Учет уставного капитала акционерного общества

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Ткачук, Наталья Викторовна  
  
**Год:**

1997

**Автор научной работы:**

Ткачук, Наталья Викторовна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности

**Количество cтраниц:**

209

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Ткачук, Наталья Викторовна

Введение.

Глава 1. Создание и функционирование акционерных обществ в

Российской Федерации.

1.1. Акционерное общество как организационно-правовая форма коммерческих организаций в РФ.

1.2. Уставный капитал акционерного общества.

1.3. Проблемы учета формирования уставного капитала акционерного общества.

Глава 2. Учет формирования уставного капитала при создании акционерного общества и операций с акциями, временно изъятыми из обращения.

2.1. Учет формирования уставного капитала при создании нового акционерного общества.

2.2. Учет формирования уставного капитала акционерного общества, образованного при реорганизации коммерческих организаций.

2.3. Учет операций с акциями, временно изъятыми из обращения.

Глава 3. Учет изменений уставного капитала акционерного общества.

3.1 Учет уставного капитала при изменении его величины и структуры.Л

3.2 Учет уставного капитала при ликвидации акционерного общества

3.3 Отчетность о наличии и изменении уставного капитала акционерного общества.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Учет уставного капитала акционерного общества"

Функционирование отдельного хозяйствующего субъекта в экономической системе возможно только в определенных этой системой рамках, регламентирующих его правовое , экономическое и финансовое положение. На протяжении семидесяти лет в нашей стране господствовали административно-командные методы управления экономикой, которые и предопределили формы собственности хозяйствующих субъектов: государственную и колхозно-кооперативную. В соответствии с этими формами собственности определялось правовое, финансовое и экономическое положение хозяйствующих субъектов.

Изменение методов управления экономикой и переход от административно-командной к рыночной экономике естественным образом предопределило развитие новых форм собственности и, как следствие этого, возникла острая необходимость создания новых форм хозяйствующих субъектов. Неслучайно одним из первых нормативных документов было Положение «Об акционерных обществах», утвержденное Постановлением Правительства СССР 25 декабря 1990 г. Период массовой приватизации государственных и муниципальных предприятий, начавшейся в 1992 способствовал широкому распространению акционерной формы предпринимательства. Значительная часть крупных и средних предприятий была преобразована в открытые акционерные общества. В результате акционерные общества стати одной из самых распространенных форм коллективного предпринимательства в РФ.

В настоящее время практически полностью сформирована законодательная база, регулирующая создание и функционирование акционерных обществ. В декабре 1994 г. был принят Гражданский Кодекс РФ, с 01.01.96 г. введен в действие Федеральный закон «Об акционерных обществах», с 01.05.96 г, Федеральный закон «О рынке ценныхбумаг». Помимо этого были утверждены Стандарты эмиссии акций при учреждении акционерных обществ, дополнительных акций, облигаций и их проспектов эмиссии и Стандарты эмиссии акций и облигаций и их проспектов эмиссии при реорганизации коммерческих организаций.

Экономической основой акционерного общества является его уставный капитал, состоящий из номинальной стоимости размещенных акций. Уставный капитал есть и у предприятий других организационно-правовых форм, но только уставный капитал акционерных обществ состоит из ценных бумаг - акций, обращение которых строго регламентировано действующим законодательством.

Отсюда и вытекают особенности учета формирования уставного капитала акционерных обществ. С одной стороны, непосредственно самого уставного капитала, а с другой стороны - размещенных акций, поскольку номинальная стоимость акций, находящихся в обращении, не всегда соответствует величине уставного капитала, зафиксированной в уставе акционерного общества.

Как уже было отмечено выше, законодательная база, регулирующая создание и функционирование акционерных обществ, на сегодняшний день разработана. Однако нормативные документы по бухгалтерскому учету в этой области практически отсутствуют.

Процесс приватизация государственной и муниципальной собственности затронул значительное число крупных и средних предприятий, в помощь бухгалтерам была разработана методика отражения в учете операций по формированию уставного капитала, которая отражена в письме Минфина РФ N 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий».

Однако приватизация - это только один из способов создания акционерных обществ. К тому же период массовой приватизации прошел.

Единственным документом, в котором даны некоторые рекомендации по отражению в учете операций, связанных с формированием уставного капитала в акционерных обществах, является Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Но и она дает лишь общие и, часто, противоречивые рекомендации. Рекомендации Минфина РФ не соответствуют действующему законодательству, а существующий порядок учета не дает необходимой информации по уставному капиталу и во многом усложнен.

Публикации по бухгалтерскому учету в части формирования уставного капитала акционерного общества также значительно отстали от действующего законодательства. В опубликованных исследованиях, изданных в 1996 - 1997 годах предлагаются варианты решения той или иной ситуации в учете, основанной еще на «Положении об акционерных обществах». Или рекомендуют вновь созданным акционерным обществам применять нормативные Письма Минфина РФ, изданные для приватизированных акционерных обществ. Однако правовое положение акционерных обществ, созданных в результате приватизации до отчуждения государством или муниципальным органом более 75 % акций и правовое положение акционерных обществ, образованных иными способами, регулируются разными правовыми базами. В первом случае - это законодательство о приватизации, а во-втором - Федеральный закон «Об акционерных обществах».

Поэтому учет формирования уставного капитала в акционерном обществе практически не раскрыт ни в нормативных актах, ни в литературе по бухгалтерскому учету.

Между тем на практике встают вопросы, прежде всего связанные с формированием уставного капитала при создании акционерного общества, с изменением величины и структуры уставного капитала, с формированием уставного капитала при создании акционерных обществ путем реорганизации юридических лиц и с изменением величины уставного капитала существующих акционерных обществ при реорганизации. Помимо этого возникают вопросы в части учета расчетов с акционерами по оплате акций при формировании уставного капитала и при ликвидации акционерного общества. Много вопросов связано с учетом операций с собственными акциями акционерного общества, временно изъятыми из обращения, и порядком перехода права собственности на эти ценные бумаги. Следует отметить отсутствие типовых регистров для учета уставного капитала, расчетов с акционерами и собственных акций, временно изъятых из обращения.

Помимо практических вопросов, требующих решения, возникают не менее важные теоретические проблемы, связанные с назначением и использованием счетов бухгалтерского учета для учета формирования уставного капитала, расчетов с акционерами и учета акций, временно изъятых из обращения, а также соответствия названия счетов экономическому содержанию отражаемых на них операций.

Поэтому возникает необходимость разработать единый подход к отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием уставного капитала в акционерном обществе.

Целью проводимого исследования является разработка методики отражения в учете операций по формированию уставного капитала, расчетам с акционерами и операций с собственными акциями, основанной на действующем федеральном законодательстве, регулирующем эту сферу правовых отношений и общих принципах ведения бухгалтерского учета. Для достижения этой цели предстоит решить следующие задачи:

- изучить правовую базу, регулирующую деятельность акционерных обществ. Это связано с особенностями создания и функционирования акционерных обществ в РФ, формированием уставного капитана и условиями выпуска и обращения акций;

- определить назначение счетов бухгалтерского учета для отражения операций, связанных с формированием уставного капитала, учетом собственных акций, временно изъятых из обращения^ и расчетам с акционерами;

- установить порядок и последовательность отражения в учете операций по формированию уставного капитала при создании акционерного общества и при изменении его величины или структуры;

- изучить особенности операций с собственными акциями, временно изъятыми из обращения, и разработать порядок их учета;

- установить порядок учета формирования уставного капитала акционерных обществ, образованных путем реорганизации юридических лиц;

- исследовать последовательность расчетов с акционерами при ликвидации акционерного общества и отражение этих операций в учете;

- изучить содержание отчетности акционерных обществ об изменении уставного капитала и сформулировать предложения по ее улучшению.

Предмет исследования - совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с учетом формирования и изменения уставного капитала в акционерных обществах.

Методологической основой исследования служат труды российских и зарубежных экономистов, законодательные материалы, регулирующее правовое положение акционерных обществ в РФ и нормативные документы по бухгалтерскому учету в акционерных обществах. Широко использованы фактические материалы по учету и отчетности в акционерных обществах.

При разработке и решении поставленных задач применялись методы наблюдения, группировки, сравнения, исторического и логического анализа теоретического и практического материала, обобщения и другие методы исследования.

В первой главе диссертации рассматриваются общие принципы создания и функционирования акционерных обществ, экономическая сущность уставного капитала, его структура. Дается общая характеристика акций, как эмиссионных ценных бумаг, и рассматриваются виды оценки акций в бухгалтерском учете. Ставятся проблемы учета формирования уставного капитала акционерного общества.

Во второй главе рассматриваются процесс формирования уставного капитала при образовании акционерного общества как нового юридического лица и в результате реорганизации существующих юридических лиц. Исследуется учет операций с акциями, временно изъятыми из обращения.

В третьей главе рассматриваются операции по учету изменений величины и структуры уставного капитала и учету расчетов с акционерами при ликвидации акционерного общества. Исследуется существующая отчетность о наличии и движении уставного капитала акционерного общества.

Диссертация включает 180 страниц машинописного текста, 20 таблиц, 5 приложений и список использованной литературы из 99 работ отечественных и зарубежных авторов и законодательных материалов на 9 страницах.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности", Ткачук, Наталья Викторовна

16. Основные выводы и предложения диссертационного исследования прошли научную апробацию. Они обсуждатись на ежегодных конференциях по результатам научно-исследовательской работы профессорско-преподавательского состава, научных работников и аспирантов Санкт-Петербургского Государственного Университета экономики и финансов за 3996, 1997 годы, а также отражены в статье, депонированной в 1997 г. объемом 3,6 п.л.

Заключение

Переход к рыночной экономике и частной собственности обусловили развитие различных организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов, в том числе акционерных обществ. В настоящее время практически полностью сформирована законодательная база, регулирующая создание и функционирование акционерных обществ. Между тем нормативные документы по бухгалтерскому учету уставного капитала в акционерных обществах существуют только для акционерных обществ, образованных в результате приватизации. Однако приватизация только один из способов создания акционерных обществ. Правовое положение акционерных обществ, созданных в результате приватизации до отчуждения государством или муниципальным органом более 75 % акций, и правовое положение акционерных обществ, образованных иными способами, регулируются разными правовыми базами: в первом случае законодательством о приватизации, а во-втором - Федеральным законом «Об акционерных обществах».

Единственным документом, в котором даны некоторые рекомендации по отражению в учете операций, связанных с формированием уставного капитала в акционерных обществах, является Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Но она дает лишь общие и часто противоречивые рекомендации по учету уставного капитала.

Публикации по бухгалтерскому учету формирования уставного капитала в акционерных обществах также значительно отстали от действующего законодательства.

Между тем на практике возникают вопросы, связанные с учетом формирования уставного капитала при создании акционерного общества, изменений величины и структуры уставного капитана по видам (типам) размещенных акций, формирования уставного капитал при создании акционерных обществ путем реорганизации юридических лиц и изменения величины уставного капитала существующих акционерных обществ при реорганизации. Требует регламентации порядок учета расчетов с акционерами по оплате акций и при ликвидации акционерного общества. Много вопросов связано с учетом операций с собственными акциями акционерного общества, не влияющими на величину его уставного капитата^ и порядком перехода права собственности на эти ценные бумаги. Нет типовых регистров для учета уставного капитала, расчетов с акционерами и собственных акций на балансе акционерного общества. Помимо практических вопросов, требующих решения, возникают не менее важные теоретические проблемы.

На основании проведенного исследования в диссертации сделаны следующие основные выводы и предложения по улучшению учета операций, связанных с формированием уставного капитала акционерного общества.

1. В соответствии с Гражданским Кодексом РФ и Федеральным законом «Об акционерных обществах», уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости размещенных акций. Поэтому применительно к счету 85 «Уставный капитал» термины «объявленный капитал» и «подписной капитал» тождественны. На счете 85 "Уставный капитал" отражают все размещенные акции вне зависимости оплачены они или еще нет. Узнать о состоянии расчетов с акционерами по оплате акций можно > используя данные счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал". Субсчет 85/4 - "Изъятый капитал" полностью дублирует информацию о собственных акциях, выкупленных у акционеров, отраженных на счете 56 "Денежные документы", субсчет "Собственные акции". Кроме того порядок записей по субсчетам нарушает методологию бухгалтерского учета. В соответствии с теоретическими принципами бухгалтерского учета по субсчетам должны производиться только записи, отраженные на соответствующем синтетическом счете. В данном случае этот принцип не выдерживается. В результате вышеизложенного, учет по счету 85 «Уставный капитал» не соответствует действующему законодательству. Его следует упростить и вести без применения установленных субсчетов.

Аналитический учет к счету 85 "Уставный капитал" должен отражать виды (типы) размещенных акций, составляющих уставный капитал, с указанием реквизитов каждого выпуска. Указывать только категорию размещенных акций недостаточно. Акционерные общества могут иметь несколько выпусков привилегированных акций с различными правами, в том числе и на фиксированный дивиденд. Каждый выпуск акций имеет свой регистрационный номер. Лаконичность записей в учетных регистрах не позволяет полностью раскрыть объем прав, предоставляемых каждым выпуском привилегированных акций. Поэтому для их различия следует указывать код государственной регистрации выпуска ценных бумаг. Существующие регистры аналитического учета этого не предусматривают. Нами разработана ведомость аналитического учета к счету 85 «Уставный капитал», которая позволяет отразить все необходимые реквизиты акций.

Вопреки требованиям Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, аналитический учет по счету 85 «Уставный капитал» даже теоретически не может содержать информацию об учредителях (акционерах) общества. Это связано с тем, что условия обращения акций предусматривают возможность их перехода от одного владельца к другому.

2. Учет формирования уставного капитала акционерного общества, образованного при реорганизации юридических лиц в результате слияния,

разделения, выделения или преобразования в нормативных документах не регламентирован н в литературе по бухгалтерскому учету практически не освещен. В диссертации предложен следующий порядок отражения этих операций в учете.

Величина уставного капитала акционерного общества, образованного в результате реорганизации путем слияния, разделения, выделения и преобразования, формируется на основании переноса в регистры бухгалтерского учета, отраженных по кредиту счета 85 "Уставный капитал", данных из передаточных актов и разделительных батансов. При этом уставный капитал акционерного общества, образованного путем слияния, образуется путем суммирования данных, отраженных по кредиту счета 85 "Уставный капитал" в передаточных актах.

Сумма уставных капиталов реорганизуемых юридических лиц может быть больше или меньше суммы уставных капталов юридических лиц, образованных в результате такой реорганизации. Все зависит от условий конвертации или обмена ценных бумаг акционерных обществ на доли, паи или облигации юридических лиц других организационно-правовых форм, участвующих в реорганизации и отражения этого порядка в договоре о реорганизации. Поэтому после переноса данных из передаточных актов и разделительных балансов необходимо произвести дополнительную корректирующую запись: при увеличении уставного капитала по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» или дебету счетов собственных источников акционерного общества (в зависимости от того, за счет какого источника происходит увеличение) и кредиту счета 85 «Уставный капитал»; а при уменьшении уставного капитала - по дебету счета 85 "Уставный капитал" и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитан», 95 "Долгосрочные займы" или иных источников. Все операции по формированию уставного капитала акционерного общества отражаются в учетных регистрах одной датой - датой государственной регистрации юридического лица. Сальдо по кредиту счета 85 «Уставный капитал» должно соответствовать величине уставного капитала, зафиксированной в уставе акционерного общества.

3. Учет операций, связанных с изменением величины уставного капитала существующего акционерного общества в результате реорганизации путем присоединения к нему или выделения из него иного юридического лица; основывается на тех же принципах, что и формирование нового акционерного общества, образованного при реорганизации. В учетных регистрах акционерного общества, из которого происходит выделение других юридических лиц, производится уменьшение данных по каждому счету, в том числе и по счету 85 "Уставный капитал" на основании разделительных балансов. Эти записи исчерпывают порядок учета, поскольку уменьшение величины уставного капитала реорганизуемого таким способом акционерного общества производится на номинальную стоимость акций, передаваемых в уставный капитал выделяемых юридических лиц.

Учет изменения величины уставного капитала акционерного общества, реорганизуемого путем присоединения к нему иных юридических лиц должен осуществляться в несколько этапов. После переноса данных по синтетическим счетам из передаточного акта необходима дополнительная корректировочная запись в зависимости от условий конвертации акций, долей, паев присоединяемых юридических лиц в акции или иные ценные бумаги общества, к которому осуществляется присоединение.

4. Для расчетов с акционерами счета 75 «Расчеты с учредителями» недостаточно. Причиной этого является порядок установленных процедур, связанных с изменением величины уставного капитала. Увеличение уставного капитала происходит после фактического размещения дополнительных акций. При этом с момента регистрации выпуска дополнительных акций и изменений в уставе величины уставного капитала проходит определенный период времени, с которым связаны проблемы отражения в учете операций по расчетам с акционерами за размещаемый выпуск акций, номинатьная стоимость которого еще не включена в уставный капитал. Счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» для этих целей использовать методологически необоснованно. Он должен отражать задолженность акционеров по оплате уставного капитана. Поэтому для расчетов с акционерами при увеличении уставного капитана, мы предлагаем использовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала». На этом счете будет аккумулироваться задолженность перед акционерами за внесенные средства в оплату акций и задолженность перед владельцами аннулированных облигаций, до включения номинальной стоимости принадлежащих им акций в уставный капитал акционерного общества и государственной регистрации изменений уставного капитала. После отражения увеличения уставного капитала в учете, с дебета счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитана» в кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» списывается задолженность перед акционерами. Счет 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» удобен еще и тем, что он активно-пассивный и его можно использовать при расчетах с акционерами при уменьшении уставного капитала.

5. При уменьшении уставного капитала, как и при его увеличении, сохраняется определенная законодательством последовательность установленных процедур. При конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью сначала регистрируется выпуск новых акций и аннулируется старый выпуск и на основании этого производится государственная регистрация уменьшения величины уставного капитала в уставе акционерного общества. При сокращении количества размещенных акций, путем конвертации их в облигации или иные ценные бумаги акционерного общества, выпуск акций аннулируется, а облигации выпускаются в обращение до изменения величина уставного капитала в уставе общества. Поэтому возникает необходимость открыть к счету 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», специальный субсчет «Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала». При конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимостью после регистрации отчета о выпуске новых акций и аннулированием старых акций выплаты акционерам будут отражаться по дебету счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала» и кредиту счетов учета денежных и иных средств, при конвертации размещенных акций в облигации - по дебету счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала» и кредиту счета 95 «Долгосрочные займы».

После государственной регистрации уменьшения величины уставного капитала в уставе акционерного общества и отражении этого факта в учете задолженность акционерам будет списана в дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» с кредита счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции уменьшения уставного капитала».

6. Учитывать на одном счете денежные документы и ценные бумаги необоснованно как с юридической, так и с учетной точки зрения. Номинальная стоимость эмитированных обществом акций, временно находящихся на его батансе, является контрпассивной статьей к счету 85

Уставный капитал». К тому же ценные бумаги в соответствии с Гражданским Кодексом РФ являются особым объектом гражданских прав. Помимо этого, в состав годовой отчетности акционерных обществ входит расчет стоимости чистых активов предприятия. Ведение отдельного учета собственных акций облегчит обработку и составление отчетной информации.

Для учета собственных акций необходимо ввести новый счет 59 «Собственные акции». Он будет предназначен для обобщения информации о наличии в собственности общества ранее размещенных акций. Аналитический учет по счету 59 «Собственные акции», так же как и на счете 85 «Уставный капитал»^ должен вестись по видам (типам) акций с обязательным указанием всех реквизитов выпуска (государственного регистрационного номера и номинальной стоимости акции). В диссертации разработана специальная ведомость для ведения аналитического учета по этому счету.

7. Реализация акций, находящихся на балансе общества, акционерам или третьим лицам при существующей системе учета осуществляется через счет 48 «Реализация прочих активов». Однако^ как выше уже отмечалось, собственные акции, временно изъятые из обращения) не являются активом (имуществом) общества. Поэтому учет реализации собственных акций другим акционерам необходимо вести на отдельном счете 49 "Реализация собственных акций".

8. После окончания срока, установленного для оплаты акции, в соответствии с действующим законодательством она поступает в распоряжение акционерного общества (эмитента). При этом с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» списывается задолженность за бывшим акционером по ее оплате и акция приходуется по дебету счета 56 «Денежные документы», субсчет

Собственные акции» по номинальной стоимости. Если акция размещалась по рыночной стоимости (при второй и последующих эмиссиях), то одновременно с оприходованием акции по дебету счета 56 «Денежные документы», субсчет «Собственные акции», с дебета счета 87 "Добавочный капитал", субсчет "Эмиссионный доход" должна быть списана сумма неполученного эмиссионного дохода, отраженная при ее размещении.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий не предусматривает списание этих сумм, по дебету счета 87 «Добавочный капитал». В данном случае положения вышеупомянутой Инструкции нельзя считать обоснованными. Если учтенный ранее в соответствии с заключенным договором купли-продажи на акцию эмиссионный доход не был получен, он подлежит уменьшению.

Для акционерного общества суммы, внесенные акционером в частичную оплату акцин^ являются безвозмездно полученными ценностями, поэтому при неоплате акций учредительского выпуска акционерами необходимо делать запись по дебету счета 56 «Денежные документы», субсчет «Собственные акции» на номинальную стоимость акции и по кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» на сумму оставшейся задолженности за акционером по оплате акции и 87 «Добавочный капитал», субсчет «Безвозмездно полученные ценности» на сумму, внесенную в частичную оплату акции.

Отражение в учете операций по частичной оплате акций при второй и последующих эмиссиях основано на рассмотренных выше принципах: при этом также уменьшается сумма неполученного эмиссионного дохода.

9. При изменении величины или структуры уставного капитала путем конвертации акций одного типа в акции другого типа^ подлежат конвертации акции, временно находящиеся на счете 56 "Денежные документы", субсчет

Собственные акции". При увеличении уставного капитала по дебету счета 56 "Денежные документы", субсчет "Собственные акции" должна быть доначислена сумма до их новой номинальной стоимости за счет уменьшения источника увеличения уставного капитала. При конвертации акций в акции с меньшей номинальной стоимость должна уменьшаться задолженность акционерам по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по вкладам в уставный капитал" и стоимость акций по кредиту счета 56 "Денежные документы", субсчет "Собственные акции". При конвертации акций в акции с иными правами при изменении структуры уставного капитала записи должны производиться только в анатитическом учете к счету 85 «Уставный капитал».

10. Приходовать объекты основных средств, внесенных в оплату акций, сразу на счете 01 «Основные средства» не всегда обоснованно. Если до введения в эксплуатацию объект основных средств требует определенной доработки, то его первоначальная стоимость учитывается на счете 01 «Основные средства», а все затраты по его доработке на счете 08 «Капитатьные вложения», что создает неудобства в учетных записях при определении его инвентарной стоимости. По нормативным документам затраты, произведенные за счет предприятия, рекомендуется учитывать на счете 08 «Капитатьные вложения» и списывать на счет 03 «Основные средства» в момент сдачи объекта в эксплуатацию. Более обоснованно сформировать инвентарную стоимость объекта на особом счете. Для этого целесообразно к счету 08 «Капитальные вложения» ввести специальный субсчет «Имущество, поступающее в оплату уставного капитала и безвозмездно». По дебету этого субсчета следует определять инвентарную стоимость таких объектов основных средств. При сдаче объекта в эксплуатацию можно будет производить списание объекта по инвентарной стоимости с кредита этого счета в дебет счета 0! «Основные средства». В диссертации разработана и рекомендуется форма аналитической ведомости к этому субсчету.

11. Рекомендации Минфина РФ по отражению в учете операций по расчетам с акционерами при ликвидации акционерного общества противоречат его же Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: записи по кредиту счета 85 осуществляются только при увеличении уставного капитала, а в данном случае речь идет о ликвидации акционерного общества. Поэтому при распределении имущества ликвидируемого общества оставшиеся в собственности общества средства следует аккумулировать не на счете 85 "Уставный капитал", а на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал», а затем распределять между акционерами третьей очереди. Такая система записей отражает требования действующего законодательства , регулирующего ликвидацию юридических лиц, соответствует требованиям Минфина РФ о порядке применения счетов бухгалтерского учета в финансово-хозяйственной деятельности предприятий и облегчает обработку информации по расчетам с акционерами.

12. Целью отчетности о состоянии уставного капитала акционерного общества является представление пользователям достоверной, объективной и полезной информации о состоянии уставного капитала и его изменениях за отчетный период. Пользователей информации интересует, не только величина уставного капитала, но и его структура по видам (типам) размещенных акций, поскольку не размер, а именно структура уставного капитала определяет объем прав владельцев акций. Поэтому задачей отчетности об уставном капитале является обеспечение информацией о величине уставного капитала и его структуре на начало и на конец отчетного периода, о фактически размещенных выпусках акций и о структуре собственников с выделением данных о физических и юридических лицах с одной стороны, и российских и иностранных лицах с другой стороны. Требования пользователей отчетности и должны определять ее содержание.

13. Существующая форма отчетности не позволяет заинтересованным пользователям получить необходимую им информацию. Во-первых, в установленной форме отчетности отражается только общая величина уставного капитала на начато и на конец отчетного периода и ее изменение за отчетный период. Во-вторых, изменения структуры уставного капитала в пределах общей его суммы в отчете не отражается. В-третьих, имеющаяся отчетность не дает заинтересованным пользователям объективной информации о структуре собственников. В связи с этим возникает необходимость в разработке отчетности об уставном капитале, удовлетворяющей требованиям заинтересованных пользователей.

14. Предложенная в диссертации форма отчетности позволяет пользователям получить необходимую информацию об уставном капитале акционерного общества, структуре собственников, размещенных и аннулированных акциях, еще не отраженных в уставном капитале на отчетную дату. Рекомендованная структура отчета не требует никаких дополнительных расчетов и может быть составлена непосредственно по данным бухгалтерского учета.

15. Сделанные в диссертации выводы и предложения, по мнению автора, восполняют существенный пробел в организации бухгалтерского учета в акционерных обществах) и поэтому имеют определенное теоретическое и практическое значение. Они могут быть использованы при разработке соответствующих нормативных документов по бухгаттерскому учету уставного капитала и расчетов с акционерами в акционерных обществах и в процессе практической организации бухгалтерского учета.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Ткачук, Наталья Викторовна, 1997 год

1. Законодательные акты

2. Гражданский Кодекс Российской Федерации (части первая и вторая) N 51-ФЗ от 30 ноября 1994 г. и N 14-ФЗ от 26 января 1996 г.

3. Федеральный закон "Об акционерных обществах" N 208-ФЗ от 26 декабря1995 г.

4. Федеральный закон "О рынке ценных бумаг" N 39-Ф3 22 апреля 1996 г.

5. Федеральный закон от 28 июня 1997 г. N 92-ФЗ "О внесении дополнения в ст. 2 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

6. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" N 129-ФЗ от 21 ноября1996 г.

7. Федеральный закон от 18 октября 1995 г. N 158-ФЗ "О внесении изменений в Закон РСФСР "О налоге на операции с ценными бумагами".

8. Закон РФ от 12 декабря 1991 г. N 2023—1 "О налоге на операции с ценными бумагами ( в редакции от 18 октября 1995 г.).

9. Федеральный закон от 12 августа 1995 г. N 154-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ" ( с изм. и доп. от 22 апреля, 26 ноября 1996 г. и 17 марта 1997 г.).

10. Закон РСФСР от 25 декабря 1990 г. N 445-1 "О предприятиях и предпринимательской деятельности" (с изм. и доп. от 24 июня 1992 г., 1 и 20 июля 1993 г., 30 ноября 1994 г.).

11. Закон РСФСР от 04 июля 1991 г. N 1545-1 "Об иностранных инвестициях" (с изм. и доп. от 19 июня 1995 г.).

12. Закон РФ от 07 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц (с изм. и доп.).

13. Указ Президента РФ от 27 декабря 1991 г. N 323 "О неотложных мерах по осуществлению земельной реформы в РСФСР".

14. Указ Президента N 1233 от 11 июня 1994 г. РФ "О защите интересов инвесторов".

15. Указ Президента РФ от 08 июля 1994 г. N 1482 "Об упорядочении государственной регистрации предприятий и предпринимателей на территории Российской Федерации".

16. Указ Президента РФ от 29 января 1992 г. N 66 «Об ускорении приватизации государственных и муниципальных предприятий».

17. Указ Президента РФ от 08 июля 1994 г. N 1482 "О порядке государственной регистрации субъектов предпринимательской деятельности".

18. Указ Президента РФ от 22 июля 1994 г. N 1535 "Основные положения Государственной программы приватизации государственных и муниципальных предприятий в РФ после 01 июля 1994 г.".

19. Приказ Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг N 71 и 149 от 05 августа 1996 г. "О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ".

20. Приказ Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. N 101. "О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами".

21. Приказ Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. N 97 "О годовой бухгалтерской отчетности организации".

22. Приказ Минфина РФ N 170 от 26 декабря 1994 г. "Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации".

23. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств".

24. Постановление Правительства РФ от 21 апреля 1995 г. N 399 "О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности".

25. Постановление Правительства РФ от 24 декабря 1994 г. N 1418 "О лицензировании отдельных видов деятельности", последующими изменениями и дополнениями.

26. Положение об акционерных обществах, утвержденное постановлением Совета Министров РСФСР от 25 декабря 1990 г. N 601.

27. Письмо Минфина РФ от 23 декабря 1992 г. N 117 «Об отражении в бухгалтерском учете и отчетности операций, связанных с приватизацией предприятий».

28. Стандарты эмиссии акций при учреждении акционерных обществ, дополнительных акций, облигаций и их проспектов эмиссии (утв. Постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг РФ от17 сентября 1996 г. N 19).

29. Стандарты эмиссии акций и облигаций и их проспектов эмиссии при реорганизации коммерческих организаций (утв. Постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг РФ от 12 февраля 1997 г. N8).

30. Временное положение о реестре владельцев ценных бумаг, угв. Постановлением Федеральной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 12 июля 1995 г. N 3 (с изменениями от 30 августа 1995 г.).

31. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (Приложение 1 к приказу Минфина СССР от 01 ноября 1991 г. N 56) с изменениями (приказ Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. N 173).

32. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (Приложение 2 к приказу Минфина СССР от 01 ноября 1991 г. N 56) с изменениями и дополнениями (приказ Минфина РФ от 28 декабря 1994 г. N 173).

33. Инструкция Госналогслужбы РФ N 37 от 10 августа 1995 г. "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций".

34. Положение по бухгалтерскому учету "Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте", утвержденное приказом Минфина РФ N 50 от 13 июня 1995 г.

35. Письмо Госналогслужбы РФ от 23 апреля 1997 г. N ВЕ-6-36/316 "О порядке уплаты налога на прибыль предприятий и организаций".

36. Письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 08 декабря 1993 г. NN НП-4-01/196 н, 142 "О некоторых вопросах налогообложения, возникающих в связи с использованием ценных бумаг" (с изменениями от 21, 23 сентября 1994 г.).

37. Изменения и дополнения N 4 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29 июня 1995 г. N 35 "По применению Закона РФ О подоходном налоге с физических лиц от 27 марта 1997 г.

38. Инструкция ЦБР N 1 от 30 апреля 1991 г. "О порядке регулирования деятельности коммерческих банков" (с последующими изменениями и дополнениями).

39. Приказ Росстрахнадзора N 02-02/08 от 19 мая 1994 г. с последующими изменениями и дополнениями.

40. Распоряжение Госкомимущества РФ N 2546-р от 24 октября 1994 г. с последующими изменениями.

41. Письмо Сбербанка России N 01-2-2623 от 29 августа 1994 г. "О порядке открытия временного расчетного счета юридическим лицам".

42. П. Труды отечественных и зарубежных авторов

43. Алексеев М.Ю. Рынок ценных бумаг.-М.:Финансы и статистика, 1993.352 с.

44. Албух Е.В. Учет увеличения уставного капитала акционерного общества//Главбух.-1995. N 2- с. 38-62.

45. Алехин Б.И. Рынок ценных бумаг. Введение в фондовые операции.-С.:СамВенД992.-160с.с ил.

46. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие).-М.: Экономика, 1994. -366 с.

47. Андреев В.К.,Степанюк Я.Н.,Остроухова В.И.Правовое регулирование предпринимательской деятельности:Учебное пособие.-М. бухгалтерский учет,1996.-352 с.

48. Андреев В.К. Нормы законодательства регулирующие эмиссию акций и облигаций// Бухгалтерский учет.-1997-N 3.-с.71-74.

49. Андреев В.К. Правовое регулирование бухгалтерского учета// Бухгалтерский учет.-1997-N 2.-С.56-59.

50. Андреев В.К. Правовое регулирование рынка ценных бумаг// Бухгалтерский учет.-1997-N 6.-С.41-45.

51. Андреев В.К. Эмиссия акций// Бухгалтерский учет.-1996-N 8-С.56-59.

52. Андреев В.К. Создание акционерного общества и контроль за его деятельностью// Бухгалтерский учет.-1996-N З-с.67-70.

53. Андреев В.К. Обращение акций на рынке// Бухгалтерский учет,-1996-N Ю-с.54-56.

54. Астахов В.П. Ценные бумаги: Выпуск, обращение, погашение, бухгалтерский учет, налогообложение и отчетность. -M.'OCb-89j 1996.140 с.

55. Бесчастных А.С. О некоторых вопросах учета добавочного капитала//Бухгалтерский учет,-1996,- N 8-с.29-33.

56. Бухгалтерский учет: Учебник/П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, Н.П. Кондраков и др.; Под ред. П.С.Безруких.-2-е изд., перераб. доп,-М.бухгалтерский учет, 1996.-576 с.

57. Волков Н.Г. Учет капиталов и фондов ор ган из а > ц и и//Бух гал терс ки й учет,-1996,-N Ю-с.37-42.

58. Волков Н.Г. Учет собственных средств организации//Главбух.-1996,-N З-с.З-18.

59. Волков Н.Г. Оценка имущества, капиталов и обязательств в бухгалтерском учете //Главбух,-1996.-N 11-е. 2-15; N 12- с.5-13.

60. Волков Н.Г. Учет займов//Главбух.-1996- N 5-е. 11-16.

61. Волков Н.Г. Учет имущества, денежных средств, средств в расчетах и хозяйственных операций в иностранной вашоте//Главбух.-1995. N 12-с. 38-62.

62. Волков Н.Г. Учет ценных бумаг.-М.:"Финансовая газета", 1995.

63. Глушецкий А. Как правильно увеличить уставный капитал .//Экономика и жизнь. 1996.- N 5.

64. Глушецкий А. Приобретение и выкуп акционерным обществом ранее размещенных акций.Юкономика и жизнь. 1996. - N 9.

65. Григорьев А. АО с участием иностранного инвестора//Экономика и жизнь. 1995. -N47.

66. Григорьев Ю.А. Альбом бухгалтерских проводок рублевых и валютных операций.-3-е изд., перераб. и доп. -М.: МЦФЭР, 1996.-308 с.

67. Гудков Ф.А. Инвестиции в ценные бумаги: Руководство по работе с долговыми обязательствами для бухгалтеров и руководителей предприятий-М.:Инфра -М,1996-159 с.

68. Ендронова В.Н., Мезиковский Е.А. Учет и анализ финансовых активов: Акции, облигации, векселя.-М.: Финансы и статистика, 1995.-268.

69. Ерофеева В.А., Островская О.Л., Виноградова А.С. Бухгалтерский учет ценных бумаг. -СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1996,- 90с.

70. Жуков В.Н. Учет уставного и резервного капитала предприятия//Бухгалтерский учет.-1997,- N 6-е. 16-21.

71. Захваткин B.C. Порядок ликвидации предприятия//Главбух.-1995. -N10-с. 38-62.

72. Киперман Г.Я. Уставный капитал//Финансовая газета. Региональный выпуск,-1996.-N 39 с.5; N 40 - с.5; N 41 - с.5.

73. Ковалев В.В. Финансовый анализ: управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. -М. .Финансы и статистика, 19%. -430 с.

74. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Гатанина Е.Н. Бухгалтерский учет.—М.: Финансы и статистика, 1995. 464 е.: ил.

75. Комментарии к Федеральному закону "Об акционерных обществах'УПод общ. ред. М.Ю. Тихомирова.-М.: 1996.-397 с.

76. Комментарии г Гражданскому Кодексу РФ, часть первая/Отв. ред. О.Н. Садиков. -М.: Юринформцентр, 1995.-448 с.

77. Крайнева Э.А. Бухгалтерский учет операций с ценными бумагами. -М .: Инфра М, 1994,- 96с.

78. Ларионов А.Д., Островская О.Л., Скородумов В.А., Демидова Т.А. Правовое регулирование и бухгалтерский учет операций на рынке ценных бумаг. -СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1997.-80 с.

79. Луговой В.А. Учет основных средств, нематериальных активов, капитальных и финансовых вложений: Методика: Практ. пособие.-М,; Экономика и жизнь, 1994 -128 с.

80. Луговой В,А. Учет капитала, ссуд и финансовых результатов. -М .: Финансы и статистика, 1995,- 128с.

81. Медведева Т, Тимофеев А. Как правильно уменьшить уставный капитал .//Экономика и жизнь. 1996.- N 5.

82. Новодворской В.Д. "Об акционерном обществе, его уставном и резервном капитаю/ТБухгаперский учет,- 1996.-N 11-е. 64-70.

83. Остапенко В.В. Акционерное дело и ценные бумаги: Ценные бумаги: Справочное пособие.-М. Экономика, 1992.-127с.

84. Островская О.Л. Информационное обеспечение рынка ценных бумаг/Бухгалтерский учет,-1997. N 3-е. 79-81.

85. Пантелеева Н.В., Голомазова Л.А. Реорганизация предприятия: юридический ас г! с кт//Бу х гаттерс к и й учет,-1997. N 4-е. 45-48.

86. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет основных средств//Главбух.-1995. N 8-с. 38-62.

87. Патров В.В., Смирнова И.А. Ценные бумаги как объект бухгалтерского учета.-СПб.: Общ-во "Знание", 1995.-94 е.: ил.

88. Петров А.В. Учет добавочного капитала/ЛГлавбух-1995. N 6- с. 38-62.

89. По двинская Е.С. Бухгалтерский учет операций с ценными бумагами: решение проблемы// Финансовая газета. Региональный выпуск.-1997,-N29.

90. Потапова Л.Н. Юридические лица: порядок их создания и ликвидации//Бухгалтерский учет.-! 996.-N 10-е 57-62.

91. Симонова М.Н. Ценные бумаги.-М.:Информационо-издательсткий дом "Филинъ'Д997.-144с.

92. Степанова М.Б. Оформление купли-продажи предприятий/ЛГлавбух,-1995.-N 4-е. 38-62.

93. Сударькова Е.А. Юридический справочник акционера.-М.: Издательство норма, издательско-торговая фирма КОДЕКС, 1996.-256 с.

94. Терехов А.А. Аудитор акционерного общества//Бухгалтерский учет,-1997.-N 4- с.71-73.

95. Фельдман А.А. Бухгалтерский учет на фондовом рынке. Учебное пособие для фондовых брокеров и бухгалтеров. -М.:Инфра-М,1994-96с.

96. Фельдман А.А., Лоскутов А.Н. Российский рынок ценных бумаг. Книга 1. -М.: "Аналитика -Пресс", "Академия", 1997. 176 с.

97. Хабарова Л.П. Формирование финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете. -М.: Издательство журнала "Бухгалтерский бюллетень", 1997. 320 с.

98. Хабарова Л.П. Бухгалтерский учет операций с ценными бумагами (практическое пособие) ,-М .: А/О "Бизнес школа "Интел-Синтез", 1995.-233с.

99. Шишкин А.К.,Ми крюков В.А.,Дышкант И. Д. Учет, анализ, аудит на предприятии;Учебн. Пособие для вузов.-М. Аудит,ЮНИТИ, 1996.-496 с.

100. Адаме Р. Основы аудита:Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова.-М.:Аудит, ЮНИТИ,1995.-398 с.:ил.

101. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, X. Андерсон, Д Колдуэлл: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова.-2-е изд.-М.: Финансы и статистика, 1994.-496 с.:ил.