

Т.В. Федорова, Т.С. Старцева

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ

В практике акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью и товариществ часто возникают ситуации, когда они по определенным причинам и с различными целями выкупают у акционеров или участников собственные акции или доли в уставном (складочном) капитале. В данной статье рассмотрены особенности бухгалтерского учета данных операций, а также операций по выплате дивидендов своим вкладчикам.

Ключевые слова: акция, уставный капитал, дивиденд, золотая акция, выкуп акций

T.V. Fedorova, T.S. Startseva,

ORGANIZATION OF OWN SHARES ACCOUNT

In practice of joint-stock companies, societies with limited liability and partnerships there often appear situations when they redeem their own shares in authorized capital from the shareholders or participants for certain reasons and with the various purposes. In the article the features of bookkeeping of such operations, and operations on dividends payment to the investors are considered.

Keywords: action, authorized capital, dividend, gold share, redemption of stock

Создание любого хозяйствующего субъекта предполагает формирование ресурсов, необходимых для начала экономической деятельности. Величина создаваемых ресурсов отражается в уставе предприятия и называется уставным капиталом. Государство устанавливает минимальный размер уставного фонда предприятий различных организационно-правовых форм. В 2012 году планировали увеличить минимальный размер уставного капитала в 30 раз для обществ с ограниченной ответственностью. Предполагалось, что эта цифра для ООО будет составлять 300 тысяч рублей, для ОАО – 1 млн.рублей. Однако данные суммы законодательно было решено не менять и оставить прежние минимальные размеры уставного капитала, которые для ООО составляют до 10000 рублей, а для ОАО до 100000 рублей.

Уставный капитал АО равен номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. При учреждении все акции такого общества должны быть распределены среди учредителей. Следовательно, учредительные акции, т.е. акции первичной эмиссии, распределяются по закрытой подписке. Не менее 50% уставного капитала должно быть оплачено в течение 30 дней после регистрации АО. Остальная часть – в течение года после регистрации.

Уставный капитал акционерных обществ может состоять из обыкновенных и привилегированных акций. Все обыкновенные акции всех эмиссий должны иметь единый номинал и давать их владельцам единые права. Доля привилегированных акций не может быть более 25% уставного капитала. В уставах некоторых АО предусмотрено наличие «золотой акции». Она дает её владельцу право «вето» при принятии собранием акционеров следующих решений, представленных на рисунке 1.

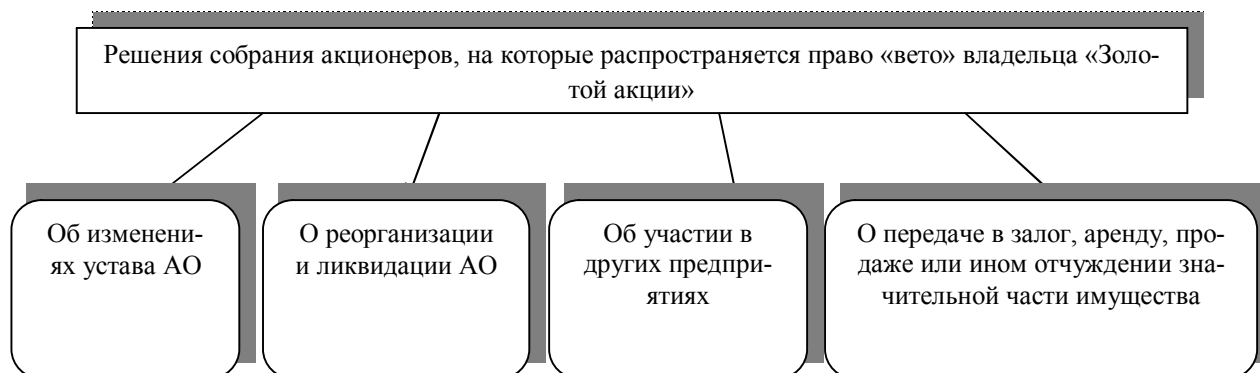


Рисунок 1 - Решения собрания акционеров, на которые распространяется право «вето» владельца «Золотой акции»

Данное право приостанавливает решение общего собрания на 6 месяцев и передает принятие окончательного решения судебным органам. «Золотая акция» АО, образованных в процессе приватизации российских

предприятий, принадлежит, как правило, органам государственного или местного самоуправления.

В процессе функционирования акционерного общества у учредителей и акционеров может возникнуть потребность в изменении величины уставного капитала. Способы изменения уставного капитала представлены на рисунке 2.

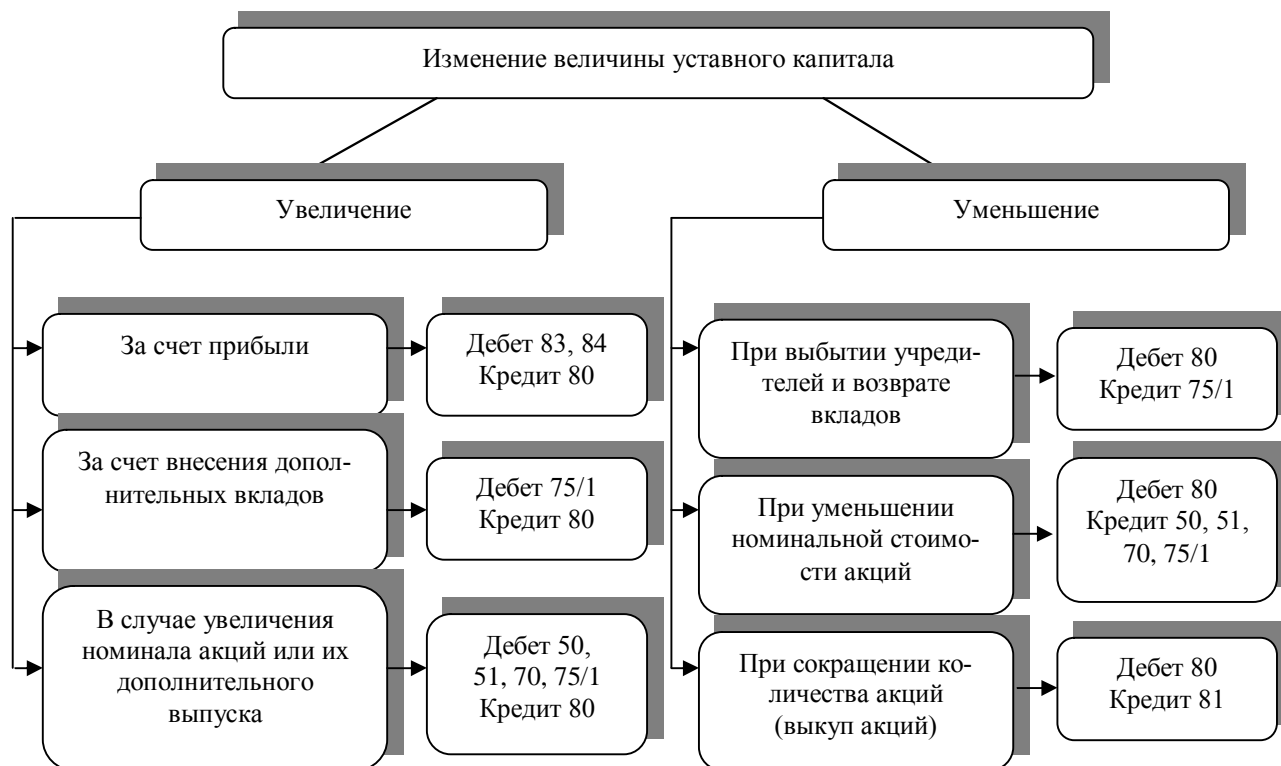


Рисунок 2 - Изменение уставного капитала

Увеличение уставного капитала может происходить либо за счет внутренних источников, таких как прибыль, добавочный капитал, либо за счет внешних – дополнительное привлечение средств от новых или имеющихся акционеров. Бухгалтерам предприятий, осуществляющих увеличение уставного капитала, необходимо помнить о налоге на операции с ценными бумагами. Кроме того, следует обратить внимание на необходимость подачи в трехдневный срок декларации по данному налогу.

Применение санкций в данном случае осуществляется в соответствии со ст. 119 НК РФ.

В бухгалтерском учете операции по увеличению уставного капитала отражаются следующими записями:

- начисление налога на операции с ценными бумагами
Дебет 91/2 «Прочие расходы», 99 «Прибыли и убытки»
Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»
- перечисление налога на операции с ценными бумагами
Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»
Кредит 51 «Расчетные счета»

Пример 1. Общим собранием акционеров ОАО «Весна» 20.04.2012г. было принято решение об увеличении уставного капитала на 15000 рублей.

Осуществление данной операции возможно различными способами:

- за счет прибыли предприятия
Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит 80 «Уставный капитал» 15 000
- за счет внесения дополнительных вкладов
Дебет 83 «Добавочный капитал»
Кредит 80 «Уставный капитал» 15 000
- за счет внесения дополнительных вкладов
Дебет 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»
Кредит 80 «Уставный капитал» 15 000
- увеличение уставного капитала в случае увеличения номинала акций или их дополнительного выпуска
Дебет 50 «Касса организаций»,
Кредит 80 «Уставный капитал» 1 500
- увеличение уставного капитала в случае увеличения номинала акций или их дополнительного выпуска
Дебет 51 «Расчетные счета»
Кредит 80 «Уставный капитал» 5 000
- увеличение уставного капитала в случае увеличения номинала акций или их дополнительного выпуска
Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит 80 «Уставный капитал» 4 500

Дебет 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

4 000

При уменьшении уставного капитала, в соответствии с действующим законодательством, АО обязано не позднее 30 дней с даты принятия решения об уменьшении уставного капитала в письменной форме уведомить об этом своих кредиторов, которые 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 (ст. 30 Федерального Закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 №208-ФЗ). Уменьшение величины уставного капитала может осуществляться двумя способами – через уменьшение номинальной стоимости акций или через аннулирование части акций. В первом случае уменьшение уставного капитала должно осуществляться с сохранением размеров долей всех участников общества.

Уменьшение уставного капитала отражается следующими бухгалтерскими записями:

– при выбытии учредителей и возврате вкладов

Пример 2. Учредитель ЗАО «Альянс» заявил о своем выбытии из состава акционеров. Сумма, внесенного им вклада составила 17 000 рублей.

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

17 000

Пример 3. Общим собранием акционеров ОАО «Премиум» 19.04.2012г. было принято решение об уменьшении уставного капитала на 12000 рублей:

– по средствам уменьшения номинальной стоимости акций

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 50 «Касса организаций»

3 000

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 51 «Расчетные счета»

3 500

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

2 500

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

3 000

– путем сокращения количества акций в обращении (выкуп акций)

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

12 000

Для акционерных обществ достаточно актуальным вопросом является отражение операций по выкупу у акционеров собственных акций. Для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, предназначен счет 81 «Собственные акции (доли)». Данный счет не имеет отражения в бухгалтерском балансе. Сумма, затраченная на выкуп акций, будет показывать фактическое уменьшение уставного капитала акционерного общества. Случаи выкупа акционерным обществом собственных акций представлены на рисунке 3.



Рисунок 3 - Выкуп собственных акций

Согласно п.6 ст. 76 Закона «Об акционерных обществах» акции, выкупленные обществом в случае его

реорганизации, подлежат обязательному погашению при их выкупе. Отдельные нормы Закона регламентируют ситуации, когда акционерное общество становится обязано выкупить собственные акции по требованию своих акционеров. На основании п. 1 ст. 75 этого Закона такой выкуп возможен в следующих случаях:

- реорганизации общества или совершения крупной сделки, решение об одобрении которой принимается общим собранием акционеров, если они голосовали против принятия решения о его реорганизации или одобрении указанной сделки либо не принимали участия в голосовании по этим вопросам;
- внесения изменений и дополнений в устав общества или утверждения устава общества в новой редакции, ограничивающих права акционеров, если они голосовали против принятия соответствующего решения или не принимали участия в голосовании.

В ст. 72 данного Закона регламентируется так же возможность выкупа акций с целью уменьшения их общего количества по решению собрания акционеров. На основании п.3 ст. 72 Закона «Об акционерных обществах» акции, приобретенные обществом на основании решения об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения акций в целях сокращения их общего количества, погашаются при их приобретении. При выкупе акций на основании их погашения следует принимать во внимание, что в результате уменьшения уставного капитала, он может оказаться ниже минимально допустимого размера, что приведет к ликвидации общества.

Принятие решения о выкупе акций может иметь и причины финансового плана, такие как:

- желание противостоять недружелюбному поглощению или скупке акций конкурентами;
- желание перераспределить находящиеся в обращении акции от большего числа мелких акционеров к меньшему числу крупных;

- возможность проведения доходных финансовых операций с собственными акциями.

Аннулирование АО собственных акций в бухгалтерском учете отражается следующими проводками:

Пример 4. ОАО «Вымпел» согласно решения общего собрания акционеров с целью уменьшения уставного капитала выкупает у акционеров 100 собственных акций, номинал которых составляет 2000 рублей, за 2500 рублей за акцию. После выкупа акции аннулируются.

- выкуп собственных акций
- Дебет 81 «Собственные акции (доли)»
- Кредит 51 «Расчетные счета» 250 000
- аннулирование собственных акций
- Дебет 80 «Уставный капитал»
- Кредит 81 «Собственные акции (доли)» 200 000
- отражение разницы между ценой, уплаченной за выкупленные акции и их номинальной стоимостью
- Дебет 91/2 «Прочие расходы»
- Кредит 81 «Собственные акции (доли)» 50 000

Пример 5. По решению совета директоров ОАО «Строй» выкупает у акционеров 1000 собственных акций, номиналом 100 рублей по 120 рублей за акцию.

Далее акции перепродаются по цене 150 рублей за акцию.

При принятии решения о реализации выкупленных акций в бухгалтерском учете предприятия должны быть сделаны следующие записи:

- приобретение собственных акций у акционеров
- Дебет 81 «Собственные акции (доли)»
- Кредит 51 «Расчетные счета» 120 000
- отражен факт перепродажи акций (на сумму 150 000 рублей)
- Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
- Кредит 91/1 «Прочие доходы» 80 000
- Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
- Кредит 91/1 «Прочие доходы» 45 000
- Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
- Кредит 91/1 «Прочие доходы» 25 000
- списание проданных акций
- Дебет 91/2 «Прочие расходы»
- Кредит 81 «Собственные акции (доли)» 120 000
- отражение финансового результата от перепродажи акций
- а) в случае прибыли (150 000 – 120 000)
- Дебет 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»
- Кредит 99 «Прибыли и убытки» 30 000
- б) в случае убытка
- Дебет 99 «Прибыли и убытки»
- Кредит 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»
- получение денежных средств от покупателей акций
- Дебет 51 «Расчетные счета»
- Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
- Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
- Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 150 000

В процессе своего функционирования АО сталкивается проблемой начисления и выплаты дивидендов. Возможность получать дивиденды является для акционера одной из причин приобретения ценных бумаг. Потенциальные инвесторы обращают внимание на величину выплачиваемого обществом дохода по выпущенным ценным бумагам. Общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов по акциям в случаях, предусмотренных в ст.43 Федерального Закона «Об акционерных обществах»:

- до полной оплаты всего уставного капитала;
- до выкупа всех акций, выкупленных в соответствии с требованиями законодательства;
- если на момент выплаты дивидендов общество отвечает признакам несостоятельности или такие признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала, и резервного фонда, и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения.

Общество также не вправе принимать решение о выплате дивидендов по простым акциям, если не определен размер дивидендов по привилегированным акциям общества, а также по отдельным категориям привилегированных акций при отсутствии решения о выплате дивидендов по остальным типам привилегированных акций.

Пример 6. ОАО «Север» общим собранием акционеров 21.04.2012г. по итогам 2011 года приняло решение о начислении акционерам годовых дивидендов в общей сумме 100 000 рублей. В т.ч. 50 000 – учредителю (юридическому лицу); 35 000 – учредителю (физическому лицу); 15 000 – физическому лицу, являющемуся сотрудником ОАО «Север». При этом сама организация в 2012 г. получила на расчетный счет дивиденды в размере 40 000 рублей.

В бухгалтерском учете при начислении дивидендов делают следующие записи:

- начисление дивидендов учредителю – юридическому и физическому лицу
Дебет 84/1 «Прибыль, подлежащая распределению»
Кредит 75/2 «Расчеты по выплате доходов» 85 000
- начисление дивидендов физическому лицу, являющемуся сотрудником организации
Дебет 84/1 «Прибыль, подлежащая распределению»
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 15 000

Решение об определении части прибыли общества, распределяемой между учредителями в качестве дивидендов, принимается на общем собрании учредителей. Поэтому все проводки по начислению доходов от долевого участия делаются на основании Протокола общего собрания учредителей.

В большинстве случаев доходы выплачиваются учредителям либо наличными из кассы, либо перечислением средств с расчетного счета. Выплата дивидендов в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

- перечисление дивидендов учредителю – юридическому лицу
Дебет 75/2 «Расчеты по выплате доходов»
Кредит 51 «Расчетные счета» 50 000
- выплата дивидендов учредителю – физическому лицу, не работающему в организации
Дебет 75/2 «Расчеты по выплате доходов»
Кредит 50 «Касса» 35 000
- выплата дивидендов учредителю – физическому лицу, работающему в организации
Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит 50 «Касса» 15 000

Российская организация, выплачивающая доходы в виде дивидендов, признается налоговым агентом по налогу на прибыль (пп.2, 3 ст. 275, п.5 ст.286 НК РФ), а также по налогу на доходы физических лиц (п.2 ст. 214, ст. 226 НК РФ) и обязана исчислить, удержать из выплачиваемых доходов и уплатить в бюджет суммы данных налогов. В учете данные операции отражаются следующими бухгалтерскими проводками:

- перечисление в бюджет налога на прибыль, удержанного с суммы дивидендов, причитающихся учредителю – юридическому лицу $(50\,000 / 100\,000 * 9\% * (100\,000 - 40\,000))$
Дебет 68/4 «Налог на прибыль»
Кредит 51 «Расчетные счета» 2 700
- перечисление в бюджет НДФЛ, удержанного с суммы дивидендов, причитающихся учредителям – физическим лицам $((35\,000 + 15\,000) / 100\,000 * 9/100 * (100\,000 - 40\,000))$
Дебет 68/1 «НДФЛ»
Кредит 51 «Расчетные счета» 2 700

В бухгалтерском балансе выкупленные акции в оценке по фактически затраченным на их приобретение суммам отражаются в разделе III «Капитал и резервы» пассива по специальной строке «Собственные акции, выкупленные у акционеров» со знаком «минус», в том случае, если акции приобретены с целью уменьшения уставного капитала. Если же акции приобретались с целью последующей перепродажи, то они находят своё отражение в разделе II «Оборотные активы», по группе «Краткосрочные финансовые вложения», так как фактические затраты на приобретение собственных акций с целью перепродажи могут исказить размеры собственных источников.

В процессе функционирования акционерное общество сталкивается с большим количеством проблем,

связанных с обращением собственных акций. Акционерные общества, выпускающие большое количество ценных бумаг для неограниченного круга потенциальных инвесторов, взаимодействуют с профессиональными участниками рынка ценных бумаг: реестродержателями, депозитариями, биржами, посредниками. Необходимо учитывать требования к отчетности и законодательство государственного органа, осуществляющего контроль за деятельностью на рынке ценных бумаг. Общество должно заниматься изучением специфического законодательства, относящегося к деятельности акционерных обществ, в первую очередь – Федерального Закона «Об акционерных обществах» №208-ФЗ.

Список литературы:

1. Федеральный Закон «Об акционерных обществах» от 26.12.95г. №208-ФЗ (в ред. от 30.11.2011г) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
2. Пятов, М.Л. Учет операций по выкупу собственных акций [Электронный ресурс] /М.Л. Пятов. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-682>. Дата обращения 24.03.2012г.
3. Шишкин, А.А. Бухгалтерский учет и налогообложение операций с собственными ценными бумагами [Текст]: учебное пособие / А.А. Шишкин. – М.: Эгмонт Россия Лтд., 2003. – 72с.
4. ГАРАНТ. Информационно-правовой портал. Налоги с дивидендов [Электронный ресурс] – Режим доступа <http://www.garant.ru/companу/garant-press/ab/229289/04/>. Дата обращения 22.04.2012г.

Федорова Татьяна Владимировна

к. э. н., доцент кафедры финансового учета

Орловского государственного института экономики и торговли

e-mail: tatiyana.72@mail.ru

Старцева Татьяна Сергеевна

студентка 3 курса факультета учета и информационных технологий

Орловского государственного института экономики и торговли

e-mail: tatyanaSt92@yandex.ru