

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА С АКЦИЯМИ СОБСТВЕННОЙ ЭМИССИИ

Наведена класифікація акцій; детально розглянуто регулювання порядку проведення акціонерними обществами операцій з акціями з точки зору законодавства. Також розглянуто учет операцій по випуску акцій першої емісії при створенні акціонерного общества, випуску акцій додаткової емісії і подальшій перепродажі або анулюванню акцій собственої емісії. Визначені обов'язкові вимоги для створення акціонерного общества (мінімальний розмір уставного капіталу, учредительні і інші необхідні документи)

Как известно, акционерная форма организация предприятий имеет ряд преимуществ по сравнению с другими и дает практически неограниченные возможности привлечения финансовых ресурсов для расширения деятельности предприятия. На сегодня в Украине насчитывается свыше 36 тысяч акционерных обществ, большинство из которых созданы в процессе проведения в 1990-2000-х годах приватизации путем корпоратизации государственных предприятий. Объем эмиссии акций украинских акционерных по данным, размещенным Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку на своем официальном сайте, за первое полугодие 2003-го года составил сумму, превышающую 4,738 млрд. грн., что на 1,319 млрд. грн. больше, чем за аналогичный период 2002-го года.

Основными законодательными актами, регулирующими порядок проведения акционерными обществами операций с акциями собственной эмиссии, являются Законы Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” и “О хозяйственных обществах”.

Формирование уставного капитала акционерного общества осуществляется путем выпуска в обращение акций. В соответствии со ст. 4 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” акциями являются ценные бумаги без установленного

срока обращения, свидетельствующие о долевом участии в уставном фонде акционерного общества, подтверждающие членство в акционерном обществе и право на участие в управлении обществом, дающие право их владельцу на получение части прибыли в виде дивидендов, а также на участие в разделе имущества при ликвидации акционерного общества. Акции, эмитируемые акционерным обществом, можно классифицировать по следующим признакам:

1) по форме выпуска различают акции, выпущенные в документарной и бездокументарной формах. Решение о форме выпуска акций принимается эмитентом при их эмиссии и утверждается Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку. Выпуск акций в документарной форме осуществляется эмитентом путем изготовления сертификатов. При эмиссии акций в бездокументарной форме эмитент оформляет глобальный сертификат, соответствующий общему объему зарегистрированного выпуска, и передает его на хранение в депозитарий;

2) по идентификации собственника выделяют именные акции и акции на предъявителя. Именной является акция, имя владельца которой зафиксировано на ее бланке (для акций, выпущенных в документарной форме) и обращение которой фиксируется в реестре собственников

именных ценных бумаг и в учетном реестре счетов собственников у хранителя (для именных акций, выпущенных в бездокументарной форме). Для акции на предъявителя имя владельца не фиксируется на бланке акции; обращение такой акции не требует какой-либо регистрации;

3) **по объему прав собственников** акции разделяют на простые и привилегированные. Держатели привилегированных акций не имеют права принимать участие в управлении акционерным обществом, если иное не предусмотрено его уставом, но имеют некоторые “привилегии” по сравнению с владельцами простых акций. Во-первых, это преимущественное право на получение дивидендов. При этом если акции выпущены с указанием фиксированного дивиденда, выплата дивидендов по таким акциям производится обществом в заранее определенном размере независимо от финансовых результатов его деятельности за отчетный год. Во-вторых, собственники привилегированных акций имеют приоритетное право на получение части имущества акционерного общества в случае его ликвидации.

Ст. 25 Закона Украины “О хозяйственных обществах” предусмотрено деление акционерных обществ на открытые и закрытые. Акции открытых акционерных обществ распространяются путем открытой подписки среди заранее неопределенного круга лиц. В закрытых акционерных обществах все акции могут распределяться только среди их учредителей, определенных в учредительном договоре.

Основным нормативным документом, регламентирующим порядок оценки и отражения в учете и в отчетности акционерных обществ операций с акциями собственной эмиссии, является П(С)БУ 13 “Финансовые инструменты”. В соответствии с терминами данного стандарта акции собственной эмиссии являются одним из видов финансовых инструментов предприятия. При этом под

финансовым инструментом понимается контракт, который одновременно приводит к возникновению (увеличению) финансового актива у одного предприятия и финансового обязательства или инструмента собственного капитала у другого.

В зависимости от того, какими правами наделены собственники акций в соответствии с условиями их выпуска, акции собственной эмиссии могут рассматриваться для целей учета и составления учета либо как финансовое обязательство предприятия либо как инструмент собственного капитала. Все простые акции, эмитированные акционерным обществом, а также привилегированные акции, условиями выпуска которых не предусмотрено обязательство общества по их выкупу, относятся к инструментам собственного капитала. В отличие от них привилегированные акции, в проспекте эмиссии которых содержится указание на обязанность общества выкупить их по требованию держателей, рассматриваются для целей учета и составления отчетности как составная часть финансовых обязательств предприятия. В данной статье рассматривается порядок учета только тех акций, которые признаются инструментами собственного капитала.

Согласно П(С)БУ 13 “Финансовые инструменты” инструменты собственного капитала признаются одновременно с признанием финансового актива и финансового обязательства или одновременно со списанием другого инструмента собственного капитала. Расходы на выпуск или приобретение инструментов собственного капитала не относятся к расходам отчетного периода, а отражаются как уменьшение дополнительного вложенного капитала. При отсутствии дополнительного вложенного капитала такие расходы должны отражаться акционерным обществом как уменьшение нераспределенной прибыли или увеличение непокрытого убытка. Прибыль (убыток) от продажи, выпуска или аннулирования инструментов собственного капитала эмитент

отражает как увеличение (уменьшение) дополнительного вложенного капитала. При отсутствии дополнительного вложенного капитала убыток от проведения таких операций отражается обществом как уменьшение нераспределенной прибыли или увеличение непокрытого убытка.

Отражение на счетах операций акционерного общества с акциями собственной эмиссии регулируется:

1. для банков – Инструкцией по бухгалтерскому учету операций с ценными бумагами учреждениями коммерческих банков Украины, утвержденной Постановлением Правления Национального банка Украины от 30.12.1997 г. № 466 (далее – Инструкция);

2. для других акционерных обществ – Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету операций по формированию уставного капитала в акционерных обществах, принятые решением Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 11.06.2003 г. № 256 (далее – Методические рекомендации).

При этом Методические рекомендации, принятые Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку, в отличие от Инструкции, утвержденной Национальным банком Украины, имеют не обязательный, а рекомендательный характер. Поэтому при отражении операций с инструментами собственного капитала акционерным обществам, не являющимся банками, следует учитывать требования названного выше П(С)БУ 13 “Финансовые инструменты”, а также Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций.

Рассмотрим учет операций акционерного общества с акциями собственной эмиссии, разделив их на следующие группы:

1. операции по выпуску акций первой эмиссии при создании акционерного общества;

2. операции по выпуску акций дополнительных эмиссий;

3. операции по выкупу и дальнейшей перепродаже или аннулированию акций собственной эмиссии.

Учет операций по выпуску акций первой эмиссии при создании акционерного общества. Согласно ст. 26 Закона Украины “О хозяйственных обществах” учредителями акционерного общества могут быть юридические лица и граждане.

Для банков Законом Украины “О банках и банковской деятельности” установлены специальные требования к составу учредителей и участников. Ст. 14 данного Закона предусмотрено, что участниками банка могут быть юридические и физические лица, резиденты и нерезиденты, а также государство в лице Кабинета Министров Украины или уполномоченных им органов. Собственники, имеющие существенное участие в банке, должны иметь безупречную деловую репутацию и удовлетворительное финансовое положение. При этом участие считается существенным при условии, что участник банка прямо или опосредованно, самостоятельно или совместно с другими лицами владеет 10 и более процентами уставного капитала или права голоса приобретенных акций банка либо независимо от формального владения возможность решающего влияния на руководство или деятельность банка. Участниками банка не могут быть юридические лица, в которых банк имеет существенное участие, объединения граждан, религиозные и благотворительные организации. Создаваться банки могут как в форме открытого, так и закрытого акционерного общества, а также в виде общества с ограниченной ответственностью или кооператива. При этом банки, созданные в форме акционерных обществ, имеют право эмитировать только именные акции.

Для страховщиков ст. 2 Закона Украины “О страховании” определено минимальное количество участников в размере не менее трех. Страховщики могут быть созданы в

форме акционерного общества (открытого или закрытого), полного, коммитного общества или общества с ограниченной ответственностью.

Для торговцев ценными бумагами ст. 26 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” предусмотрена возможность осуществления деятельности в форме акционерного общества, уставный фонд которого сформирован за счет исключительно именных акций, а также в форме другого хозяйственного общества.

Ст. 33 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” предусмотрена

возможность создания фондовой биржи в форме акционерного общества. При этом биржа может быть учреждена не менее чем 20 учредителями – торговцами ценных бумаг, имеющими лицензию на осуществление профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг.

Также действующим законодательством определены требования к минимальному размеру уставного капитала и к форме оплаты акционерами приобретаемых ими акций для различных видов акционерных обществ, представленные в таблице 1.

Таблица 1. Требования к минимальному размеру уставного капитала акционерных обществ и к форме оплаты акционерами приобретаемых ими акций.

Виды акционерных обществ	Требования к минимальному размеру уставного капитала		Ограничения по форме оплаты акций	
	Минимальный	Основание размер	Ограничение	Основание
1	2	3	4	5
Акционерные общества (кроме банков, страховщиков, акционерных обществ и фондовых бирж)	1250 минимальных заработных плат, исходя из ставки минимальной заработной платы, действующей на момент создания АО	Ст. 24 Закона Украины “О хозяйственных обществах”	–	–
Банки, осуществляющие свою деятельность на всей территории Украины	5,0 млн. евро	Ст. 3 1 Закона Украины “О банках и банковской деятельности”	Оплата акций может осуществляться исключительно путем денежных взносов. Для акционеров - резидентов Украины – в гривнах, для нерезидентов – в иностранной свободно конвертируемой валюте или в гривнах.	Ст. 32 Закона Украины “О банках и банковской деятельности”
Банки, осуществляющие свою деятельность на территории одной области	3 млн. евро	Ст. 3 1 Закона Украины “О банках и банковской деятельности”	Оплата акций может осуществляться исключительно путем денежных взносов. Для акционеров – резидентов Украины – в гривнах, для нерезидентов – в иностранной свободно конвертируемой валюте или в гривнах.	Ст. 32 Закона Украины “О банках и банковской деятельности”
Страховщики, которые занимаются страхованием, отличным от страхования жизни	1,0 млн. евро	Ст. 30 Закона Украины “О страховании”	Акции оплачиваются исключительно в денежной форме или в форме государственных ценных бумаг (не более 25 % общего размера уставного фонда)	Ст. 2 Закона Украины “О страховании”

1	2	3	4	5
Страховщики, которые занимаются страхованием жизни	1,5 млн. евро	Ст. 30 Закона Украины “О страховании”	Акции оплачиваются исключительно в денежной форме или в форме государственных ценных бумаг (не более 25 % общего размера уставного фонда)	Ст. 2 Закона Украины “О страховании”
Торговцы ценными бумагами, которые осуществляют все или отдельные (кроме комиссионных) виды деятельности	1000 необлагаемых минимумов доходов граждан	Ст. 27 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже”	–	–
Торговцы ценными бумагами, которые осуществляют комиссионную деятельность	200 необлагаемых минимумов доходов граждан	Ст. 27 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже”	–	–
Фондовые биржи	10000 необлагаемых минимумов доходов граждан	Ст. 33 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже”		

Для создания общества учредители разрабатывают учредительный договор, который определяет порядок осуществления ими совместной деятельности по созданию акционерного общества, а также их ответственность перед лицами, подписавшимися на акции, и перед третьими лицами.

Законом четко установлено, что учредители несут солидарную ответственность по обязательствам, возникшим до регистрации акционерного общества. Следовательно, обязательства учредителей, возникшие до момента государственной регистрации юридического лица, не должны отождествляться с обязательствами создаваемого акционерного общества. Понимание разграничения ответственности учредителей и учреждаемого ими предприятия важно для правильного отражения в учете и отчетности процесса создания нового акционерного общества.

После разработки учредительного договора учредители проводят первое учредительное собрание, на котором

подписывают протокол об учреждении акционерного общества и учредительный договор и принимают решение о назначении уполномоченного лица, которому предоставляется право распорядительной подписи при открытии счета для формирования уставного фонда в банке.

Следующим этапом процесса создания акционерного общества является открытие в банке счета для формирования уставного фонда, для чего в банк должны быть предоставлены такие документы:

- решение учредителей о назначении лица, которому предоставляется право распорядительной подписи при проведении денежных операций по счету, оформленное в виде доверенности;
- копия учредительного договора;
- заявление на открытие счета, подписанное уполномоченным учредителями лицом;
- карточка с образцом подписи лица, которому учредителями дано право распорядительной подписи.

Для открытия счета для формирования уставного капитала вновь создаваемого банка в обслуживающий банк подаются такие документы:

- заявление на открытие счета, подписанное лицом, уполномоченным заключать договора и действовать от имени учредителей банка;

- копия учредительного договора, заверенная нотариально;

- карточка с образцом подписи лица, уполномоченного заключать договора и действовать от имени учредителей банка.

Этот счет используется для аккумулирования средств участников вновь создаваемого банка с целью формирования уставного капитала банка до момента перечисления их на накопительный счет, открытый в Национальном банке Украины или в территориальном управлении Национального банка Украины.

После открытия счета в банке учредители акционерного общества принимают решение об условиях эмиссии акций. Акции открытого акционерного общества в соответствии с требованиями ст. 29 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” распространяются путем проведения открытой подписки. Акции закрытого акционерного общества распределяются между его учредителями.

В рамках проведения открытой подписки на акции учредители должны зарегистрировать в Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовой бирже информацию о выпуске акций, а затем опубликовать эту информацию не позднее чем за 10 дней до даты начала подписки. Срок открытой подписки на акции не может превышать 6 месяцев. Лица, желающие приобрести акции, должны внести на счет учредителей не менее 10 % от стоимости акций, на которые они подписались, после чего учредители выдают им письменное обязательство о продаже соответствующего количества акций. Открытое акционерное общество считается состоявшимся, если по

подписке распространено не менее 60 % акций. В таком случае до дня проведения собрания по утверждению результатов подписки на акции подписчиками должно быть оплачено не менее 30 % стоимости приобретаемых ими акций.

В течение 15 дней со дня окончания подписки учредители должны зарегистрировать в Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовой бирже отчет о результатах подписки. После этого проводится учредительное собрание по утверждению результатов подписки, на котором избираются органы управления общества, утверждается устав и принимается решение о выборе регистратора.

Учредители закрытого акционерного общества в соответствии со ст. 31 Закона Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” должны внести до дня проведения учредительного собрания не менее 50 % от номинальной стоимости приобретаемых ими акций.

На следующем этапе проводится государственная регистрация вновь созданного акционерного общества как субъекта хозяйственной деятельности, после чего оно приобретает все права и обязанности юридического лица, предусмотренные действующим законодательством.

Последним этапом процесса создания акционерного общества является регистрация выпуска акций в Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовой бирже, которая должна быть проведена в срок не позднее 60 дней с даты государственной регистрации устава общества.

Основными нерешенными проблемами в учете операций по выпуску акций первой эмиссии по нашему мнению являются следующие:

1. дата, с которой должно начинаться ведение учета вновь созданного акционерного общества;

2. стоимостная оценка вкладов участников в уставный капитал общества, вносимых в форме, отличной от денежных средств;

3. дата признания в учете эмиссионного дохода, если акции реализуются по стоимости, выше номинальной.

Несмотря на то, что первый из сформулированных выше вопросов, в настоящее время урегулирован однозначно, в нормативных документах и в публикациях авторов по-прежнему содержатся различные подходы к его решению. Ст. 8 Закона Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” предусмотрено, что бухгалтерский учет на предприятии ведется непрерывно со дня регистрации до его ликвидации. Следовательно, первой датой, на которую возможно отражение в бухгалтерском учете операций по формированию уставного капитала акционерного общества – юридического лица является дата его государственной регистрации. Как было отмечено выше, деятельность, осуществляемая учредителями общества до даты его государственной регистрации, порождает обязательства именно учредителей, а не создаваемого ими акционерного общества. Это в равной мере относится и к деятельности по получению учредителями активов в счет вкладов подписчиков (участников) в уставный капитал общества.

Несмотря на это, в одобренных Государственной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку Методических рекомендациях акционерным обществам (кроме банков) предложено отражать на счетах бухгалтерского учета фактическое поступление активов от учредителей закрытого акционерного общества после подписания учредительного договора или от учредителей и участников открытого акционерного общества от подписки на акции после регистрации информации об их выпуске по дебету счетов для учета активов и кредиту счета 425 “Прочий дополнительный капитал”.

Инструкция по бухгалтерскому учету операций с ценными бумагами учреждений коммерческих банков Украины не содержит четкого указания на дату начала отражения операций банка на счетах бухгалтерского

учета. При этом предусмотрено четкое разграничение в учете зарегистрированного уставного капитала банка (счет 5000 (пассивный) “Зарегистрированный уставный капитал банка”) и взносов акционеров в незарегистрированный уставный капитал (счет 3630 (пассивный) “Взносы в незарегистрированный уставный капитал”). Для учета неоплаченного зарегистрированного уставного капитала банка предназначен счет 5001 (контрпассивный, активный) “Неоплаченный зарегистрированный уставный капитал банка”.

При создании банка первые записи на счетах бухгалтерского учета будут сделаны после его государственной регистрации, когда денежные средства, накопленные на временном счете банка в региональном управлении Национального банка Украины по месту нахождения банка, будут перечислены на его корреспондентский счет. В учете на эту дату будут сделаны следующие записи:

1. на сумму денежных средств, зачисленных на корреспондентский счет банка:

Дебет 1200 “Корреспондентский счет в Национальном банке Украины” Кредит 5000 “Зарегистрированный уставный капитал банка”

2. на сумму зарегистрированного неоплаченного уставного капитала банка:

Дебет 5001 “Неоплаченный зарегистрированный уставный капитал банка” Кредит 5000 “Зарегистрированный уставный капитал банка”.

Счет 3630 будет использоваться банком для учета последующих эмиссий акций.

Следующей проблемой, с которой обязательно сталкивается бухгалтер при отражении операций по формированию уставного капитала акционерного общества, является проблема стоимостной оценки взносов учредителей и участников, вносимых в форме, иной, чем денежные средства. Согласно ст. 13 Закона Украины “О хозяйственных обществах” взносами участников и учредителей наряду с денежными средствами могут быть здания, сооружения, оборудование и другие

материальные ценности, ценные бумаги, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, зданиями, сооружениями, оборудованием, а также другие имущественные права (в том числе на интеллектуальную собственность). Этой же статьей предусмотрено, что порядок оценки взносов определяется в учредительных

документах общества, если иное не предусмотрено законодательством Украины.

Требования национальных стандартов бухгалтерского учета к оценке взносов учредителей и участников в уставный капитал предприятия в форме, отличной от денежных средств, представлены в таблице 2.

Таблица 2. Оценка взносов учредителей и участников в уставный капитал предприятия согласно национальным стандартам бухгалтерского учета.

Виды активов	Первоначальная стоимость активов, внесенных в уставный капитал	П(СБ)БУ, регулирующие оценку взносов в уставный капитал
Основные средства	Согласованная учредителями (участниками) предприятия справедливая стоимость	П. 10 П(С)БУ 7 “Основные средства”
Нематериальные активы	Согласованная учредителями (участниками) предприятия справедливая стоимость	П. 14 П(С)БУ 8 “Нематериальные активы”
Запасы	Согласованная учредителями (участниками) предприятия справедливая стоимость	П. 11 П(С)БУ 9 “Запасы”
Финансовые инвестиции	Справедливая стоимость переданных ценных бумаг	П. 5 П(С)БУ 12 “Финансовые инвестиции”

Как видно из таблицы, основой для определения первоначальной стоимости активов, полученных предприятием в виде взноса в его уставный капитал, является либо справедливая стоимость полученного актива, согласованная учредителями (участниками), либо справедливая стоимость акций собственной эмиссии, переданных обществом в обмен на полученный актив (для финансовых инвестиций). Порядок определения справедливой стоимости для различных видов активов приведен в приложении к П(С)БУ 19 “Объединение предприятий”.

Ст. 7 Закона Украины “Об оценке имущества, имущественных прав и профессиональной оценочной деятельности в Украине” определена обязательность проведения экспертной оценки профессиональным оценщиком при определении стоимости взносов участников и учредителей в уставные капиталы хозяйственных обществ только в случаях, если в указанное общество вносится имущество хозяйственных обществ с государственной долей (долей коммунального

имущества) или если хозяйственное общество создается на базе государственного имущества (или имущества, находящегося в коммунальной собственности). В тоже время этой же статьей предусмотрена возможность использования экспертной оценки имущества или имущественных прав “в связи с необходимостью защиты общих интересов”. Таким образом, несмотря на то, что в большинстве случаев экспертная оценка имущества и имущественных прав, вносимых учредителями и участниками в уставный капитал акционерного общества, не является обязательной согласно действующему законодательству, ее использование является целесообразной, если учредители (участники) не могут без помощи профессионального оценщика определить согласованную справедливую стоимость таких взносов.

Неоднозначным на сегодня является также вопрос о дате признания акционерным обществом эмиссионного дохода при реализации акций собственной эмиссии по цене, выше их номинальной стоимости. В Методических рекомендациях предложено отражать в учете эмиссионный доход на дату

государственной регистрации вновь созданного акционерного общества (записью по дебету счета 46 “Неоплаченный капитал” и кредиту счета 421 “Эмиссионный доход”). В банках согласно требованиям Инструкции эмиссионный доход признается только на дату поступления от подписчиков денежных средств в счет оплаты приобретаемых ими акций и отражается записью:

Дебет 1200 “Корреспондентский счет в Национальном банке Украины”, 1500 “Корреспондентские счета, открытые в других банках”, 1600 “Корреспондентские счета других банков”, 2600 “Текущие счета субъектов хозяйственной деятельности”

Кредит 5010 “Эмиссионные разницы”.

Необходимо отметить, что с точки зрения достоверности раскрытия информации о величине собственного капитала в финансовой отчетности акционерного общества, оба описанных нами выше подхода являются практически равноценными. В то же время выбор варианта учета эмиссионного дохода влияет на структуру собственного капитала акционерного общества и на оценку статьи “Неоплаченный капитал”. При признании эмиссионного дохода на дату государственной регистрации общества неоплаченный капитал отражается в учете и в отчетности в оценке по фактической стоимости реализуемых обществом акций. Если же эмиссионный доход признается только на дату фактического получения от подписчиков взносов в уставный капитал общества, неоплаченный капитал показывается в оценке по номинальной стоимости реализуемых акций собственной эмиссии.

По нашему мнению, оба подхода к дате признания эмиссионного дохода могут использоваться в учетной практике акционерных обществ. Если первый подход основывается преимущественно на принципе начисления и соответствия доходов и расходов, то второй более полно учитывает требования принципа осмотрительности (осторожности). Поскольку в нормативных документах данный вопрос не урегулирован

однозначно, акционерное общество может самостоятельно принять решение о дате признания эмиссионного дохода и закрепить его в приказе об учетной политике. При этом обязательным условием правильного раскрытия информации о собственном капитале в финансовой отчетности является описание в примечаниях к финансовой отчетности применяемой базы для оценки статьи “Неоплаченный капитал” и используемой методики учета эмиссионного дохода общества.

Учет операций по выпуску акций дополнительных эмиссий. Согласно ст. 38 Закона Украины “О хозяйственных обществах” акционерное общество имеет право увеличивать свой уставный капитал только в том случае, если все ранее выпущенные им акции полностью оплачены по стоимости, не ниже номинальной. Увеличение размера уставного фонда осуществляется либо путем обмена ранее эмитированных обществом облигаций на акции нового выпуска, либо за счет увеличения номинальной стоимости уже находящихся в обращении акций, либо путем дополнительной эмиссии акций прежней номинальной стоимости.

Подписка на акции дополнительных эмиссий проводится в том же порядке, что и подписка на акции первой эмиссии. Порядок ее проведения, как уже было отмечено выше, регулируется ст. 30 Закона Украины “О хозяйственных обществах”.

При отражении в учете операций по дополнительной эмиссии акций помимо рассмотренных нами выше проблем, связанных с оценкой имущественных взносов в уставный капитал акционерного общества и датой признания эмиссионного дохода, важной является также корректная классификация операций по поступлению средств от подписчиков до момента государственной регистрации нового размера уставного капитала. По нашему мнению, единственно правильным подходом к отражению в учете таких операций является

классификация таких поступивших средств не как части собственного капитала акционерного общества, а как обязательства общества. Только после утверждения в установленном порядке результатов подписки на акции дополнительной эмиссии, государственной регистрации этих результатов и изменений в учредительных документах акционерного общества суммы, ранее отраженные в составе обязательств общества, можно будет классифицировать как элемент его собственного капитала.

Инструкцией для учета таких поступлений предусмотрено использование балансового пассивного счета 3630 “Взносы в незарегистрированный уставный капитал”. До момента государственной регистрации новой величины уставного капитала банка поступление денежных средств от подписчиков отражается в учете банка записью:

Дебет 1200 “Корреспондентский счет в Национальном банке Украины”, 1500 “Корреспондентские счета, открытые в других банках”, 1600 “Корреспондентские счета других банков”, 2600 “Текущие счета субъектов хозяйственной деятельности”

Кредит 3630 “Взносы в незарегистрированный уставный капитал”.

На дату государственной регистрации изменений в уставных документах банка в учете выполняются записи:

1. на суммы, внесенные подписчиками до момента государственной регистрации изменений величины уставного капитала банка в пределах номинальной стоимости акций:

Дебет 3630 “Взносы в незарегистрированный уставный капитал”
Кредит 5000 “Зарегистрированный уставный капитал банка”

2. на суммы, внесенные подписчиками до момента государственной регистрации изменений величины уставного капитала банка сверх номинальной стоимости акций:

Дебет 3630 “Взносы в незарегистрированный уставный капитал”
Кредит 5010 “Эмиссионные разницы”

3. на сумму, неоплаченную подписчиками на момент государственной регистрации изменений величины уставного капитала банка в пределах номинальной стоимости акций:

Дебет 5001 “Неоплаченный зарегистрированный уставный капитал банка”
Кредит 5000 “Зарегистрированный уставный капитал банка”.

В методических рекомендациях операции по накоплению поступающих от подписчиков средств в счет оплаты приобретаемых ими акций не рассмотрены. Однако следуя общей логике данного нормативного документа для отражения таких операций по нашему мнению следует использовать следующую корреспонденцию счетов:

1. Отражается поступление от подписчиков денежных средств в счет оплаты за приобретаемые ими акции до момента государственной регистрации новой величины уставного капитала:

Дебет 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”
Кредит 672 “Расчеты с участниками по другим выплатам”.

2. На дату государственной регистрации изменений в учредительных документах акционерного общества:

а) на суммы, внесенные подписчиками в пределах номинальной стоимости приобретаемых ими акций:

Дебет 672 “Расчеты с участниками по другим выплатам”
Кредит 40 “Уставный капитал”

б) на суммы, внесенные подписчиками сверх номинальной стоимости приобретаемых ими акций:

Дебет 672 “Расчеты с участниками по другим выплатам”
Кредит 421 “Эмиссионный доход”

в) на неоплаченную часть стоимости приобретаемых подписчиками акций в пределах их номинальной стоимости:

Дебет 46 “Неоплаченный капитал”
Кредит 40 “Уставный капитал”

г) на неоплаченную часть стоимости приобретаемых подписчиками акций сверх их номинальной стоимости:

Дебет 46 “Неоплаченный капитал” Кредит 421 “Эмиссионный доход”.

Учет операций по выкупу и дальнейшей перепродаже или аннулированию акций собственной эмиссии. Согласно ст. 32 Закона Украины “О хозяйственных обществах” акционерное общества имеет право выкупать у акционеров акции собственной эмиссии для целей последующей перепродажи, распространения среди своих работников или аннулирования. Выкупленные акционерным обществом акции собственной эмиссии должны быть вновь реализованы или аннулированы обществом в срок не более одного года с момента выкупа.

Учет выкупленных акционерным обществом акций собственной эмиссии ведется на активном контрпассивном счете “Изъятый капитал”, который регулирует оценку оплаченного зарегистрированного уставного капитала акционерного общества.

В международной практике используются два различных варианта оценки в учете и в отчетности акционерных обществ таких акций: по номинальной стоимости акций либо по расходам на их выкуп. Оба данных подхода не противоречат и разъяснению Постоянного комитета по разъяснениям (созданного Советом Комитета по Международным стандартам бухгалтерского учета) № 16 “Акционерный капитал: выкупленные инструменты собственного капитала (собственные выкупленные акции)”.

Общие принципы отражения в учете операций по выкупу акций собственной эмиссии сформулированы в п.4 и п.5 данного разъяснения. Согласно им собственные выкупленные акции следует показывать в балансе как вычеты из капитала. Приобретение собственных акций следует подавать в финансовых отчетах как изменения капитала. В отчете о прибылях и убытках не следует признавать ни прибыль, ни убыток от продажи, выпуска или

аннулирования собственных выкупленных акций. Полученную компенсацию следует отражать в финансовых отчетах как изменение капитала.

В п. 10 разъяснения раскрывает возможные варианты раскрытия информации о влиянии собственных выкупленных акций на все категории капитала. Им предусмотрено, что расходы на приобретение собственных выкупленных акций можно показывать в балансе или в примечаниях одним из нескольких способов:

1. общие расходы можно показывать как корректирование капитала одной строкой;
2. номинальную стоимость акций можно показать как вычеты из акционерного капитала с корректированием премий или дисконтов по другим категориям капитала;
3. можно корректировать каждую категорию капитала.

В Украине для акционерных обществ различных видов деятельности предусмотрено использование различных подходов к оценке и учету изъятого капитала. Необходимо подчеркнуть, что оба подхода являются корректными. Выбор варианта учета изъятого капитала не влияет на общий размер собственного капитала общества в его финансовой отчетности.

Банки, созданные в форме акционерных обществ, в соответствии с требованиями Инструкции, ведут учет собственных акций, выкупленных у акционеров, на счете 5002 “Собственные акции банка, выкупленные у акционеров” в оценке по их номинальной стоимости. В случае выкупа акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница относится в дебет счета 5010 “Эмиссионные разницы”, а при недостаточности данного источника – в дебет счета 5030 “Прибыли или убытки прошлых лет” в пределах кредитового остатка, а затем – в дебет счета 5040 “прибыль или убыток прошлого года, который ожидает подтверждения”. Если последующая перепродажа ранее выкупленных акций будет проведена по цене, выше номинальной

стоимости акций, разница отражается по кредиту счета 5010 “Эмиссионные разницы”. При продаже акций по цене, ниже их номинальной стоимости, разница списывается в дебет счета 5030 “Прибыли или убытки прошлых лет” или счета 5040 “Прибыль или убыток прошлого года, который ожидает подтверждения”.

Все другие акционерные общества (кроме банков) в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций ведут учет изъятых капиталов в оценке по фактическим расходам общества на выкуп собственных акций.

При выкупе акций в учете акционерного общества должна быть сделана запись:

Дебет 451 “Изъятые акции”

Кредит 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 672 “Расчеты с участниками по другим выплатам”.

В большинстве публикаций и в учебниках приводится, как правило, корреспонденция дебета счета 451 только с кредитом счетов, предназначенных для учета денежных средств. На практике, однако, ситуация, когда дата перехода права собственности на выкупаемые акции от акционера к акционерному обществу совпадает с датой оплаты выкупаемых акций, является скорее исключением, чем правилом. В связи с этим важно еще раз подчеркнуть, что увеличение изъятых капиталов акционерного общества не должно увязываться для целей учета с движением денежных средств за выкупаемые акции. Датой, на которую акционерное общество должно признать увеличение изъятых (а следовательно, уменьшение собственного) капитала является дата внесения регистратором соответствующих изменений в реестр собственников именных ценных бумаг (для акций, выпущенных в документарной форме) или в учетный реестр счетов собственников у хранителя (для акций в без документарной форме).

При продаже акционерным обществом ранее выкупленных собственных акций по цене, выше цены приобретения, общество отразит в учете получение эмиссионного дохода. При этом получение средств (начисление дебиторской задолженности покупателя) в пределах расходов на выкуп акций будет отражено проводкой:

Дебет 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 377 “Расчеты с прочими дебиторами” Кредит 451 “Изъятые акции”

На сумму превышения цены реализации акций над ценой их выкупа в учете должна быть сделана запись:

Дебет 30 “Касса”, 31 “Счета в банках”, 377 “Расчеты с прочими дебиторами”

Кредит 421 “Эмиссионный доход”

В случае, если цена продажи выкупленных собственных акций ниже их приобретения, разница относится на уменьшение эмиссионного дохода акционерного общества, а при его отсутствии – в дебет счета 44 “Нераспределенные прибыли (непокрытые убытки)”.

Аннулирование выкупленных собственных акций приводит к уменьшению размера зарегистрированного оплаченного уставного капитала общества. В учете данная операция должна отражаться на дату государственной регистрации изменений в учредительные документы общества в оценке по номинальной стоимости аннулированных акций. Для банков учетная запись имеет вид:

Дебет 5000 “Зарегистрированный уставный капитал банка”

Кредит 5002 “Собственные акции банка, выкупленные у акционеров”.

Для других акционерных обществ (кроме банков):

Дебет 451 “Изъятые акции” Кредит 40 “Уставный капитал”.

Разницы, которые возникают в учете акционерного общества при аннулировании акций, выкупленных по цене, отличающейся от номинальной, отражаются в учете в таком же порядке, как и при их перепродаже.

Таким образом, сравнив требования действующих в Украине нормативных документов, регулирующих порядок учета операций акционерного общества с акциями собственной эмиссии, можно сделать вывод, что в целом они соответствуют общепринятым международным стандартам. В то же время, целесообразным, по нашему мнению, является доработка этих нормативных документов, а также использование одинаковых подходов к оценке и отражению в учете неоплаченного и изъятых капитала акционерных обществ независимо от вида их деятельности. Гармонизация требований Инструкции и Методических рекомендаций к отражению в учете операций акционерного общества с акциями собственной эмиссии позволит пользователям финансовой отчетности сопоставлять данные о величине и структуре собственного капитала различных обществ без дополнительных корректировок в оценке значений его отдельных элементов.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Закон Украины “О хозяйственных обществах” от 19.09.1991 г. № 1576-ХІ с изменениями и дополнениями.
2. Закон Украины “О ценных бумагах и фондовой бирже” от 18.06.1991 г. № 1201-ХІІ с изменениями и дополнениями.
3. Закон Украины “О банках и банковской деятельности” от 07.12.2000 г. № 2121-ІІІ с дополнениями и изменениями.
4. Закон Украины “О Национальной депозитарной системе и особенностях электронного обращения ценных бумаг в Украине” от 10.12.1997 г. № 710/97-ВР с изменениями и дополнениями.
5. Закон Украины “О страховании” от 04.10.2001 г. № 2745-ІІІ с изменениями и дополнениями.
6. Закон Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” от 16.07.1999 г. № 996-ХІV с изменениями и дополнениями.
7. Закон Украины “Об оценке имущества, имущественных прав и профессиональной оценочной деятельности в Украине” от 12.07.2001 г. № 2658-ІІІ.

ТОЛСТОВА Людмила Павловна – кандидат экономических наук, доцент кафедры “Учет и аудит” Севастопольского национального технического университета