

2. Рябушкин Б.Т., Хоменко Т.А. Система национальных счетов.— М.: Финансы и статистика, 1993.— 95 с.
3. Рыбакова Е.М. Система национальных счетов.— Мн.: УП «Гама-5», 2002.— 79 с.

УЧЕТ ЭМИТЕНТОМ ОПЕРАЦИЙ С АКЦИЯМИ СОБСТВЕННОГО ВЫПУСКА В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМ ТИПОВЫМ ПЛАНОМ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Е.С. Калачик, БГЭУ

В современной экономике капитал предприятия выступает как важнейшая экономическая категория и является одним из сравнительно новых объектов бухгалтерского учета. Основу собственного капитала предприятия составляет уставный фонд, зафиксированный в его уставных учредительных документах. Он является необходимым условием образования и функционирования любого юридического лица.

Уставный фонд акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

В процессе деятельности акционерного общества может быть принято решение о приобретении размещенных акций в целях уменьшения уставного фонда или дальнейшей их перепродажи.

В соответствии с новым Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 года № 89, учет приобретенных акций ведется на счете 81 "Собственные акции (доли)" по фактической (выкупной) стоимости. На нем учитываются собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Следует отметить, что учет выкупленных акций на счете 81 "Собственные акции (доли)" ведется не по номинальной стоимости, как это имеет место в настоящее время, а по цене их выкупа.

Выкупленные акции, хранящиеся в акционерном обществе-эмитенте, не дают права голоса на собраниях акционеров, на них не начисляются и не выплачиваются дивиденды. Они не дают права на участие в разделе имущества при ликвидации акционерного общества.

При выкупе акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций в бухгалтерском учете делают запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов по учету денежных средств, по учету расчетов на сумму фактических затрат.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 "Собственные акции (доли)" и дебету счета 80 "Уставный фонд" после выполнения данным обществом всех предусмотренных законодательством процедур. Возникающая при этом на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами по выкупу акций и их номинальной стоимостью относится на счет 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Так, например, акционерное общество выкупило 10 акций (номинальная стоимость 1000 руб.) по цене 1200 руб. за единицу и было принято решение об уменьшении уставного фонда и аннулировании акций. В бухгалтерском учете данные операции должны быть отражены следующим образом.

На сумму, перечисленную продавцу акций:

Дебет счета 81 – Кредит счета 51 – 12 000 руб.

Уменьшение уставного фонда на номинальную стоимость аннулированных акций:

Дебет счета 80 – Кредит счета 81 – 10 000 руб.

Списание на убытки разницы между ценой приобретения акций и их номинальной стоимостью:

Дебет счета 92 – Кредит счета 81 – 2 000 руб.

При размещении на вторичном фондовом рынке ранее выкупленных акционерным обществом у своих акционеров собственных акций выполняется запись по кредиту счета 81 в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, учета расчетов. Выявленная при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций и стоимостью, по которой они размещены на вторичном фондовом рынке, также относится на счет 92 как внереализационный доход или расход.

Вернемся к нашему примеру. Допустим, акционерное общество осуществило сделку, реализовав выкупленные акции новому акционеру по цене 1300 руб. за акцию. В бухгалтерском учете это будет отражено следующим образом.

Оплачено покупателем за акции:

Дебет счета 51 – Кредит счета 81 – 13 000 руб.

Списана на доходы разница между ценой выкупа акций и ценой их размещения на вторичном фондовом рынке:

Дебет счета 81 – Кредит счета 92 – 1 000 руб.

Однако такой подход к отражению в бухгалтерском учете разницы между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью и разницы между фактическими затратами на выкуп акций и стоимостью, по которой они размещены на вторичном фондовом рынке, является несколько спорным, поскольку противоречит Международным стандартам финансовой отчетности. Так интерпретация международных стандартов финансовой отчетности ПКИ – 16 “Акционерный капитал – вновь приобретенные собственные долевые инструменты (казначейские акции)” классифицирует операцию по выкупу собственных акций как уменьшение капитала компании. В отчетности (в бухгалтерском балансе) результат данной операции – выкупленные акции – должен отражаться в разделе “Капитал” как его уменьшение. Что касается денежной оценки операций по выкупу собственных акций, то, согласно ПКИ – 16, разница между ценой приобретения и номинальной стоимостью выкупленных собственных акций, а также разница между ценой выкупа (приобретения) и ценой последующей продажи этих акций учитывается как увеличение (уменьшение) капитала общества, а не как прибыль (убыток).

Разницу между фактическими затратами на выкуп акций и стоимостью, по которой они размещены на вторичном фондовом рынке, целесообразно компенсировать за счет добавочного фонда, сформированного при превышении цены первичного размещения акций над их номиналом или за счет резервного фонда, созданного специально для этих целей.

В случае, когда выкупленные собственные акции продаются выше цены их приобретения, то на разницу в ценах должен кредитоваться счет 83 “Добавочный фонд”, субсчет эмиссионный доход, который формируется как резерв на случай аннулирования выкупленных организацией акций или повторного выпуска выкупленных собственных акций по цене ниже их номинала.

Для рассмотренного выше примера (реализация выкупленных акций по цене 1300 руб.) бухгалтерские проводки будут следующими:

Дебет счета 51 – 13000 – на сумму, оплаченную покупателем.

Кредит счета 81 – 12000 – на стоимость выкупа акций.

Кредит счета 83 – 1000 – на разницу между ценой выкупа акций и стоимостью, по которой они размещены повторно.

В случае, если бы акции были реализованы ниже стоимости их выкупа, то разница в ценах была бы отражена по дебету счета 83 “Добавочный фонд”.

Необходимо отметить, что такой подход не противоречит Временным единым стандартным правилам заключения и оформления операций с ценными бумагами, ведения учета и отчетности по этим операциям, утвержденным Государственной инспекцией РБ по ценным бумагам 29.07.1993 г. № 07/608.

При аннулировании собственных акций разница между ценой их выкупа и номинальной стоимостью также должна относиться на счет 83 “Добавочный фонд”, субсчет “Эмиссионный доход”: в дебет счета, если цена выкупа превышает номинальную стоимость и в кредит счета, если стоимость приобретения ниже номинальной. В нашем примере проводки будут следующими:

Дебет счета 80 – 10000 – на номинальную стоимость аннулированных акций.

Дебет счета 83 – 2000 – на разницу между ценой выкупа и номинальной стоимостью.

Кредит счета 81 – 12000 – на стоимость приобретения акций.

Таки образом, можно сделать вывод о том, что операции акционерного общества с собственными акциями должны отражаться на величине капитала, но не должны включаться в прибыль общества.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05. 2003 года № 89.
2. Куттер М.И., Бугаев Д.А. Особенности применения контрарных счетов собственного капитала/ Приложение к журналу “Бухгалтерский учет”.– 2002. – № 9.– С. 50.
3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/ Под ред. С.А. Николаевой.– М.: “Аналитика-Пресс”, 2001.– 672с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на русском языке.– М.: Аскери-АССА, 1999.– 1135 с.
5. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие.– 2-е изд., перераб и доп.– М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.– 672 с.
6. Эйсен П. Бухгалтерский учет (GAAP): Практ. пособие/ Пер. с англ.– М.: Институт промышленного развития Министерства экономики РФ, 1999.– 408 с.