритетности экономического содержания, согласно которому отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности происходит исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования.

Приоритетность экономического содержания предполагает обеспечение информацией, необходимой пользователям отчетности для контроля целесообразности осуществления хозяйственных операций, наличием имущества; предотвращению отрицательных результатов хозяйственной деятельности. Операции по передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал учреждаемого общества показывают соотношение стоимостной оценки доли в уставном капитале учреждаемого общества с реальной оценкой вносимого имущества.

Если реальная оценка вносимого имущества совпадает с согласованной оценкой учредителей общества, противоречий не будет. Однако на практике часто имеют место случаи, когда отсутствует равенство между этими оценками и существует кажущееся противоречие между правовым и экономическим содержанием: учредители, реализуя свое право в соответствии с п. 2. ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», согласовали оценку, которая не отражает реального экономического содержания. В этом случае бухгалтер, следуя требованию приоритета экономического содержания, должен отразить реальную стоимость финансовых вложений, что в настоящее время на практике систематически нарушается. Следует отметить, что при этом финансовые вложения в бухгалтерском учете могут не отражаться по их реальной стоимости, например, если они являются долями в уставном капитале. В этом случае их оценка может быть доведена до реальной. Увеличение стоимости долей, на наш взгляд, целесообразно отражать на счете 83 «Добавочный капитал».

При применении нормы п. 14 ПБУ 19/02, согласно которой операция внесения в уставный капитал имущества осуществляется по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, возникают следующие вопросы.

1. Можно ли квалифицировать оплату долей в уставном капитале общества неденежными средствами, законодательно регламентированную [2], как исполнение договора, предусматривающего исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами в смысле п.14 ПБУ 19/02?

2. Если признаются равновеликими финансовые вложения, то и обязательства тождественны им?

С одной стороны, при различных оценках учетной и действительной (реальной) стоимости финансовых вложений, они должны быть переоценены. Эту переоценку необходимо сделать до момента их передачи. С другой стороны, поскольку данная операция рассматривается как обменная, то необходимо определить ее финансовый результат, который и представляет собой разницу между учетной и действительной (реальной) стоимостью финансовых вложений. И в этом случае разница между балансовой и реальной стоимостью ценных бумаг должна быть признана прочими доходами.

Именно квалификация результатов переоценки носит принципиальный характер при различных подходах к оценке финансовых вложений, если в качестве вклада в уставный капитал передаются ценные бумаги или доли в уставном капитале обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью.

Сохраняющееся противоречие между реальной оценкой финансовых вложений, вносимых в качестве вклада в уставный капитал, которая должна быть учтена при формировании первоначальной стоимости полученных долей в соответствии с требованиями ПБУ 19/02, и нормой п. 2. ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» об утверждении решением общего собрания участников общества денежной оценки имущества, вносимого для оплаты долей в уставном капитале общества, согласно требованию приоритета экономического содержания, регламентированного п. 6 ПБУ 1/2008, должно быть разрешено в пользу реальной стоимости финансовых вложений, отражающей экономическую составляющую операции по формированию уставного капитала учреждаемого общества.

Литература

1. Приказ Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)»
2. Федеральный закон от 08.02.1998г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
3. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)».