

УДК 631.115.8:631.16:658.152 (476)

**АЛГОРИТМИЗАЦИЯ ПРОЦЕДУР ОЦЕНКИ УСТАВНОГО
КАПИТАЛА И ЕГО СТРУКТУРЫ В ЦЕЛЯХ РЕОРГАНИЗАЦИИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КООПЕРАТИВОВ**

С. Ю. Щербатюк, М. М. Самушик

УО «Гродненский государственный аграрный университет»
г. Гродно, Республика Беларусь
(Республика Беларусь, 230008, г. Гродно, ул. Терешковой, 28
e-mail: ggau@ggau.by)

***Ключевые слова:** уставный капитал, реорганизация, сельскохозяйственный производственный кооператив, акционерное общество.*

***Аннотация.** Преобразование колхозов в виде реорганизации влечет за собой ряд организационно-правовых проблем. Важное место в процедурной части реорганизации колхоза занимает оценка его уставного капитала, определение его структуры и отражение в бухгалтерском учете его изменения. Авторами предложен алгоритм проведения указанных процедур на конкретном примере.*

**ALGORITHMIZATION OF ASSESSMENT PROCEDURES
OF THE AUTHORIZED CAPITAL AND ITS STRUCTURE
FOR THE PURPOSE OF REORGANIZATION
OF AGRICULTURAL COOPERATIVES**

S. Yu. Shcherbatyuk, M. M. Samushchik

Key words: authorized capital, reorganization, agricultural production cooperative, joint-stock company

Summary. Transformation of agricultural cooperatives in the form of reorganization involves a number of organizational and legal problems. The important place in procedural part of reorganization of agricultural cooperative is taken by an assessment of its authorized capital, determination of its structure and reflection in financial accounting of its change. Authors have offered algorithm of carrying out the specified procedures on a specific example.

(Поступила в редакцию 22.06.2016 г.)

Введение. Уставный капитал представляет собой совокупность вкладов, первоначально инвестированных учредителями организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных в соответствии с законодательством в учредительных документах, в денежном выражении.

Размер уставного капитала отражается в учредительных документах и фиксируется при регистрации в государственных органах. Минимальные размеры уставного капитала коммерческих организаций установлены в соответствии с положением о государственной регистрации субъектов хозяйствования, утвержденным Декретом Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1 (в редакции Декрета Президента Республики Беларусь от 24.01.2013 г. № 2).

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 02.02.2001 № 49 «О некоторых вопросах организационно-правового обеспечения деятельности колхозов» сельскохозяйственные производственные кооперативы действуют на основании устава, утвержденного общим собранием (собранием уполномоченных) членов колхоза (сельскохозяйственного производственного кооператива) в соответствии с Примерным уставом колхоза (сельскохозяйственного производственного кооператива). Однако с 1 января 2017 г. данный Указ признается утратившим силу в связи с нормами Указа Президента Республики Беларусь от 17.07.2014 № 349 «О реорганизации колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов)». В связи с этим перед колхозами и СПК на государственном уровне поставлена задача в срок до 31 декабря 2016 г. преобразоваться в хозяйственные общества или коммунальные унитарные предприятия. В результате возникает необходимость определения долей в уставном фонде при преобразовании СПК в хозяйственное общество.

Цель работы: алгоритмизация процедур по оценке уставного фонда и его структуры, а также отражение в учете операций по увеличению уставного фонда в реорганизуемых сельскохозяйственных производственных кооперативах. Предметом исследования выступают методические и практические аспекты оценки уставного капитала и отражения его в бухгалтерском учете и отчетности, объектом – процесс формирования уставного капитала реорганизуемых сельскохозяйственных производственных кооперативов (далее – СПК).

Материал и методика исследований. Исследования проводились на основании анализа нормативно-правовой базы по вопросам формирования уставного капитала сельскохозяйственных производственных кооперативов, их реорганизации.

Результаты исследований и их обсуждение. Изучение содержательной части Указа Президента Республики Беларусь от 17.07.2014 № 349 «О реорганизации колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов)» показывает, что на первоначальном этапе необходимо определить организационно-правовую форму при преобразовании, а также при формировании уставного фонда и распределении долей между административно-территориальной единицей и работниками (членами) СПК.

Преобразование в хозяйственное общество – это переход к новой организационно-правовой форме в виде акционерного общества открытого либо закрытого типа, общества с ограниченной либо дополнительной ответственностью в соответствии с Законом Республики Беларусь от 09.12.1992 № 2020-XII «О хозяйственных обществах». При этом следует учитывать, что число участников ООО, ОДО, ЗАО не может превышать 50.

Выбор организационно-правовой формы нового юридического лица, создаваемого в результате преобразования СПК, определяется решением общего собрания его членов.

В соответствии с Указом Президента № 349 установлены ограничения при выборе варианта новой организационно-правовой формы. Так, СПК (колхоз) преобразуется в коммунальное унитарное предприятие или хозяйственное общество с долей административно-территориальной единицы в уставном фонде 100% (хозяйственное общество, 100% акций которого принадлежат административно-территориальной единице), если:

1) на 1 января года, в котором принимается решение о его преобразовании, стоимость чистых активов СПК (колхоза) меньше стоимости неделимого фонда (т.е. ЧА < НФ);

2) СПК (колхоз) имеет не исполненные в срок обязательства по:

- платежам в республиканский бюджет и (или) местные бюджеты и бюджеты государственных внебюджетных фондов;
- возврату полученных из республиканского и (или) местных бюджетов займов, ссуд (в т.ч. пролонгированных);
- исполненным гарантиям правительства Республики Беларусь и (или) местных исполнительных и распорядительных органов.

При этом соотношение суммы не исполненных в срок обязательств и выручки от реализации товаров, работ, услуг, полученной СПК (колхозом) за год, предшествующий году, в котором принимается решение о его преобразовании, должно быть не менее коэффициента 0,2 (т. е. $K \geq 0,2$).

Нами предложен пошаговый расчет определения вариантов организационно-правовой формы [1], на основании которого разработан алгоритм оценки уставного фонда и его структуры, представленный ниже.

Шаг 1. Расчет стоимости неделимого фонда (НФ) на 01.01.2016 (таблица 1).

Шаг 2. Расчет стоимости чистых активов организации (ЧА) на 01.01.2016 и определение соотношения между чистыми активами и неделимым фондом.

Таблица 1 – Оценка стоимости неделимого фонда

Показатель (расчет)	Код строки бухгалтерского баланса	На 31.12.2015, млн. руб.
Остаточная стоимость основных средств (НФ)	110	128 976

Примечание – Источник информации: собственная разработка

В Республике Беларусь понятие чистых активов закреплено статьями 71, 89, 99, 114 Гражданского Кодекса, в Декрете Президента Республики Беларусь «Об упорядочении государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования». Определение стоимости чистых активов организации регулируется Постановлением Совета министров Республики Беларусь от 27 июня 2008 г. № 950, порядок расчета чистых активов определяется постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 35 от 11 июня 2012 г.

Расчет стоимости чистых активов производится, используя следующую формулу:

$$ЧА = А - О \quad (1)$$

где ЧА – чистые активы;

А – активы, принимаемые к расчету;

О – обязательства, принимаемые к расчету.

Стоимость активов, принимаемых к расчету, и стоимость обязательств, принимаемых к расчету, рассчитывается по формулам:

$$A = DA + KA, (2)$$

$$O = DO + KO, (3)$$

где DA – долгосрочные активы;
 KA – краткосрочные активы;
 DO – долгосрочные обязательства;
 KO – краткосрочные обязательства.

Величина чистых активов отражается в форме № 5 лист 4 годового отчета. Так, стоимость чистых активов на конец 2015 г. в исследуемом хозяйстве составила 142 724 млн. руб.

В соответствии с положением о государственной регистрации и ликвидации (прекращения деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом Президента РБ от 16 января 2009 г. № 1, стоимость чистых активов организации должна быть больше величины уставного капитала (таблица 2)

В итоге, стоимость чистых активов превышает стоимость неделимого фонда (т. е. ЧА > НФ).

Таблица 2 – Оценка чистых активов и их соотношения с неделимым фондом

№ п/п	Наименование показателей	Сумма на 01.01.2016, млн. руб.
1	Стоимость чистых активов	142 724
2	Стоимость НФ (справочно)	128 976
3	Соотношение между ЧА и НФ (между пп. 1 и 2)	(142 724 > 128 976)

Примечание – Источник информации: собственная разработка

Шаг 3. Определение размера не исполненных в срок обязательств и их отношение к выручке от реализации (таблица 3).

Таблица 3 – Оценка суммы не исполненных в срок обязательств

№ п/п	Наименование показателей	Код строки	Сумма на 01.01.2016, млн. руб.
1	2	3	4
1	Не исполненные в срок обязательства по:		
1.1	платежам в республиканский бюджет и (или) местные бюджеты и бюджеты государственных внебюджетных фондов	Стр. 270 + стр. 280 гр. 4 приложения 1 к бухгалтерскому балансу	0
1.2	возврату полученных из республиканского и (или) местных бюджетов займов, ссуд (в т.ч. пролонгированных)	Стр. 225 гр. 4 приложения 1 к бухгалтерскому балансу	0

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4
1.3	исполненным гарантиям правительства Республики Беларусь и (или) местных исполнительных и распорядительных органов	Приложение 1 к бухгалтерскому балансу	0
2	Выручка от реализации товаров	Стр. 010 Отчета о прибылях и убытках	81 200
3	Соотношение суммы обязательств и выручки от реализации товаров, работ, услуг	$K = \text{п. 1} / \text{п. 2}$	0

Примечание – Источник информации: собственная разработка

Как видно из таблицы, хозяйство не имеет не исполненных в срок обязательств, соответственно и соотношение суммы указанных обязательств и выручки от реализации товаров, работ, услуг, полученной за 2015 г., равно нулю (т. е. $K < 0, 2$).

Шаг 4. Определение организационно-правовой формы.

На основании таблиц 2 и 3 делаем вывод, что условия обязательного преобразования исследуемой организации в коммунальное унитарное предприятие или хозяйственное общество с долей административно-территориальной единицы в уставном фонде 100% не выполняются, поэтому хозяйство может быть преобразовано в акционерное общество.

Шаг 5. Оценка величины уставного капитала на соответствие критериям минимального размера.

Как уже было отмечено ранее, законодательством определен минимальный размер уставного капитала для коммерческих организаций. Так, для открытого акционерного общества он должен составлять не менее 400 базовых величин, т. е. по состоянию на 01.06.2016 г. минимальный размер уставного капитала преобразуемого в ОАО колхоза составит: $210\ 000 * 400 = 84\ 000\ 000$ руб.

Как видно из таблицы 4, сформированный по Инструкции № 27 уставный фонд в сумме 135 500 000 000 руб. > 84 000 000 руб., т. е. исследуемое хозяйство выполняет требования по минимальному размеру уставного фонда.

Шаг 6. Определение структуры уставного фонда.

При преобразовании СПК в хозяйственное общество доли в уставном фонде (акции) распределяются между его участниками: физическими лицами, являющимися членами преобразуемого СПК и выразившими письменное согласие выступить учредителями этого общества; административно-территориальной единицей – районом, на тер-

ритории которого расположен сельскохозяйственный производственный кооператив.

Для того, чтобы определить долю административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества (количество акций), необходимо руководствоваться Инструкцией о порядке формирования уставного фонда коммерческого общества, создаваемого в результате преобразования колхоза (сельскохозяйственного производственного кооператива), определения размера долей в уставном фонде (количества акций) его участников и порядке формирования уставного фонда коммунального унитарного предприятия, утвержденной постановлением Госкомимущества от 24.11.2014 года № 27 (далее – Инструкция № 27).

6.1. Для начала определим размер уставного фонда СПК после преобразования, которое по форме соответствует акту определения размера уставного фонда (приложение 2 к Инструкции № 27). Расчеты показали, что размер уставного фонда исследуемого СПК после преобразования будет составлять 272 510 млн. руб.

6.2. Далее рассчитаем соотношение между стоимостью неделимого фонда преобразуемого СПК и размером уставного фонда этого общества ($DATE_{мин}$), которое отражает минимальный размер доли административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества и рассчитывается по формуле (часть вторая п. 27 Инструкции № 27) (таблица 4):

$$DATE_{мин} = НФ / УФ * 100, (4)$$

где $DATE_{мин}$ – минимальная доля административно-территориальной единицы в уставном фонде хозяйственного общества, создаваемого в результате преобразования СПК (колхоза), %;

НФ – стоимость неделимого фонда преобразуемого СПК (колхоза), млн. руб.;

УФ – размер уставного фонда хозяйственного общества, создаваемого в результате преобразования колхоза, рассчитанный в соответствии с главой 3 Инструкции № 27, млн. руб.

Таблица 4 – Оценка минимального размера доли административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества

Показатель (расчет)	Код строки бухгалтерского баланса	На 31.12.2015 г., млн. руб.
1	2	3
Остаточная стоимость основных средств (НФ)	110	128 976
Уставный фонд (УФ)	Определен согласно главе 3 Инструкции № 27	135 500

Продолжение таблицы 4

1	2	3
Минимальный размер доли административно-территориальной единицы в уставном фонде	$ДАТЕ_{\text{мин}} = \text{п. 1} / \text{п. 2} * 100$	95,185

Примечание – Источник информации: собственная разработка

Таким образом, минимальный размер доли административно-территориальной единицы в уставном фонде создаваемого хозяйственного общества будет составлять 95,185%. Эту долю УО СПК «Путришки» должен будет передать в райисполком в виде соответствующего количества акций.

Шаг 7. Отражение изменений в уставном капитале в бухгалтерском учете.

Обобщение информации о состоянии и движении уставного капитала в соответствии с Типовым планом счетов ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо по кредиту счета 80 «Уставный капитал» показывает размер уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

При этом при реорганизации СПК необходимо произвести записи по увеличению уставного фонда и передаче акций райисполкому и членам кооператива. Так, увеличение уставного фонда составит: $135\,500\,000\,000 - 2\,387\,550 = 135\,498\,000\,000$ руб.

В связи с этим необходимо определить источники увеличения уставного капитал СПК. Так, в соответствии с Типовым планом счетов увеличение уставного капитала производится за счет взносов учредителей, добавочного капитала, нераспределенной прибыли.

Поскольку в хозяйстве на 01.01.2016 г. был сформирован добавочный капитал в сумме 69 478 000 000 руб., а также имелись остатки нераспределенной прибыли в сумме 73 244 000 000 руб., то уставный капитал можно увеличить за счет добавочного капитала и нераспределенной прибыли.

Для того, чтобы организовать аналитический учет уставного капитала акционерного общества, считаем целесообразным предложить открывать следующую систему субсчетов к счету 80 «Уставный капитал»:

- 80.01 Уставный капитал начисленный;
- 80.02 Уставный капитал сформированный;

– 80.02.1 Акции, переданные административно-территориальной единице;

– 80.02.2 Акции, переданные акционерам – физическим лицам.

В этом случае бухгалтерские записи по формированию уставного капитала и его увеличению будут следующими (таблица 5).

Таблица 5 – Бухгалтерские записи по увеличению уставного капитала

Наименование хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дт	Кт	
1. Увеличение уставного капитала до величины в соответствии с Инструкцией № 27	83	80.01	69 478 000 000
	84	80.01	66 020 000 000
2. Передача акций административно-территориальной единице	80.01	80.02.1	135 500 000 000 * *95,185 % = 128 975 675 000
3. Передача акций членам кооператива	80.01	80.02.2	135 500 000 000 – -128 975 675 000 = 6 524 325 000

Примечание – Источник: собственная разработка

Заключение. Предложенные мероприятия по оценке уставного капитала СПК, преобразуемого в открытое акционерное общество, а также по его отражению в бухгалтерском учете позволят систематизировать учетную информацию о собственном капитале.

ЛИТЕРАТУРА

1. Щербатюк, С. Ю. Преобразование сельскохозяйственного производственного кооператива: определим доли без ошибок / С. Ю. Щербатюк // Моя бухгалтерия. Сельское хозяйство. – 2016. – № 3. С. 7-10.
2. Щербатюк, С. Ю. Диагностика финансовой устойчивости сельскохозяйственных организаций Гродненской области: рекомендации: учеб. – метод. пособие / С. Ю. Щербатюк; гродн. гос. аграрн. ун-т. – Гродно, 2009. – 24 с.
3. Щербатюк, С. Ю. Реформирование системы бухгалтерского учета и отчетности Республики Беларусь в контексте перехода на международные стандарты финансовой отчетности / С. Ю. Щербатюк. – Гродно: ГГАУ, 2012. – 268 с.