

Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал

В ходе создания юридического лица учредители могут устанавливать размер уставного капитала в иностранной валюте. Обычно это делается в долларах США. *Величина уставного капитала, указанная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли на дату приобретения организацией статуса юридического лица, то есть на дату государственной регистрации (п. 2 ст. 51 ГК РФ)*. При этом берется курс ЦБ РФ.

В бухгалтерском учете величина уставного капитала на эту дату отражается только в рублевой оценке и больше никогда не пересчитывается. Вклады в уставный капитал вносятся в иностранной валюте. Поэтому задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал организации нужно указать как в рублевой оценке, так и в иностранной валюте.

На момент государственной регистрации уставный капитал юридического лица должен быть оплачен не менее чем на 50 %. При этом не требуется, чтобы каждый инвестор делал первоначальный взнос в соответствующей сумме.

Одному из учредителей организации может быть открыт счет для зачисления первоначальных взносов учредителей. Этот валютный счет называется накопительным. На него предварительно зачисляется поступающая иностранная валюта без каких-либо ограничений. После государственной регистрации и открытия валютного счета эти средства зачисляются на текущий валютный счет организации, на котором учитывается уставный капитал.

Обычно курс валюты на дату регистрации юридического лица и на дату погашения задолженности не совпадает. Следовательно, и рублевая оценка задолженности учредителя на дату ее погашения тоже изменится. Кроме того, *задолженность учредителей по взносам в уставный капитал должна пересчитываться на каждую отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.*

Поэтому в бухгалтерском учете возникают *курсовые разницы. Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала организации, понимается разность между рублевой оценкой вклада в уставный капитал организации на момент регистрации и рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу на дату внесения им вклада.*

Напомним, что курсовые разницы, которые связаны с формированием уставного капитала организации, относятся на добавочный капитал организации (*п. 14 ПБУ 3/2006*). В целях налогообложения доходы, которые получены в виде взноса в уставный капитал организации, при расчете налога на прибыль не учитываются (*пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ*).

Пример

1 января 2006 года учредители приняли решение о создании ООО «ИКС» с уставным капиталом 100 000 долл. США. Учредителями организации являются российские и иностранные инвесторы, доли которых в уставном капитале равны. Организация была зарегистрирована **1 февраля 2006** года. К моменту государственной регистрации российские инвесторы внесли 50 % уставного капитала. **4 марта** иностранные инвесторы внесли объект основных средств в погашение своей задолженности по вкладу в уставный капитал. Стоимость основного средства была согласована учредителями и составила 25 000 долл. США. **13 марта** иностранные инвесторы внесли материалы в погашение своей задолженности по вкладу в уставный капитал. Стоимость материалов была согласована учредителями и составила 25 000 долл. США. Курс долл. США был такой:

- на **1 февраля** 2006 года - **31,83** руб./долл.;
- на **28 февраля** 2006 года - **31,58** руб./долл.
- на **4 марта** 2006 года - **31,6** руб./долл.;
- на **13 марта** 2006 год - **31,44** руб./долл.

В бухгалтерском учете ООО «ИКС» были сделаны такие проводки:

1 февраля 2006 года

ДЕБЕТ 75 КРЕДИТ 80

- 3 183 000 руб. (100 000 долл. x 31,83 руб./долл.) - отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал на момент государственной регистрации предприятия;

ДЕБЕТ 52 субсчет «Текущий валютный счет» КРЕДИТ 75

- 1 591 500 руб. (100 000 долл. x 50 %x 31,83 руб./долл.) - на валютный счет организации поступила валюта от российских инвесторов в погашение по вкладу в уставный капитал.

Так как курсовые разницы учитываются на каждую отчетную дату составления бухгалтерской отчетности, то необходимо пересчитать сумму оставшейся задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал по курсу на 28 февраля 2006 года.

28 февраля 2006 года

ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 75

- 12 500 руб. ((31,83 руб./долл. - 31,58 руб./долл.) 50 000 долл.) - отражена отрицательная курсовая разница на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

4 марта 2006 года

ДЕБЕТ 01 КРЕДИТ 75

- 790 000 руб. (25 000 долл. x 31,6 руб./долл.) - в погашение задолженности по вкладу в уставный капитал организации иностранные инвесторы внесли объект основных средств.

Так как курс доллара США на 28 февраля и на 4 марта не совпадает, в бухгалтерском учете 000 «ИКС» образуется курсовая разница. Она учитывается на дату совершения операции в иностранной валюте, то есть на 4 марта 2005 года, и относится на добавочный капитал организации.

ДЕБЕТ 75 КРЕДИТ 83

- 1000 руб. ((31,6 руб./долл. - 31,58 руб./долл.) x 50 000 долл.) - отражена положительная курсовая разница на дату погашения задолженности.

13 марта 2005 года

ДЕБЕТ 10 КРЕДИТ 75

- 786 000 руб. (25 000 долл. x 31,44 руб./долл.) - в погашение задолженности по вкладу в уставный капитал организации иностранные инвесторы внесли материалы;

ДЕБЕТ 83 КРЕДИТ 75

- 4000 руб. ((31,6 руб./долл. - 31,44 руб./долл.) x 25 000 долл.) - отражена отрицательная курсовая разница на дату погашения задолженности.

Таким образом, при погашении задолженности по вкладам в уставный капитал образовалась положительная курсовая разница в размере 1000 руб. В целях налогообложения она включается в состав внереализационных доходов организации, учитываемых при расчете налога на прибыль (п. 11 ст. 250 НК РФ). Отрицательная курсовая разница в размере 16 500 руб. (12 500 + 4000) будет учтена в составе внереализационных расходов (пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ). На сумму этой разницы налогооблагаемая прибыль будет уменьшена.

п. 2 ст. 51 ГК РФ

Статья 51. Государственная регистрация юридических лиц

(в ред. Федерального закона от 21.03.2002 N 31-ФЗ)
(см. текст в предыдущей редакции)

1. Юридическое лицо подлежит государственной регистрации в уполномоченном государственном органе в порядке, определяемом законом о государственной регистрации юридических лиц. Данные государственной регистрации включаются в единый государственный реестр юридических лиц, открытый для всеобщего ознакомления.

Отказ в государственной регистрации юридического лица допускается только в случаях, установленных законом.

Отказ в государственной регистрации юридического лица, а также уклонение от такой регистрации могут быть обжалованы в суд.

2. Юридическое лицо считается созданным со дня внесения соответствующей записи в единый государственный реестр юридических лиц.

III. Учет курсовой разницы

11. В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в пункте 7 настоящего Положения.

12. Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

13. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы (кроме случаев, предусмотренных пунктом 14 настоящего Положения).

14. Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

(пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Статья 251. Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы

(в ред. Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ)

(см. текст в предыдущей редакции)

1. При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал (фонд) организации (включая доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером));