

# БУХУЧЕТ ДОЛЕЙ ДРУГИХ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

**С 1 сентября 2014 года в качестве вклада участника хозяйственного товарищества или общества в его имущество могут быть внесены денежные средства, вещи, доли (акции) в уставных (складочных) капиталах других хозяйственных товариществ и обществ, государственные и муниципальные облигации, а также подлежащие денежной оценке исключительные, иные интеллектуальные права и права по лицензионным договорам, если иное не установлено законом. Расскажем, как это отражается в учете.**



**Сергей НОЛЕСНИКОВ,**  
юрист, юридическая фирма «ЮСТ»,  
г. Москва

В силу п. 2 ст. 66.1 ГК РФ законом или учредительными документами хозяйственного товарищества или общества могут быть установлены виды указанного выше имущества, которое не может быть внесено для оплаты долей в уставном (складочном) капитале хозяйственного товарищества или общества.

Следовательно, действующая редакция ГК РФ прямо предусматривает возможность внесения в качестве уставного (складочного) капитала общества (товарищества) долей (акций) других хозяйствующих субъектов.

Отметим, что в силу изменений, внесенных Законом № 99-ФЗ, с 1 сентября 2014 года денежная оценка неденежного вклада в уставный капитал хозяйственного товарищества должна быть проведена независимым оценщиком. Ранее для определения номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачи-

ваемой неденежными средствами, обязанность привлечения независимого оценщика возникла только в случае, если данная номинальная стоимость составляла более чем 20 тыс. руб.

Участники хозяйственного товарищества не вправе определять денежную оценку неденежного вклада в размере, превышающем сумму оценки, определенную независимым оценщиком (абз. 2 п. 2 ст. 66.2 ГК РФ).

При оплате долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью не денежными средствами, а иным имуществом участники общества и независимый оценщик в случае недостаточности имущества общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах суммы, на которую завышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал, в течение пяти лет с момента государственной регистрации общества или внесения в устав общества соответствующих изменений. При внесении в уставный капитал акционерного общества не денежных средств, а иного имущества акционер, осуществивший такую оплату, и независимый оценщик в случае недостаточности имущества общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах суммы, на которую завышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал, в течение пяти лет

с момента государственной регистрации общества или внесения в устав общества соответствующих изменений (п. 3 ст. 66.2 ГК РФ).

В соответствии с п. 4 ст. 66.2 ГК РФ, если иное не предусмотрено законами о хозяйственных товариществах, учредители хозяйственного товарищества обязаны оплатить не менее трех четвертей его уставного капитала до государственной регистрации общества, а остальную часть уставного капитала хозяйственного товарищества – в течение первого года деятельности общества. Если в соответствии с законом допускается государственная регистрация хозяйственного товарищества без предварительной оплаты трех четвертей уставного капитала, участники общества несут субсидиарную ответственность по его обязательствам, возникшим до момента полной оплаты уставного капитала.

Отметим, что на сегодняшний день Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусматривает возможность оплаты доли в уставном капитале общества в течение четырех месяцев с момента государственной регистрации общества без какой-либо частичной ее оплаты на момент регистрации. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» также не предусматривает обязанности по

предварительной оплате уставного капитала (акций) на момент государственной регистрации общества.

В бухгалтерском учете операция по внесению в качестве уставного (складочного) капитала общества (товарищества) долей (акций) другого товарищества (товарищества) будет отражена по кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Для этого в бухгалтерском учете делается следующая проводка (на момент государственной регистрации вновь созданного хозяйствующего субъекта): дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – кредит 80 «Уставный капитал».

Последующая оплата уставного капитала общества долями (акциями) других обществ отражается следующей бухгалтерской проводкой: дебет 58 «Финансовые вложения» – кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

У общества, внесшего в качестве уставного (складочного) капитала общества (товарищества) доли (акции) других обществ, в бухгалтерском учете данная операция будет отражена по кредиту 58 «Финансовые вложения» следующей проводкой: дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредит 58 «Финансовые вложения».

## СОСТАВ УЧАСТНИКОВ ИМЕЕТ ЗНАЧЕНИЕ



**Мария РОМАНОВА,**  
адвокат, коллегия адвокатов  
«Мюллер и Аверин»,  
г. Москва

По своей правовой природе доля участника в уставном капитале представляет собой совокупность всех имущественных и неимущественных прав, объем которых определяется размером доли. Поскольку п. 6 ст. 66 ГК РФ содержит формулировку «имущественные права», внесение доли хозяйственного товарищества в качестве уставного капитала было возможным и до введения в действие ст. 66.1 ГК РФ.

Итак, любая организация начинает свою деятельность с формирования уставного капитала.

Бухгалтерский учет у ООО № 1. Отражение в бухгалтерском учете информации о состоянии и движении уставного (складочного) капитала организации производится в соответствии с п. 67 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

На дату государственной регистрации ООО № 1 в его бухгалтерском учете делается запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Записи по дебету счета 75, субсчет 75-1, и кредиту счета 80 производятся на всю величину уставного капитала, указанного в учредительном договоре ООО № 1.

Имущество, полученное в качестве вклада в уставный капитал ООО № 1, не признается доходом для целей бухгалтерского учета (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организаций» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н).

Сделки, направленные на отчуждение доли или части доли в уставном капитале ООО, подлежат нота-

риальному удостоверению (п. 11 ст. 21 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее – Закон об ООО).

Каких-либо исключений из этого правила в отношении сделок по передаче участником общества принадлежащей ему доли в уставный капитал другого общества законом не предусмотрено. Такие односторонние сделки (п. 2 ст. 154 ГК РФ) также подлежат нотариальному удостоверению, и передаваемая доля (часть доли), в соответствии с п. 12 ст. 21 Закона об ООО, переходит к ее приобретателю именно с момента нотариального удостоверения соответствующей сделки.

Следует отметить, что преимущественное право приобретения доли не распространяется на случаи ее отчуждения путем внесения в уставный капитал другого общества. Согласно Определению ВАС РФ от 16.04.2012 № ВАС-4459/12 преимущественное право участников действует при отчуждении участником этого общества доли только путем продажи и не распространяется на иные случаи отчуждения доли.

При формировании уставного капитала создаваемого общества путем внесения доли ООО № 2 первое фактически приобретает долю ООО № 2 и становится его участником.

Приобретенная доля учитывается у ООО № 1 в составе финансовых вложений, поскольку может принести организации-участнику экономические выгоды (доход) в будущем, например в форме дивидендов (п. 2, 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н).

Условия для принятия к учету финансового вложения в виде доли в уставном капитале ООО № 2 выполняются на дату регистрации ООО № 1 (п. 2 ПБУ 19/02).

Таким образом, при переходе к ООО № 1 доли уставного капитала ООО № 2, счет 75, субсчет 75-1, кредитруется и дебетуется счет 58

«Финансовые вложения», субсчет 58-1 «Паи и акции» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Бухгалтерский учет у ООО № 2. В соответствии с п. 15 ст. 21 Закона об ООО в срок не позднее чем в течение трех дней с момента нотариального удостоверения сделки, направленной на отчуждение доли или части доли в уставном капитале общества, нотариус, совершивший ее нотариальное удостоверение, совершает нотариальное действие по передаче обществу, отчуждению доли или части доли в уставном капитале которого осуществляется, копии заявления о внесении соответствующих изменений в Единый государственный реестр юридических лиц, подписанного участником общества, отчуждающим долю или часть доли.

В рассматриваемой ситуации, поскольку в результате передачи доли ООО № 1 становится участником ООО № 2, последнему необходимо в бухгалтерском учете отразить операцию по изменению состава участников.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина России от 31.10.2001 № 94н) аналитический учет на счете 80 «Уставный капитал» ведется по каждому участнику, в связи с чем смена состава учредителей (участников) ООО № 2 должна отражаться внутренней проводкой по счету 80 «Уставный капитал»: дебет 80, субсчет «Выбывший участник», кредит 80, субсчет «ООО № 1», – отражено изменение состава участников.

Отметим, что такая операция по внесению доли ООО № 2 в уставный капитал ООО № 1 возможна только в случае, если уставом ООО № 2 не запрещено отчуждение участником доли или части доли третьим лицам (п. 2 ст. 23 Закона об ООО).

## ОТРАЖАЕМ, КАК РАНЬШЕ



**Дмитрий ЧЕРНОКАЛЬЦЕВ,**  
управляющий партнер,  
ООО «Норпоративная солидарность»,  
г. Санкт-Петербург

Внесение изменений в Гражданский кодекс РФ не повлекло за собой изменений отражения операций в бухгалтерском учете.

Согласно Приказу Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» уставный капитал учитывается на счете 80, который предназначен для «обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации». Сальдо счета должно соответствовать размеру уставного капитала, указанному в учредительных документах юридического лица. Приказ № 94 предписывает организовать аналитический учет таким образом, чтобы информация по учредителю организации и стадиям формирования капитала была сформирована.

Наличие среди учредителей юридического лица в таком случае отражается в данных аналитического учета счета 80.

Доли в уставном капитале, внесенные в качестве оплаты уставного капитала, отражаются на счете 58 «Финансовые вложения».

В соответствии с п. 12 ПБУ 19/02 (утв. Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

## ВКЛАДЫ В ИМУЩЕСТВО – ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ



**Дмитрий КУЗНЕЦОВ,**  
генеральный директор,  
аудиторско-консалтинговая группа «НБН»,  
г. Санкт-Петербург

В соответствии с вновь введенной ст. 66.1 ГК РФ вкладом участника хозяйственного товарищества или общества в его имущество могут быть денежные средства, вещи, доли (акции) в уставных (складочных) капиталах других хозяйственных товариществ и обществ, государственные и муниципальные облигации. Таким вкладом также могут быть подлежащие денежной оценке исключительные, иные

интеллектуальные права и права по лицензионным договорам, если иное не установлено законом.

Аналогичная норма уже достаточно давно содержится в законодательстве в отношении обществ с ограниченной ответственностью (п. 3 ст. 27 Федерального закона от 08.02.1988 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Значит, законом допускались вклады в имущество общества и иное имущество или имущественные права. В настоящее время этот порядок распространяется на все хозяйственные общества и товарищества. Бухгалтерский учет таких операций не был достаточно определен, несмотря на существование и применение данной нормы в течение длительного периода. По нашему мнению, указанные вклады относятся к финансовым вложениям. В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утв. Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н, к финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых

хозяйственных обществ); предоставленные другим организациями займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Как мы видим, точного указания на то, что указанные вклады в имущество относятся именно к финансовым вложениям, нет. Однако п. 2 указанного Положения установлены критерии для признания финансовых вложений, а именно наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права; переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.); способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.).

При этом для признания финансовых вложений требуется единовременное выполнение всех вышеприведенных критериев. Если мы проанализируем экономическую сущность такого явления, как вклады в имущество общества или товарищества, то мы можем установить следующее:

- ✓ вклады осуществляются только участниками такого общества или товарищества (п. 1 ст. 66.1 ГК РФ);
- ✓ в случае принятия соответствующего решения или в соответствии с учредительными документами участник обязан внести такие вклады (п. 2 ст. 67 ГК РФ);
- ✓ вклады не возвращаются участникам. Однако имущество, созданное за счет таких вкладов, относится к имуществу такого общества или товарищества, что предполагает равные права для участников на распределение имущества общества или товарищества при его ликвидации. Значит, можно признать такой вклад активом, способным принести экономические выгоды в будущем в виде прироста стоимости вклада в уставный (складочный) капитал такого общества или товарищества.

Таким образом, учитывая, что перечень объектов финансовых вложений в п. 3 ПБУ 19/02 открыт, а критерии признания допускают существование такого объекта финансовых вложений, как

вклады в имущество общества или товарищества, по нашему мнению, эти вклады признаются финансовыми вложениями, учитываемыми в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на их приобретение (п. 8 ПБУ 19), в нашем случае – при передаче в качестве вклада акций (долей) других хозяйственных обществ и товариществ – исходя из стоимости активов, подлежащих передаче.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, учет финансовых вложений осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения», к которому открываются следующие субсчета: 58-1 «Паи и акции»; 58-2 «Долговые ценные бумаги»; 58-3 «Предоставленные займы»; 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Соответственно предлагается открыть к счету 58 отдельный субсчет «Вклады в имущество хозяйственных обществ и товариществ» и учитывать вклады по дебету такого субсчета. При этом выбытие вклада может отражаться только в случае ликвидации такого хозяйственного общества или товарищества либо его реорганизации, при которых происходит полный или частичный возврат вклада в уставный капитал.