Методические особенности учета акционерного капитала в открытых акционерных обществах

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Ивазов, Ануар Хажалиевич  
  
**Год:**

1997

**Автор научной работы:**

Ивазов, Ануар Хажалиевич

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

193

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Ивазов, Ануар Хажалиевич

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

ГЛЛВЛ I. ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДЫ УЧЕТА В АКЦИОНЕРНОЙ ФОРМЕ ПРЕДПРИЯТИИ!!)

1.1. специфика учета и ОАО как организационно-правовой форме коммерческой организ.\ции

1.2. Методы учета r ОАО и злдлчи пегехода нл международные бухгалтерские съшдлпы.

ГЛАВА IL СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА АКЦИОНЕРНОГО КАПИТАЛА В ОАО

2.1. Специфика учета собственного клга ггллл ОАО.

• 2.2. Учет уставного капитала. 2.3. Особенности учетаi 1роизвод1 нлх ценных бум.\г.

ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ДОПОЛНИТЕЛЬНОГО КАПИТАЛА.

3.1. Учет добавочного, резервного капитала.

• 3.2. Дивидендная политика и ее отражение в учете.

3.3. Отражение акционерного капитала в отчетности и методы анализа и-; использования.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методические особенности учета акционерного капитала в открытых акционерных обществах"

Интеграция экономики России в мировую экономику предполагает коренной пересмотр взглядов на проблемы экономического и политического устройства нашего общества. Эволюция традиционных взглядов на проблему собственности и проведение в соответствии с новой концепцией развития экономики крупномасштабной приватизациигосударственных и муниципальных предприятий, приводит к возрождению давно забытых в нашей стране форм собственности. Одним из приоритетных направлений проводимой в России экономической политики является демонополизация экономики посредством акционирования. Организация и функционирование акционерных обществ сопряжено с принципиально новыми требованиями к системе управления их финансово-хозяйственной деятельностью. В их основе лежит построение системы управления исходя из организационно-правовых особенностей, присущих акционерной форме собственности. Прежде всего это касается таких важнейших функции управления, как учет, контроль и анализ деятельности АО и выработка на основе полученной информации стратегии и тактики работы общества, наиболее адекватных сложившейся ситуации. Эффективность управления акционерным обществом во многом определяется единством в построении бухгалтерского учета, контроля и анализа таких направлений деятельности АО, как формирование акционерного капитала, инвестиционно-эмиссионная деятельность, проводимая обществом дивидендная политика. Однако законодательная неурегулированность изложенных вопросов, их недостаточно детальная методологическая проработка обусловили отсутствие на сегодняшний день системного подхода к решению вышеназванных проблем. Следует отметить, что вследствие слабого развития акционерной формы собственности в СССР в период с 1930 по 1988 годы научная и практическая работа в области бухгалтерского учета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности ЛО велась в объемах, недостаточных для выработки системного научного подхода к решению стоящих перед современным акционерным обществом проблем. Большой интерес в настоящее время представляет изучение достижений западной экономической мысли в области учета и анализа и уместная адаптация опыта развитых стран к практике национальной экономики. На наш взгляд современный уровень развития экономики России обуславливает необходимость дальнейшей теоретической разработки проблем информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений руководством АО, внедрения в практику работы функционирующих предприятий рекомендаций по совершенствованию существующей методологии учета, контроля и анализа.

Организация и деятельность акционерных обществ порождают ряд проблем в экономической науке, которые в настоящее время тормозят развитие и функционирование акционерных обществ, препятствуют приобщению граждан страны к собственности вообще и, в частности, к акционерной форме собственности. Достижение основных целей, стоящих перед акционерной формой собственности, и эффективное разрешение экономических проблем, порожденных акционерной формой собственности, требуют совершенствования управления акционерным обществом, важными функциями которого являются учет и контроль. Важное место среди вопросов совершенствования учета и контроля в акционерных обществах занимают вопросы особенностей организации бухгалтерского учета и контроля в открытых акционерных обществах.

Создание акционерных обществ требует перестройки бухгалтерского учета и контроля, современное состояние которых не отвечает требованиям и условиям функционирования открытых акционерных обществ в рыночной экономике. Открытое акционерное общество представляет собой сложную организационно-правовую форму деятельности предприятия, где постановка и организация учета должны определяться отличительный условиями деятельности акционерного общества, существования акционерной формы собственности. Здесь необходимо использовать принципы бухгалтерского учета и контроля, отражающие особенности формы собственности в акционерных обществах. Отсутствие такого подхода, неконкретная и недостаточная трактовка и выделение узких проблем для всех акционерных обществ независимо от сфер деятельности в целом являются основными недостатками современного состояния бухгалтерского учета и контроля в акционерных обществах.

Многие вопросы теории, методологии и практической организации бухгалтерского учета и контроля, раскрытие их роли и задач в система управления акционерными обществами освещены в трудах видных российских экономистов. В настоящее время вопросам организации бухгалтерского учета и контроля в акционерных обществах посвятили свои работы В.В. Ковалев, Л.Д. Ларионов, Т.Н. Малькова, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.Т. Слабинский, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин, J1.3. Шнейдман, А.Д. Шеремет и другие. Все они внесли значительный вклад в научную разработку проблемы.

В условиях современного развития акционирования, активного формирования открытых акционерных обществ в стране вопросы организации бухгалтерского учета в акционерных обществах усложняются новыми аспектами, нуждающимися в исследовании. Многие вопросы методологии и организации учета и контроля в открытых акционерных обществах в нашей стране в условиях рыночной экономики, многообразия форм собственности недостаточно исследовались или являются дискуссионными. Недостаточно разработаны вопросы методологии учета и контроля формирования и изменения акционерного капитала акционерного общества, учета собственных акций и производных ценных бумаг, дивидендной политики и учета дивидендов, бухгалтерской отчетности акционерного общества как источника информации для многочисленных групп пользователей, особенности учетной политики в акционерных обществах и другие вопросы.

Актуальность данной проблемы, ее практическая значимость и недостаточная теоретическая разработанность обусловили выбор темы, цель, задачи, методы, предмет и структуру диссертационного исследования. Учитывая сложность и многогранность темы, автор не претендует на исчерпывающее освещение всех связанных с ней вопросов. Некоторые развиваемые в диссертации точки зрения и подходы к решению проблем являются дискуссионными, ряд положений автор выдвигает лишь в порядке постановки вопроса.

Основной целью данной диссертационной работы является определение методических особенностей бухгалтерского учета акционерного капитала, теоретических и практических вопросов организации бухгалтерского учета и контроля в открытых акционерных обществах на основе анализа действующий практики и разработка рекомендаций по их совершенствованию.

Для достижения поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач: 1) выявить специфические особенности организационно-экономической деятельности акционерного общества, определяющую особенности организации и методики учета; 2) дать рекомендации по совершенствованию учета формирования и изменения собственного капитала открытого акционерного общества; 3) рассмотреть вопросы, связанные с учетом формирования и изменения уставного капитала, оплаты акций, их движения; 4) изучить вопросы, связанные с учетом собственных акций акционерного общества, выкупленных у акционеров; 5) уточнить состав и классификацию расходов по выпуску акций в обращение, выкупу собственных акций у акционеров и повторному их выпуску; 6) критически проанализировать действующий порядок учета дивидендов и дать конкретные предложения по его совершенствованию; 7) выявить особенности учетной политики в акционерных обществах.

Предметом исследования в диссертационной работе являются вопросы организации бухгалтерского учета в открытых акционерных обществах на современном этапе развития рыночной экономики.

В качестве объектов исследования был выбран ряд акционерных обществ г. Москвы и Московской области, Кабардино-Балкарской Республики.

Основой проведенного исследования (как теоретической, так и методологической) послужили общенаучные принципы экономической теории, определяющей теоретическую трактовку и анализ социально-экономических процессов, происходящих в настоящее время и отражаемых в бухгалтерском учете. При написании работы изучены труды специалистов в области бухгалтерского учета и контроля, анализа хозяйственной деятельности, финансов, руководящие, инструктивные и методические материалы по вопросам организации учета Министерства финансов РФ, Государственного комитета Российской Федерации по управлению государственным имуществом, Центрального банка России, а также труды российских ученых по теории экономических учений, социологии, социальной статистики, управлению, близкие по своей проблематике к теме диссертационного исследования.

В ходе исследования широко применялись методы системного анализа и синтеза, группировки и сравнения, научной абстракции и обобщения.

Научная новизна работы заключается в постановке и решении ряда задач организации бухгалтерского учета, контроля и отчетности в открытых акционерных обществах, теоретическом обосновании и разработке комплекса рекомендаций, направленных на его совершенствование на новой методологической и организационной основе.

В результате проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

1) рассмотрено влияние особенностей организационно-правовой и экономической природы деятельности акционерного общества на организацию бухгалтерского учета и контроля; 2) даны рекомендации по совершенствованию учета акционерного капитала акционерного общества, оценке и учету собственных акций, производных ценныхбумаг, дивидендной политики и учету дивидендов, учету резервов и фондов; 3) уточнены состав, структура и классификация расходов по выпуску акций в обращение, выкупу собственных акций у акционеров и повторному их выпуску; 4) разработаны и предложены для применения составляющие учетной политики, которые могут быть включены в методику бухгалтерского учета исключительно в акционерных обществах.

Практическая значимость результатов, полученных в ходе проведенного диссертационного исследования, заключается в том, что применение на практике результатов научной работы и сделанных рекомендаций даст возможность улучшить организацию бухгалтерского учета, контроля и отчетности в открытых акционерных обществах, повысить аналитичность и оперативность учетной информации, усилит экономическую обоснованность принимаемых управленческих решений, улучшит понимаемость и использование бухгалтерской отчетности открытого акционерного общества, а также облегчит возможность в перспективе перейти на международные стандарты учета и методы учета и контроля, принятые в развитых странах мира.

По теме диссертации опубликованы две работы общим объемом печатных листов.

Диссертация изложена на страницах машинописного текста, содержит таблицы, схемы и приложения.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Ивазов, Ануар Хажалиевич

заключение

В результате научного исследование вопросов организации учета в открытых акционерных обществах в условиях развития рыночных отношении в Российской Федерации позволило автору теоретически обосновать и разработать комплекс конкретных рекомендаций, направленных на совершенствование учета в акционерных обществах, и решение ряда методологических и практических проблем.

Описывается необходимость поддержания покупательной способности инвестируемого капитала, которое позволит адекватно отражать в бухгалтерской отчетности финансовое положение открытого акционерного общества, приводит к необходимости отражения в бухгалтерской отчетности влияния инфляции на статьи бухгалтерского баланса. Для достижения этой цели в годовом отчете акционерного общества желательно приводить дополнительный отчет, отражающий I влияние инфляции на бухгалтерский баланс и прибыль.

Теоретически более правильно и оправданно классифицировать собственный капитал открытого акционерного общества и определить его структуру как состоящую из пяти частей. Во-первых, из взносов акционеров, учитываемых на счете "Акционерный капитал". Во-вторых, из поправок на сохранение и поддержание инвестируемого капитала на уровне покупательной способности, за счет издержек производства, учитываемых на счете "Резерв капитала". В-третьих, из взносов других юридических и физических лиц по каким-либо основаниям, учитываемых на счете "Целевое финансирование и поступление". В-четвертых, из фондов, созданных за счет валовой прибыли, учитываемых на счете "Фонды из прибыли до налогообложения". В-пятых, из чистой прибыли, направляемой на различные цели и учитываемой на счете "Фонды из чистой прибыли".

1. Отражение величины уставного капитала в уставе открытого акционерного общества, с бухгалтерской точки зрения, не является достаточным для отражения этой величины на счетах бухгалтерского учета. Отражение объявленного, но не оплаченного уставного капитала на счетах бухгалтерского учета приводит к ряду негативных последствий. Вследствие этого, акционерный капитал должен отражаться в бухгалтерском балансе и учитываться на бухгалтерских счетах в системном порядке в части оплаченного капитала без подразделения на оплаченный акционерный капитал по номинальной стоимости акций и эмиссионный доход.

Более корректно счет, на котором учитывается акционерный капитал в своей оплаченной части, называть не "Уставной капитал", а "Акционерный капитал".

2. Если акционерное общество выпускает в обращение акции со скидкой, то в этом случае оно должно вести список акционеров, которые приобрели акции со скидкой, и отражать учет условной задолженности по скидке на забалансовом счете. Так как процесс подписки, с юридической точки зрения, является договором гражданско-правового характера, то учет подписки на акции должен осуществляться на специально выделенном забалансовом счете "Подписка на акции". Сумму подписного капитала и уставного капитала целесообразно приводить в пассиве баланса справочно в разделе "Источники собственных средств".

3. Законодательство придерживается точки зрения, что при оплате акций открытого акционерного общества акционеры не могут использовать для указанной цели ценные бумаги, по которым может наступить их имущественная ответственность. Мы считаем, что если руководство акционерного общества уверено в надежности ценных бумаг, выпущенных самим акционером, или по которым может наступить имущественная ответственность акционера, то такие ценные бумаги могут быть приняты в оплату акций акционерного общества.

4. Иногда акционерное общество выпускает в обращение два или более типов акций за одну оплату или единовременно выплачиваемую сумму. Такая партия ценных бумаг реализуется за одну общую сумму, отличную от суммы номинальных стоимостей ценных бумаг, входящих в эту партию. Распределение единовременно полученной суммы может быть произведено пропорционально следующим стоимостям ценных бумаг, находящихся в обращении: 1) текущим курсовым стоимостям; 2) текущим рыночным ценам; 3) будущим стоимостям в текущих рыночных ценах; 4) номинальным стоимостям. В работе предложено несколько способов распределения единовременно полученной суммы.

5. В открытом акционерном обществе может происходить сокращение уставного капитала. При сокращении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости каждой акции при сохранении их общего количества акционерам может быть выплачена разница по уменьшению номинальной стоимости акции вместе с соответствующей долей эмиссионного дохода и нераспределенной прибыли. В этом случае возникает проблема оценки акций открытого акционерного общества. Если стоимость акций в текущих рыночных ценах акций являются неадекватными, то может использоваться балансовая стоимость акций. Балансовая стоимость акций должна быть рассчитана на основе покупательной способности инвестируемого капитала. Стоимость акций определяется как частное от деления величины собственного капитала, определенной на основе покупательной способности инвестируемого капитала, на количество акций, находящихся в обращении на момент вычисления. Акционерам должна выплачиваться разница по уменьшению номинальной стоимости акций вместе с соответствующими долями эмиссионного дохода, нераспределенной прибыли, резервов и фондов.

6. При формировании и изменении акционерного капитала открытое акционерное общество несет определенные расходы. Эти расходы вытекают из выпуска и движения акций. Они могут быть подразделены в зависимости от момента формирования акционерного капитала на расходы, связанные с изменением акционерного капитала. Расходы, связанные с выпуском и движением акций, классифицированы на четыре группы: 1) расходы по подготовке формирования и изменения акционерного капитала; 2) расходы по распространению и движению акций; 3) расходы по котировке акций; 4) расходы по обслуживанию акционеров и движению акций. В диссертации приведен перечень этих расходов в разрезе вышеуказанных групп.

Источником покрытия первых трех групп этих расходов должны быть средства эмиссионного дохода, а источником покрытия четвертой группы расходов - общехозяйственные расходы.

Предлагается вышеуказанные виды расходов учитывать в разрезе видов акций с последующим калькулированием затрат в расчете на одну акцию, находящуюся в обращении.

7. При повторном выпуске акций в образование из числа собственных акций в портфеле в зависимости от методов учета собственных акций в портфеле могут применяться различные методы их учета. При стоимостном методе учета собственных акций в портфеле их списание со счета учета собственных акций, выкупленных у акционеров, могут применяться: метод средней цены, метод ФИФО, метод ЛИФО. В соответствии с этим методами должна определяться учетная стоимость какого-либо вида акции на дату повторного выпуска ее в обращение. Мы считаем, что метод учета собственных акций в портфеле по номинальной стоимости является теоретически более оправданным.

Стоимость приобретения определенного вида акций состоит из трех составляющих: 1) номинальной стоимости выпушенной в обращение акции; 2) разности между номинальной стоимостью и текущей рыночной стоимостью акции на первое число месяца, следующего за месяцем последней выплаты дивиденда по этому виду акций; 3) стоимости, являющейся превращенной формой предполагаемого к выплате дивиденда, равной разности между текущей рыночной стоимостью на дату выкупа и текущей рыночной стоимостью акции на первое число месяца, следующего за месяцем последней выплаты дивидендов по этому виду акций. В соответствии с этим подходом должны осуществляться записи на счетах бухгалтерского учета.

8. Учет аннулирования акций зависит от того, с помощью какого метода учета собственных акций в портфеле они учитываются на счетах. Хотя теоретически и практически методы оценки и методы учета собственных акций в портфеле не являются взаимосвязанными и взаимозависимыми.

9. Если акции, переданные в дар акционерному обществу ее акционерами, хранятся с целью повторного выпуска, они должны учитываться как собственные акции в портфеле, используя один из трех методов учета собственных акций в портфеле: метод стоимости приобретения: метод номинальной стоимости.

Теоретически, независимо от методов учета собственных акций в портфеле, в бухгалтерском учете полученные в дар акции могут оцениваться по: номинальной стоимости; стоимости первоначального выпуска акций в образование; стоимости последней акции данного типа, выпущенной в обращение из числа собственных акций в портфеле; текущей рыночной стоимости.

Для учета безвозмездно полученных в дар акций необходимо открыть к счету 86 субсчет Подаренный акционерный капитал, а к счету 56 Денежные документы - субсчет Собственные акции, подаренные акционерами.

10. При выкупе собственных акций и при повторном выпуске их в обращение акционерное общество несет расходы, связанные с этими процессами. Целесообразно учитывать эти расходы аналогично расходам при первичном размещении акций. В настоящее время собственные акции, выкупленные у акционеров, отражаются в активебухгалтерского баланса. Теоретически собственные акции в портфеле не являются активом в бухгалтерском балансе, так как при их приобретении (выкупе), открытое акционерное общество сокращает его капитализацию, а не приобретает актив (средства). Вследствие этого, в бухгалтерском балансе собственные акции в портфеле должны приводиться в пассиве в разделе "Собственный капитал" или "Собственные источники финансирования" как его уменьшение.

При учете обмена конвертируемых облигаций на обыкновенные акции или привилегированные акции можно использовать три способа определения цены выпуска акций при конвертации облигаций: 1) текущую рыночную стоимость акции; 2) теьущую рыночную стоимость облигации; 3) учетную стоимость облигации (номинальная стоимость облигации плюс неамортизированная премия). Первый способ предпочтительнее второго, а второй способ предпочтительнее третьего.

11. При отзыве или выкупе конвертируемой облигации, текущая рыночная или текущая курсовая стоимость которой является меньше или больше ее учетной стоимости, возникает соответственно прибыль или убыток. Так как снижение или повышение текущей рыночной или текущей курсовой стоимости конвертируемой облигации связано с теми ее характеристиками, которые относятся или приближают ее к акциям, а не с ее характеристиками как обязательства, то, вследствие этого, эта разница (прибыль или убыток) должна быть отнесена к эмиссионному доходу того типа акции, на которую предполагалась конвертация конвертируемой облигации.

12. При обмене конвертируемой привилегированной акции на обыкновенную акцию могут быть использованы три метода оценки обыкновенной акции: 1) оценка по текущей рыночной стоимости обыкновенной акции; 2) оценка по текущей рыночной или текущей курсовой стоимости конвертируемой привилегированной акции; 3) оценка по учетной стоимости конвертируемой привилегированной акции; под учетной стоимостью понимается номинальная стоимость конвертируемой привилегированной акции плюс доля эмиссионного дохода, приходящаяся на эту привилегированную акцию рассчитанная как средневзвешенная величина по методам ЛИФО, ФИФО. Первый метод является предпочтительнее второго, а второй метод - предпочтительнее третьего.

При обмене конвертируемой привилегированной акции на обыкновенную акцию убыток не должен определяться, так как происходит переклассификация капитала внутри собственного капитала акционерного общества.

13.^кцион^ должны рассматриваться как дополнительная выплата в форме акций или выплата вознаграждения в форме акций. Акционерные опционы могут быть классифицированы как компенсационные, так как эти опционы предоставляются работникам акционерного общества по фиксированной цене как компенсация дополнительных трудовых усилий этих работников. Расходы открытого акционерного общества по оплате таких дополнительных усилий работников могут быть определены как компенсационные расходы.

Ценой опциона является стоимость акций, предоставляемых владельцу опциона в соответствии с этим опционом.

Стоимость опциона может быть определена, во-первых, как стоимость в текущих рыночных ценах работ и услуг, предоставляемых в обмен на акции, по цене опциона; во-вторых, как стоимость, равная разности между текущей курсовой или текущей рыночной стоимостью акций и ценой опциона. Стоимость акций, предоставляемых по опциону, равна сумме текущих курсовых или текущих рыночных стоимостей этих акций.

Опцион имеет стоимость, которая для работника является стоимостью компенсации его дополнительных трудовых усилий, а для акционерного общества - стоимостью расходов по компенсации или компенсационными расходами. Только разность между текущей курсовой или текущей рыночной стоимостью акций по опциону и ценой опциона является объективной и поддающейся проверке суммой стоимости компенсационных расходов. Сумма расходов по компенсации вычисляется как разница между текущей курсовой или текущей рыночной стоимостью акций, предоставляемых по опциону, и ценой опциона на дату измерения.

Датой измерения должна быть дата предоставления права использования опциона в соответствии с заключенными контрактами и договорами

В работе предлагается метод начисления и корректировки компенсационных расходов. Компенсационные расходы должны учитываться по дебету счета 31 и кредиту счета 75/1. По мере их списания должна осуществляться запись по кредиту счета 31 субсчет Компенсационные расходы по опционам и дебету счета 26.

14. В открытом акционерном обществе, для которого характерен большой акционерный капитал и с ним часто проводятся операции, то в таких обществах целесообразно вести аналитический счет на счете по учету эмиссионного дохода в резерве аналитических статей (лицевых счетов) по видам акций.

15. В настоящее время между способом установления величины резервного фонда и величиной возможных в будущем непредвиденных убытков и потерь, для покрытия которых создается резервный фонд, существует слабая зависимость. Необходимо устанавливать размер образования резервного (страхового) фонда в зависимости не от оплаченного акционерного капитала, а от величины чистых активов акционерного общества за предшествующий отчетный период

Когда доля собственного капитала в общем капитале акционерного общества составляет менее 20 процентов и не образован резервный фонд в своей нормальной величине, то средства этого фонда желательно или необходимо помещать в быстроликвидные ценности или гарантированные формы размещения.

16. Результаты переоценки капитала и обязательств открытого акционерного общества должны быть собраны в отдельную статью собственного капитала акционерного общества скорее, чем включены в образование прибыли иди убытков. Прибыль или убыток, формирующиеся в результате переоценки активов и обязательств, должны образовывать резерв капитала. Суммы переоценки статей по активу и пассиву бухгалтерского баланса необходимо учитывать на счете 86 на специально открываемом субсчете "Фонд переоценки и индексации". Этот счет более лучше соответствует для учета резервов переоценки и индексации как резервов по поддержанию капитала, чем счет 88.

17. Открытое акционерное общество может выбрать одну из двух стратегий при выплате дивидендов: выплата дивидендов в какой-либо форме: выкуп своих собственных акций у акционеров открытое акционерное общество должно минимизировать расходы чистой прибыли при выплате дивидендов и в то же время максимизировать сумму дивиденда, приходящегося на одну акцию. Общая сумма предполагаемого к выплате дивиденда сравнивается с разностью между курсовыми стоимостями на дату выкупа и на дату следующую после выплаты последний раз дивиденда плюс расходы по выпуску акций, плюс расходы по обеспечению неразглашения внутренней информации о деятельности акционерного общества, его финансового состояния и эффективности функционирования в текущем отчетном периоде. Если общие расходы акционерного общества по выкупу собственных акций перевешивают общую сумму выплачиваемого дивиденда, то тогда дивиденды могут выплачиваться предпочтительнее выкупа акций, и наоборот.

18. Когда открытое акционерное общество выкупает его собственные выпущенные и обращающиеся акции, сокращается оплаченный акционерный капитал. Должно быть установлено правило или положение, согласно которому прибыль дополнительно ограничивается на резерв по выкупу собственных акций, отраженных на счете 56 субсчет Собственные акции, выкупленные у акционеров. Этот резерв по выкупу собственных акций необходимо учитывать на счете 86 на отдельно выделенном субсчете "Резерв по выкупу собственных акций".

19. В целях более точного наблюдения за движением средств по расчетам по доходам с акционерами возможно открытие к счету 75 субсчета "Расчеты по доходам за предыдущие периоды" или "Расчеты по неполученным доходам". На этот субсчет должен переноситься остаток неполученных дивидендов с субсчета "Расчеты по доходу". С целью обеспечения защиты интересов поставщиков, покупателей и кредиторов открытого акционерного общества источниками выплаты дивидендов должны быть резервы и фонды, образованные из чистой прибыли, за исключением резервного фонда, резерва, образованного в результате переоценки капитала, резерва по выкупу собственных акций фонда, подаренного акционерного капитала. В настоящее время, передача в собственность акционерам неденежных активов в виде имущественных дивидендов должна быть оценена и записана в учете по стоимости в текущих рыночных ценах, передаваемых в качестве дивиденда с определением прибыли или убытка на счетах бухгалтерского учета. Стоимость к текущих ценах или рыночная стоимость распределяемого неденежного актива измеряется суммой, которая была бы получена в результате реализации этих активов в момент распределения дивиденда. Такая сумма должна быть определена на основе реализации за наличный расчет таких же или очень похожих активов (средств): котирующих рыночных цен, курсов бирж, независимых экспертных оценок.

20. К источникам выплаты ликвидационных дивидендов следует отнести уставной капитал, эмиссионный доход, резерв, образованный от переоценки капитала, и другие резервы по поддержке капитала.

В некоторых случаях выплата ликвидационного дивиденда допустима и оправданна.

21. При распределении дивидендов в форме выплаты собственными акциям сумма дивидендов может рассчитываться, исходя из: текущей рыночной стоимости; номинальной стоимости; объявленной стоимости распределяемых акций.

Можно использовать три подхода к определению стоимости и оценки акций, распределяемых как дивиденд и соответствующие этим подходам методы учета таких дивидендов. При первом подходе стоимость акций, распределяемых как дивиденды, определяется равной их номинальной стоимости. При втором подходе стоимость акций, распределяемых как дивиденд, равна их текущей рыночной или текущей курсовой стоимости. При третьем подходе стоимость акций определяется по текущей рыночной или 1фрсовой стоимости, если она превышает номинальную стоимость, если же она ниже номинальной, то используется эта последняя номинальная стоимость.

В связи с особенностями дивиденда, распределяемого в форме акций которые заключаются в том, что при их выплате величина собственного капитала акционерного общества не изменяется; дивиденды, выплачиваемые акциями, представляют собой только изменение классификации собственного капитала; ни актив, ни обязательства в бухгалтерском балансе не подвергаются изменению или воздействию, нет изменения в общей сумме собственности, принадлежащей акционерам, эти акции не приносят доход акционеру, пока они не будут реализованы; акционеры не получают какие-либо средства от акционерного общества; рыночная стоимость их пакетов акций остается приблизительно неизменной; вследствие этого, необходимо дивиденд, распределяемый в форме акций, не относить к доходу акционеров ни с теоретической, ни с практической точек зрения.

В том случае, если бухгалтерский баланс подготавливается между датами объявления и распределения, то дивиденд, выплачиваемый акциями, должен показываться в разделе собственного капитала ("Собственные источники финансирования") отдельной статьей в отличие от денежных и имущественных дивидендов, которые должны показываться в разделе "Расчеты и прочие пассивы" пассива бухгалтерского баланса.

22. При выплате дивидендов по обыкновенным акциям и некумулятивным, дающим право на выплату дополнительных дивидендов привилегированным акциям распределение прибыли между этими типами акций может быть произведено несколькими способами. При первом способе сначала по привилегированным акциям и обыкновенным акциям вычисляется дивиденд, равный дивиденду по привилегированным акциям. Если в открытом акционерном обществе несколько типов привилегированных акций, то средний процент по привилегированным акциям должен рассчитываться как средневзвешенная величина дивидендов по всем этим типам привилегированных акций. Из прибыли, подлежащей распределению, вычитаются дивиденды по привилегированным и обыкновенным акциям, рассчитанные вышеуказанным методом. Остаток прибыли должен быть поделен в отношении следующих стоимостей акций, выпущенных и обращающихся в каждом типе акций; номинальных стоимостей; объявленных стоимостей; текущих курсовых стоимостей. При втором способе, когда имеется только один тип привилегированной акции, сумма прибыли распределяется по дивидендам, считая привилегированные акции как обыкновенные акции в пропорции следующих стоимостей акций, выпущенных и обращающихся в каждом типе акций: номинальных стоимостей; текущих курсовых стоимостей.

В том случае, если привилегированные акции являются кумулятивными, дающими право на выплату дополнительных дивидендов, то сначала распределяется прибыль на погашение задолженности за прошлые отчетные периоды по дивидендам по привилегированным акциям, а оставшаяся часть прибыли распределяется в порядке, указанном выше.

Как правило, большинству акционеров и инвесторов дивидендные изменения сообщают внутреннюю управленческую информацию о текущих и будущих доходах акционерного общества. В связи с этим в отчетности акционерного общества должна быть раскрыта информация об источниках выплаты дивидендов и показаны отдельно как суммы дивидендов по типам акций так и форма их выплаты.

Очевидно, учетная политика в акционерном обществе имеет особенности, свойственные только акционерному обществу как носителю специфической формы собственности - акционерной. Особенности учетной политики в настоящее время в основном охватывают методическую сторону организации бухгалтерского учета в акционерном обществе. Теоретически и практически в учетной политике акционерного общества может применяться несколько различных методов бухгалтерского учета в отношении одного объекта или предмета учета. В работе предлагается ряд новых элементов учетной политики в открытых акционерных обществах.

Акционерная форма собственности в условиях рынка требуют широкого информирования инвесторов и других заинтересованных лиц о финансовом положении и финансовых результатах деятельности акционерного общества.

Понятность, уместность, достоверность и сопоставимость являются основами качественными характеристиками бухгалтерской информации. Качественная характеристика "понятность" определяет ключевое качество учетной информации, позволяющие ей быть полезной для принятия решений.

Акционеры являются одной из самых главных групп пользователей бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена и иметь такую форму, вид, терминологию, чтобы акционеры -физические лица могли понять информацию, содержащуюся в отчетности. Под понимаемостыо бухгалтерской отчетности акционерами следует понимать степень одинаковой с подготовившим бухгалтерскую отчетность акционерным обществом интерпретации информации, содержащейся в этой отчетности.

Конструирование бухгалтерской отчетности, которая способствовала бы повышению понимания ее акционерами возможно при выполнении следующих условий: определить уровни понимания каждой группы; точно определить альтернативные бухгалтерские методы, которые могут быть использованы для подготовки отчетности для пользователей; точно определить на основе контрольных исследований взаимосвязь между альтернативными бухгалтерским методом и реальным уровнем понимания акционерам каждой группы; на основе результатов, подученных при выполнении пункта 3, отобрать оптимальный метод отчетности для каждой группы, после подсчета стоимости каждой альтернативы; оценить степень, с которой альтернативные методы отчетности, оптимальные для разных групп, могут быть объединены в отчетность с общей целью.

По нашему мнению, множество предложений по совершенствованию годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества, предоставляемой акционерам, включает взаимосвязанную совокупность н комбинацию предложений по моделированию оптимального метода бухгалтерской отчетности. Оптимальный метод представления отчетности включает комбинацию следующих элементов отчетности: официальная годовая бухгалтерская отчетность, дополнительные отчеты, параллельные упрощенные отчеты, разъяснения, пояснения и примечания.

В открытых акционерных обществах в соответствии с требованиями рыночной экономики реализация разработанных предложений будет способствовать повышению обоснованности, аналитичности и оперативности бухгалтерского учета и контроля специфических объектов учета.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Ивазов, Ануар Хажалиевич, 1997 год

1. Алехин Б. И. Рынок ценных бумаг. Введение в фондовые операции. -М.: Финансы и статистика, 1991. - 160 с.

2. Бакаев А. С., Шнейдман Л.З. Современная постановка бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет, № 10. 1992. с. 12-14.

3. Бакаев А. С., Шнейдман Л.З. Современная постановка бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет, № 11. 1992. с. 3 - 5.

4. Бакаев А. С., Шнейдман Л.З. Современная постановка бухгалтерского учета на предприятии // Бухгалтерский учет, № 12. 1992. с. 4 - 6.

5. Баканов М. И., Шеремет А. Д. Теория анализа хозяйственной деятельности. М.: Финаисы и статистика. 1967 - 287 с.

6. Берещанский Д. Г. Практическое программирование на М.: Финансы и статистика. 1989. - 192 с.

7. Блатов Н. А. Счетоводство товариществ, акционерных обществ и трестов. М./Л., ГИЗ. 1928. - 232 с.

8. Бовыкин В. И. Формирование финансового капитала в России, конец XIV в. 1908 г. М.: Наука. 1984. - 287 с.

9. Букреев И. Барьеры на пути в компьютерный век. М.: // Аргументы и факты, №51, 1988.-с. 2.

10. Ю.Буренин А. Облигации. //Финансовая газета, № 16, 1993. -с. 10 и 18-19, 1993.-е. 19; №21, 1993.-е. 5.

11. Бухгалтерский учет в акционерном обществе. М: Аудиторская фирма "КОНТАКТ", 1991.- 128 с.

12. Бухгалтерский учет в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью. Материалы семинара. М.: МДНТП, 1991.-64 с.

13. Бухгалтерский учет в условиях рынка: Материалы краткосрочного семинара 23-24 мая 1991 г. Л.: ЛДНТП, 1991. - 89 с.

14. Бухгалтерский учет и анализ в США. В 4 т., Т. 3. М.: Научно-производственная фирма "КОМЭК", 1992.- 191 с.

15. Бухгалтерский учет на совместных предприятиях // Под ред. С.М. Шалигузова М.: Финансы и статистика, 1991. - 152 с.

16. Бухгалтерский учет новых видов имущества и хозяйственных операций- М.: МДНТП, 1991.-54 с.

17. Варсан В. Г., Коломнин А. Г. Информация и качество: (Опыт проектирования системы управления). М.: Экономика, 1989. - 79 с.

18. Ветров А. А. Новое в учетной политике // Бухгалтерский учет. № 12. 1992. с. 6-10.

19. Волков Е. А. Информатизация управления (Социально-экономический аспект). М.: Финансы и статистика. 1990 - 224 с.

20. Волков О.Н. Как учитывать распределение чистой прибыли. // Финансовая газета, № 1, 1993. с. 6.

21. Волков О. Н. Пособие по изучению иностранных фирм. М.: Общество "НИКИ", 1991.- 143 с.

22. Вольф В. Ф. Основы учения о товариществах и акционерных обществах.- М.: Экономическая жизнь. 192 . 351 с.

23. Временные методические указания по оценке стоимости объектов приватизации. // Экономика и жизнь, № 7. 1992. с. 18-19.

24. Временное положение о бухгалтерском учете и отчетности в инвестиционном фонде. Министерство финансов Российской Федерации от 21 мая, № 62, 1993. // Экономика и жизнь, № 23, 1991 с. 11.

25. Временное положение о преобразовании государственных и муниципальных предприятий в открытые акционерные общества.