Министерство образования и науки в Российской Федерации

Филиал Санкт–Петербургского института внешнеэкономических связей, экономики и права в городе Краснодаре

Экономический факультет

# КУРСОВАЯ РАБОТА

## По курсу: «Бухгалтерский (финансовый) учет»

**Тема: “Учет операций с уставным капиталом”**

**По специальности: 060500 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит**

Выполнила:

Студентка 3 курса

заочной формы обучения

группа 42–Б–БЗ

Научный руководитель:

Минин Ю.А. к.э.н. доцент

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Город Краснодар

2008 год

**Содержание**

Введение

1. Учет операций по формированию уставного (складочного) капитала при создании юридического лица, простого товарищества.

2. Увеличение и уменьшение и уставного (складочного) капитала. Собственные акции (доли).

3. Выплат доли участнику при его выходе. Учет сделок по покупке и продаже долей уставного (складочного) капитал.

Вывод

Список использованной литературы

**Введение**

Общества и товарищества в настоящее время являются самой распространенной формой организации предпринимательской деятельности. Появление обществ и товариществ было связано с необходимостью объединения капиталов для реализации дорогостоящих экономических проектов.

Кроме возможности обособления большого капитала в одном юридическом лице (товариществе), к преимуществам этой формы традиционно относят ограничение предпринимательского риска участников (учредителей) в пределах стоимости принадлежащих им акций (паев, долей), которые, в свою очередь, по общему правилу могут свободно отчуждаться.

Это делает возможным быстрый перелив капитала из одной сферы предпринимательской деятельности в другую.

В средневековой латыни слово "capital" означало голову крупного или мелкого домашнего скота, являвшегося в то время измерителем богатства и его важнейшим источником.

Великий экономист прошлого Адам Смит определил капитал как совокупность имущества (актив), накопленного для производственных целей.

Сегодня капитал путают с деньгами, которые представляют собой лишь одну из форм его движения.

Причиной распространенного и неверного представления, что деньги – это и есть капитал, является то, что в наше время величину капитала измеряют в деньгах.

Понятие “уставный капитал” имеет условное значение и предполагает денежное выражение стоимости имущества, которое должно иметь общество при его создании и ниже уровня которого в определенное время не должна снижаться стоимость чистых активов действующего общества.

Операции с уставным (складочным) капиталом играют одну из ведущих ролей в деятельности общества (товарищества). К ним относятся не только выпуск акций и их размещение среди акционеров, оплата долей, паев, но и выкуп и приобретение собственных долей, акций, уменьшение уставного (складочного) капитала, конвертация акций акционерных обществ одного типа в акции другого типа или в облигации и т п.

Принципы бухгалтерского учета операций с уставным капиталом основаны как на общих принципах бухгалтерского учета, в частности на принципе признания активов и обязательств, доходов и расходов, так и на требованиях корпоративного права и законодательства о ценных бумагах. Законодательные ограничения, связанные с выпуском и размещением акций, количеством участников, источников и способов увеличения уставного капитала, требования к способам и срокам оплаты долей, паев оказывают решающее влияние на формирование капитала общества (товарищества), его обязательств перед учредителями (участниками) и соответственно на порядок отражения данных операций в бухгалтерском учете и отчетности.

Наличие в разных странах существенно различающихся требований, предъявляемых к выпуску и обращению ценных бумаг, а также требований, касающихся ограничений на операции с уставным капиталом, явилось одной из основных причин отсутствия согласованных подходов к учету операций с собственным капиталом на международном уровне. Так, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не содержат специального стандарта, посвященного вопросам учета и отчетности при операциях с уставным капиталом и собственными акциями. Отдельные вопросы данной тематики рассматриваются в двух интерпретациях, выпущенных Постоянным комитетом по интерпретациям при Комитете по международным стандартам финансовой отчетности – ПКИ 16 "Акционерный капитал – вновь приобретенные собственные долевые инструменты" и ПКИ 17 "Капитал – затраты на сделки с собственными долевыми инструментами".

В российском законодательстве основные требования и ограничения в отношении операций с уставным (складочным) капиталом установлены в Гражданском кодексе Российской Федерации (ГК РФ), Федеральных законах "Об акционерных обществах", “Об обществах с ограниченной ответственность”, Федеральном законе от 22.04.1996 N 39–ФЗ "О рынке ценных бумаг", нормативных актах ФКЦБ России. Согласно ст.ст.90 и 99 ГК РФ уставный капитал определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов при неизменном уставном капитале общества.

Особенности бухгалтерского учета и отчетности данных операций каким–либо специальным актом не установлены, однако отдельные положения содержатся в Плане счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (новая редакция утверждена Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, последние изменения внесены 07.05.2003 г.), и других документах.

В своей работе я описывают особенности бухгалтерского учета процесса формирования уставного (складочного) капитала, его увеличения и уменьшение, порядок отражение в бухгалтерском учете и отчетности выхода участника из общества (товарищества), смены участников.

В тоже время, я намеренно не акцентирую внимание на вопросах бухгалтерского учета долей (паев) у организаций–инвесторов(участников). Учет этих долей (паев) включенных в категорию “Финансовые вложения” является самостоятельным и достаточно емким вопросом, который требует самостоятельного исследования.

Формирования уставного (складочного) капитала при создании общества (товарищества) является наиважнейшим условием деятельности организации, его легитимности, хотя, с точки зрения бухгалтерского учета – не самым сложным процессом. Однако, здесь имеют значение правильное отражение в бухгалтерской документации оплаты (финансово наполнения) уставного (складочного) капитала.

Какими первичными документами должна быть оформлена передача имущества в уставный капитал, порядок оценки имущества, передаваемого в оплату доли (пая), специфика передачи неимущественных прав, в качестве оплаты доли (пая) – вот те вопросы, которые нуждаются в освещении при раскрытии темы формирования уставного капитала.

Различные причины уменьшения или увеличения уставного (складочного) капитала обуславливают различия отражения этих операций в бухгалтерском учете. Бухгалтерские проводки, отражающие уменьшение уставного капитала в связи с выходом участника из общества отличны, от того же уменьшения уставного капитала в связи со снижение стоимости чистых активов. При раскрытии темы изменения размера уставного капитала не возможно обойтись без определения таких экономических категорий как “чистые активы общества”, “добавочный капитал” и “собственные акции (доли)”.

Выход участника (акционера, пайщика) из общества (товарищества), смена участников порождают ряд последствий как гражданско–правового характера, так и экономического. Учет выплаты выходящему участнику его доли, правильное определение её стоимости, порядок отражения в бухгалтерском учете выхода или смены участника рассмотрены в последней части моей работы.

**1. Учет операция по формированию уставного (складочного) капитала при создании юридического лица, простого товарищества.**

В бухгалтерском учете для отражения состояния уставного (складочного) капитала используется Счет 80. “Уставный капитал”. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций, утвержденному приказом Минфина РФ от 31.10.2000 №94–н (в редакции приказа от 07.05.2003) Счет 80 "Уставный капитал" предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации.

Сальдо по счету 80 "Уставный капитал" должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 "Уставный капитал" производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 "Уставный капитал" в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями". Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Аналитический учет по счету 80 "Уставный капитал" организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Счет 80 также применяется для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется "Вклады товарищей".

Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходуется по дебету счетов учета имущества (51 "Расчетные счета", 01 "Основные средства", 41 "Товары" и др.) и кредиту счета 80 "Вклады товарищей". При возврате имущества товарищам при прекращении договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи.

Аналитический учет по счету 80 "Вклады товарищей" ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

В качестве вклада в уставный капитал могут быть внесены имущество (как в денежной, так и в натуральной форме) и имущественные права.

Взнос в уставный капитал имущественных и неимущественных (неденежных) вкладов требует соблюдения ряда условий:

определение права пользования имуществом, ценными бумагами, капитальными вложениями, переданными в качестве вклада в уставный капитал;

определение денежной компенсации по имуществу, внесенному в счет вклада в уставный капитал, по которому прекращено право пользования (например, договор аренды) и возникает необходимость возврата первоначальному владельцу;

документальное оформление вкладов участников в уставный капитал;

в отдельных случаях – экспертная оценка объектов, вносимых в оплату доли участника.

Взнос неденежных вкладов участниками в уставный капитал требует оценки их стоимости независимыми экспертами. Если номинальная стоимость неденежного вклада превышает 200 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), установленных законодательством Российской Федерации, на дату представления документов для государственной регистрации, то такая оценка является обязательной (п.2 ст.15 Федерального закона от 08.02.1998 N 14–ФЗ (в ред. от 21.03.2002) "Об обществах с ограниченной ответственностью").

Важным условием при формировании уставного капитала общества (товарищества) является определение срока права пользования объектом, передаваемым в качестве оплаты доли в уставном капитале. По Закону N 14–ФЗ в качестве вклада в уставный капитал может быть принято право пользования арендованным имуществом (основными средствами, в том числе землей, нематериальными активами). Срок права пользования имуществом (срок действия договора аренды) и период деятельности общества (товарищества), определенный уставом, могут не совпадать. Порядок внесения вкладов в уставный (складочный) капитал при учреждении общества (товарищества) определяется уставом общества (договором о создании товарищества) в соответствии с требованиями законодательства. Каждый учредитель должен полностью внести свой вклад. Срок взноса вкладов в уставный капитал устанавливается учредительным договором и не может превышать одного года с момента регистрации организации. При этом стоимость вклада каждого учредителя должна быть не менее номинальной стоимости его доли.

Учет расчетов с участниками по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 "Расчеты с учредителями". Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены субсчета:

75/1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал";

75/2 "Расчеты по выплате доходов".

На субсчете 75/1 учитываются расчеты по взносам долей учредителями в уставный капитал.

Дебетовый оборот характеризует возникновение задолженности учредителей перед обществом (товариществом) по вкладам в уставный (складочный) капитал. Кредитовый оборот представляет сумму погашенной дебиторской задолженности, равную стоимости вкладов, фактически внесенных участниками.

На момент регистрации ООО его уставный капитал должен быть оплачен не менее чем на 50% (п.2 ст.16 Закона N 14–ФЗ). На основе устава и учредительного договора в бухгалтерском учете составляется запись на сумму уставного капитала и возникшей задолженности участников по вкладам в уставный капитал:

Дебет 75/1, Кредит 80.

Взнос в уставный капитал денежных средств осуществляется на расчетный счет или в кассу организации. Поступление денежных взносов участников в кассу оформляется приходным кассовым ордером.

Сумма вклада участника, поступившая в виде денежных средств в кассу, отражается записью:

Дебет 50, 51, Кредит 75/1.

Участниками общества (товарищества) выступают юридические или физические лица. Взнос денежного вклада участником общества на расчетный счет в банке оформляется объявлением. Этот документ состоит из трех элементов: объявления, квитанции, приходного ордера. Записи каждой части идентичны остальным. В обязательном порядке указываются основание взноса денежных средств в уполномоченный банк: "Взнос в уставный капитал".

Общества могут быть созданы с участием иностранного капитала. Особенности учреждения такого общества регулируются Федеральным законом от 09.07.1999 N 160–ФЗ (с изменениями и дополнениями по состоянию на 25.07.2002) "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации". Компания после регистрации получает статус коммерческой организации с иностранными инвестициями (КОИИ).

Вклады иностранных инвесторов могут осуществляться в иностранной валюте. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000, утвержденным Приказом Минфина России от 10.01.2000 N 2н, курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, представляет собой разницу между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Банка России на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада на дату регистрации организации. В бухгалтерском учете курсовые разницы по вкладам в уставный капитал, выраженным в иностранной валюте, отражаются на счете 83 "Добавочный капитал".

Например, при создании организации с иностранными инвестициями в учредительном договоре взносы участников представлены следующим образом:

а) вклад организации (российского участника) выражен денежными средствами в размере 50 000 руб.;

б) вклад иностранного инвестора выражен валютными средствами 2000 долл. США. Официальный курс Банка России на дату регистрации общества составил 31 руб. 20 коп. за 1 долл.

В бухгалтерском учете организации производятся записи:

Дебет 75/1, Кредит 80 – 50 000 руб. – отражен уставный капитал в сумме вклада российского участника;

Дебет 75/1, Кредит 80 – 2000 долл. х 31 руб. 20 коп. = 62 400 руб. – уставный капитал отражен в сумме вклада иностранного инвестора на дату регистрации общества;

Дебет 50, 51, Кредит 75/1 – 50 000 руб. – внесены в счет вклада в уставный капитал денежные средства российским участником;

Дебет 52, Кредит 75/1 – 2000 долл. х 31 руб. 25 коп. = 62 500 руб. – внесены иностранным инвестором в счет вклада в уставный капитал валютные средства по курсу на дату зачисления на валютный счет;

Дебет 75/1, Кредит 83 – 62 500 – 62 400 = 100 руб. – отражена возникшая курсовая разница.

В качестве вклада в уставный (складочный) капитал участниками могут быть внесены прочие оборотные средства организации, в частности материально – производственные запасы и средства в расчетах (дебиторская задолженность).

Порядок учета операций по формированию уставного капитала при взносе участниками в качестве вклада материально – производственных запасов регламентируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально – производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н.

Согласно п.2 ПБУ 5/01 в бухгалтерском учете в качестве материально – производственных запасов принимаются активы:

используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);

предназначенные для продажи;

используемые для управленческих нужд организации.

Материально – производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материально – производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) общества.

Пунктом 11 ПБУ 5/01 определено, что в фактическую себестоимость материально – производственных запасов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал, могут включаться:

фактические затраты на их доставку и приведение их в состояние, пригодное для использования;

таможенные пошлины;

расходы по страхованию;

затраты на содержание заготовительно–складского подразделения, оплата услуг транспорта по доставке материально – производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально – производственных запасов, установленную договором;

затраты на подработку, сортировку, фасовку и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей предназначен счет 10 "Материалы".

Материалы учитываются на счете 10 по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам.

При учете материалов по фактической себестоимости их приобретения в бухгалтерском учете по вкладам участников в уставный капитал общества составляются записи в зависимости от вида материально – производственных запасов.

На согласованную стоимость материалов, вносимых участниками:

Дебет 10, Кредит 75/1.

На сумму транспортных расходов по доставке материалов в общество, стоимость работ по подработке, сортировке, приведению их в состояние, пригодное для использования:

Дебет 10, Кредит 76.

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено с применением счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". При учете материалов по учетным ценам – плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены и др. – разница между стоимостью ценностей по этим ценам и фактической себестоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16.

На основании акта приемки – передачи материальных ценностей при взносе участниками материалов в уставный капитал общества (товарищества) на их согласованную стоимость составляется запись:

Дебет 15, Кредит 75/1.

На сумму транспортных расходов по доставке материальных ценностей в АО стоимость работ по подработке, сортировке, приведению их в состояние, пригодное для использования:

Дебет 15, Кредит 76.

Оприходование материалов осуществляется по учетным ценам:

Дебет 10, Кредит 15.

Сумма разницы в стоимости поступивших материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах оформляется записью:

Дебет 16, Кредит 15.

Накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенных материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются – при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Операции по взносу в уставный капитал ООО готовой продукции идентичны операциям по взносу участниками материалов.

Готовая продукция по согласованной стоимости отражается записью:

Дебет 43, Кредит 75/1.

Согласованная стоимость поступивших товаров в качестве вклада в уставный капитал отражается записью:

Дебет 41, Кредит 75/1.

В зависимости от вида торговли (оптовая или розничная) в бухгалтерском учете к счету 41 "Товары" используют субсчета:

41/1 "Товары на складах";

41/2 "Товары в розничной торговле".

Основанием для отражения в бухгалтерском учете ООО материально – производственных запасов, поступивших в качестве вклада участников в уставный капитал, являются акт приемки – передачи ценностей и накладная. Выписка счета – фактуры в данном случае участниками не производится по следующим причинам. Во–первых, взнос в уставный капитал общества материально – производственных запасов согласно ст.39 НК РФ не является реализацией. Во-вторых, в соответствии со ст.146 НК РФ средства учредителей, вносимые в уставный капитал, не являются объектом обложения НДС. В связи с этим выделение суммы НДС в документах на передачу ценностей не производится.

Оценка основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал, в системе бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н.

Организация бухгалтерского учета поступления основных средств включает два этапа:

на первом этапе определяется соответствие поступающих средств труда основным средствам как объектам бухгалтерского учета;

на втором этапе осуществляется формирование первоначальной стоимости в зависимости от источника поступления.

При взносе основных средств в уставный (складочный) капитал первоначальной стоимостью в соответствии с п.9 ПБУ 6/01 признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. При этом затраты, связанные с регистрацией прав на объекты основных средств, доставкой и доведением их до рабочего состояния, включаются в первоначальную стоимость.

Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о затратах организации, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, предусмотрен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 08/4 "Приобретение объектов основных средств".

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 01, Кредит 08/4.

Пример. Уставный капитал ООО зарегистрирован в размере 16 000 руб. Участником в качестве вклада в уставный капитал внесен копировальный аппарат, стоимость которого установлена учредительным договором в размере 16 000 руб.

В бухгалтерском учете зарегистрированный уставный капитал отражается записью:

Дебет 75/1, Кредит 80 – 16 000 руб.

Стоимость объекта основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал в денежной оценке, согласованной учредителями общества при его учреждении, отражается записью:

Дебет 08/4, Кредит 75/1 – 16 000 руб.

Передача объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал, оформляется актом (накладной) приемки – передачи по форме N ОС–1, на основе которого в бухгалтерском учете составляется запись:

Дебет 01, Кредит 08/4 – 16 000 руб.

По основным средствам, внесенным учредителями в качестве взноса в уставный капитал, начисляется амортизация с включением ее суммы в установленном порядке в себестоимость продукции.

В качестве вклада в уставный (складочный) капитал участниками могут быть внесены нематериальные активы.

Согласно п.4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2000 N 91н, к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты, отвечающие всем признакам, приведенным в п.3 ПБУ 14/2000:

а) объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности). При этом в соответствии с положением ст.138 ГК РФ интеллектуальной собственностью признается исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, индивидуализации продукции, выполняемых работ и услуг.

Исключительные права патентообладателя на результаты интеллектуальной деятельности, подтверждаемые охранным документом:

на изобретение (срок действия 20 лет);

на промышленный образец (срок действия 10 лет с возможным продлением на 5 лет);

на полезную модель (срок действия 5 лет с возможным продлением на 3 года);

на товарный знак (срок действия 10 лет с возможным продлением по заявке владельца на 10 лет);

на авторское право (действует в течение жизни автора плюс 50 лет после его смерти);

б) организационные расходы. Это сумма расходов по созданию организации: регистрационный сбор, расходы на изготовление печатей и штампов, на открытие расчетного счета, оплата юридических консультаций, нотариальных услуг и т.д. Внесение учредителями вклада в уставный капитал путем оплаты организационных расходов на создание и регистрацию должно быть предусмотрено учредительными документами. Принятие на баланс организационных расходов предусматривает их трансформирование в объект нематериальных активов.

Кроме указанных объектов в уставный капитал в составе нематериальных активов может быть внесена деловая репутация, под которой понимаются различные названия похожего явления, результат которого оценивается и ставится на баланс в форме актива: "деловая репутация фирмы", "цена фирмы", "гудвилл".

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

отсутствие материально – вещественной (физической) структуры;

возможность идентификации (отделения) от другого имущества;

использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы).

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Согласно п.9 ПБУ 14/2000 первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) общества (товарищества). Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счете 04 "Нематериальные активы". Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал ООО отражается в учете на основе учредительного договора.

Согласованная стоимость поступивших объектов отражается записью:

Дебет 08/5, Кредит 75/1.

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов по первоначальной стоимости отражается записью:

Дебет 04, Кредит 08/5.

При постановке нематериального актива на баланс заполняется Карточка учета нематериальных активов (форма N НМА–1), утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а (в ред. от 28.01.2002) "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве". В Карточке учета нематериальных активов указываются все основные показатели и характеристики принимаемого на учет объекта.

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации одним из способов начисления амортизационных отчислений в соответствии с п.15 ПБУ 14/2000 исходя из срока полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;

ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации в целях бухгалтерского учета устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации). В целях налогообложения по таким нематериальным активам нормы амортизации устанавливаются в соответствии с п.2 ст.258 НК РФ в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика).

Пример. Для создания ООО учредителями определен уставный капитал в размере 220 000 руб. В учредительном договоре отражены доли участников, представленные основными средствами и нематериальными активами.

Объект основных средств – компьютер, согласованная стоимость которого составила 18 000 руб.

В составе нематериальных активов:

право пользования программным продуктом, согласованная стоимость – 7000 руб., срок полезного использования 4 года;

право пользования торговым знаком (франшиза), согласованная стоимость – 65 000 руб.;

право пользования изобретением, согласованная стоимость – 130 000 руб.

После регистрации ООО в бухгалтерском учете отражается размер уставного (складочного) капитала:

Дебет 75/1, Кредит 80 – 220 000 руб.

На основе учредительного договора отражается согласованная стоимость компьютера:

Дебет 08/4, Кредит 75/1 – 18 000 руб.

Согласованная стоимость нематериальных активов, определенная учредителями (участниками), отражается записью:

Дебет 08/5, Кредит 75/1 – 202 000 руб.

При передаче объектов в эксплуатацию в бухгалтерском учете производятся записи:

Дебет 01, Кредит 08/4 – 18 000 руб. – на первоначальную стоимость компьютера,

Дебет 04, Кредит 08/5 – 202 000 руб. – на первоначальную стоимость объектов нематериальных активов.

В бухгалтерском учете на суммы амортизационных отчислений по основным средствам производится запись:

Дебет 26, 44, Кредит 02.

Расчет амортизационных отчислений по праву пользования продуктом исчисляется исходя из полезного срока его использования (4 года в моем примере). Амортизация по праву пользования товарным знаком и изобретением исчисляется в расчете на 10 лет, поскольку срок их полезного использования не установлен.

Сумма амортизационных отчислений в бухгалтерском учете ежемесячно отражается записью:

Дебет 26, 44, Кредит 05.

Современное законодательство позволяет широко использовать возможность оплаты уставного капитала неденежными средствами. Однако, это порождает опасность стремления учредителей переоценить делаемые ими вещественные взносы и тем, к ущербу акционеров и кредиторов, привести в несоответствие реальную ценность имущества с цифрою складочного капитала. Задача бухгалтерского учета при формировании уставного капитала правильно и беспристрастно отразить процесс его финансового наполнения, сделать этот процесс абсолютно “прозрачным” и понятым не только для участников (учредителей) но и для аудиторов, налоговых органов, инвесторов и т.д.

**2. Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитал. Собственные акции (доли)**

**2.1 Увеличение уставного капитала**

Учредители (участники) могут принять решение об увеличении уставного (складочного) капитала. Увеличение уставного капитала организации в бухгалтерском учете отражается только после внесения изменений в учредительные документы и их регистрации в установленном порядке.

Согласно ст.17 Закона N 14–ФЗ увеличение размера уставного капитала ООО может быть осуществлено только после полной оплаты его суммы, заявленной в учредительных документах при создании общества.

Уставный капитал ООО может быть увеличен за счет: имущества общества; дополнительных вкладов всех его участников; дополнительных вкладов отдельных участников общества или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых участниками общества.

В соответствии со ст.28 Закона N 208–ФЗ увеличение уставного капитала акционерного общества может быть осуществлено путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций по решению собрания участников.

Увеличение УК за счет выпуска дополнительных акций

В соответствии со ст.28 Закона N 208–ФЗ акционерное общество вправе увеличить уставный капитал путем размещения дополнительных акций.

Пример. Номинальная стоимость – 1000 руб., цена реализации – 1100 руб., выпущено 500 акций.

До регистрации изменений в уставе:

Д–т 51 К–т 76 – 550 000 (1100 х 500) – отражены средства, полученные от акционеров в счет оплаты дополнительных акций.

После регистрации изменений в уставе:

Д–т 75 К–т 80 – 500 000 (1000 х 500) – отражено увеличение УК на номинальную стоимость размещения акции;

Д–т 75 К–т 83 – 50 000 (100 х 500) – отражена сумма превышения подписанной стоимости акции над их номинальной стоимостью;

Д–т 76 К–т 75 – 550 000 – зачтена задолженность акционеров по оплате размещений акций.

Увеличение УК путем конвертации в акции ранее выпущенных облигаций

Согласно ст.33 Закона N 208–ФЗ общество вправе в соответствии с его уставом размещать облигации и иные ценные бумаги, предусмотренные правовыми актами РФ о ценных бумагах. Размещение осуществляется по решению совета директоров (наблюдательного совета) общества, если иное не предусмотрено его уставом.

В соответствии со ст.38 Закона N 208–ФЗ общество осуществляет размещение ценных бумаг, конвертируемых в акции, по их рыночной стоимости, за исключением случаев: размещения ценных бумаг, конвертируемых в обыкновенные акции, акционерам – владельцам обыкновенных акций общества в случае осуществления ими преимущественного права приобретения таких ценных бумаг по цене, которая не может быть ниже 90% их рыночной стоимости; конвертируемых в акции при участии посредника по цене, которая может быть ниже их рыночной стоимости более чем на размер посреднического вознаграждения, установленного в процентном отношении к цене размещения таких ценных бумаг. Положения настоящей статьи не распространяются на размещение обществом облигаций, условия погашения которых предусматривают выплату номинальной стоимости облигации или ее конвертацию в акции.

Пример. В акции конвертируются 50 облигаций номинальной стоимостью 1000 руб. При этом выпускается 50 акций, номинальная стоимость которых составляет также 1000 руб., – 50 000 (1000 х 50).

До внесения изменений в устав:

Д–т 67 К–т 76 – отражена номинальная стоимость облигации, конвертируемой в акции.

После внесения изменений в устав:

Д–т 75 К–т 80 – 50 000 (1000 х 50) – отражено увеличение УК на номинальную стоимость размещенных акций;

Д–т 76 К–т 75 – 50 000 – зачтена задолженность акционеров по оплате дополнительных акций.

При выпуске ценных бумаг по ставке 0,8% уплачивается налог на операции с ценными бумагами за счет чистой прибыли:

Д–т 99 К–т 68 "Расчеты по налогу на операции с ценными бумагами" – начислен налог на операции с ценными бумагами;

Д–т 68 К–т 51 – перечислен в бюджет налог на операции с ценными бумагами.

Увеличение УК путем увеличения номинальной стоимости акций

Согласно п.6.7 Стандартов эмиссии акций при учреждении акционерных обществ, дополнительных акций и их проспектов эмиссии, утвержденных Постановлением ФКЦБ России от 17.09.1996 N 19, увеличение УК путем конвертации размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью возможно только за счет внутренних источников акционерных обществ.

Запись в учете производится только после внесения изменений в устав общества и после регистрации решения о размещении акций, в которые осуществляется конверсия:

Д–т 81, субсчет "Собственные акции", К–т 80 – произведено доначисление стоимости собственных акций до их номинальной стоимости;

Д–т 83 "Добавочный капитал" К–т 80 – отражено увеличение уставного капитала за счет средств от переоценки основных фондов;

или:

Д–т 84 "Нераспределенная прибыль прошлых лет" К–т 80 – отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли прошлых лет.

Увеличение уставного капитала ООО за счет имущества

В соответствии со ст.18 Закона N 14–ФЗ увеличение уставного капитала ООО за счет его имущества может быть осуществлено по решению собрания участников, принятому большинством (не менее двух третей) голосов, если большее число голосов не предусмотрено уставом общества.

Такое решение принимается на основании данных баланса за истекший год. Нельзя принять решение об увеличении капитала за счет имущества на основании данных бухгалтерской отчетности за квартал, полугодие или 9 месяцев текущего года.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не может превышать разницу между суммой чистых активов и уставным капиталом с учетом средств резервного фонда, если его образование предусмотрено учредительными документами общества.

Поскольку величина чистых активов ООО является по своей сути стоимостью имущества организации, приобретенного за счет собственных источников, т.е. уставного капитала и прибыли, то увеличение уставного капитала может быть произведено за счет прибыли общества, остающейся в его распоряжении после окончания года и реформации баланса.

Пример. ООО имеет уставный капитал 1 000 000 руб. В состав участников общества входят 5 лиц, первому из которых принадлежит 20% уставного капитала (200 000 руб.), второму – 15% (150 000 руб.), третьему – 18% (180 000 руб.), четвертому – 12% (120 000 руб.), а пятому – 35% (350 000 руб.).

После сдачи отчетности за истекший год собрание участников приняло решение об увеличении уставного капитала общества за счет прибыли, оставшейся в его распоряжении.

Если собранием участников принято решение об увеличении уставного капитала на 160 000 руб., то в бухгалтерском учете это отразится проводками:

Д–т 75 К–т 80 – 160 000 руб. – произведено увеличение уставного капитала;

Д–т 84 К–т 75 – 160 000 руб. – увеличение номинальной стоимости долей участников общества, отраженное по счетам бухучета, в связи с увеличением уставного капитала за счет прибыли, остающейся в распоряжении общества.

Аналогичными проводками отражается в бухгалтерском учете увеличение уставного капитала за счет добавочного капитал. (Д–т 83 К–т 75)

Таким образом, уставный капитал составит в целом 1 160 000 руб., но размер доли каждого участника не изменится.

Изменение номинальной величины долей участников общества представлено в следующей таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Участник | Размер доли в % | Номинальная стоимость доли в руб. при увеличении уставного капитала |
| 1 | 20 | 200 000 | 232 000 |
| 2 | 15 | 150 000 | 174 000 |
| 3 | 18 | 180 000 | 208 800 |
| 4 | 12 | 120 000 | 139 200 |
| 5 | 35 | 350 000 | 406 000 |
| Итого | 100 | 1 000 000 | 1 160 000 |

Сумма, на которую увеличивается стоимость доли в уставном капитале ООО у участников – физических лиц, в соответствии с п.1.4 ст.208 Налогового кодекса РФ включается в их совокупный годовой доход в том периоде, в котором увеличилась их доля, и подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала отразится следующими проводками:

Д–т 58 К–т 91 – 160 000 руб. – произведено увеличение номинального размера доли в уставном капитале общества у участника 1 (1 160 000 – 1 000 000);

Д–т 58 К–т 91 – 32 000 руб. – произведено увеличение номинального размера доли в уставном капитале общества у участника 2 (232 000 – 200 000);

Д–т 58 К–т 91 – 28 800 руб. – произведено увеличение номинального размера доли в уставном капитале общества у участника 3 (208 800 – 180 000);

Д–т 58 К–т 91 – 56 000 руб. – произведено увеличение номинального размера доли в уставном капитале общества у участника 3 (406 000 – 350 000).

Увеличение уставного капитала ООО за счет дополнительных вкладов участников общества

Согласно ст.19 Закона N 14–ФЗ собрание участников общества может принять решение об увеличении уставного капитала за счет дополнительных вкладов в уставный капитал его участниками.

Таким решением должна быть определена общая стоимость дополнительных вкладов, а также установлено единое для всех участников общества соотношение между стоимостью дополнительного вклада участника общества и суммой, на которую увеличивается номинальная стоимость его доли.

Указанное соотношение устанавливается исходя из того, что номинальная стоимость доли участника общества может увеличиваться на сумму, равную или меньшую стоимости его дополнительного вклада.

Пример. В ООО размер уставного капитала составляет 5 000 000 руб., приняло решение о его увеличении до 7 500 000 руб. за счет дополнительных вкладов участников.

Поскольку в рассматриваемом примере уставный капитал увеличивается на 2 500 000 руб., то участник 1 вправе увеличить номинальный размер своей доли не более чем на 250 000 руб. (2 500 000 руб. х 10%), участник 2 – не более чем на 1 000 000 руб. (2 500 000 х 40%), участник 3 – не более чем на 1 250 000 руб. (2 500 000 руб. х 50%). Суммы, превышающие эти пределы, не увеличат номинальную стоимость доли участника и должны быть либо возвращены ему обществом, либо зачислены в состав прибылей и убытков как безвозмездно полученные денежные средства.

Размер и номинальная стоимость долей участников общества представлены в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Участник | Доля уставного капитала, % | Номинальная стоимость доли уставного капитала, руб.  |
| 1  | 10  | 750 000  |
| 2  | 40  | 3 000 000  |
| 3  | 50  | 3 750 000  |
| Итого  | 100  | 7 500 000  |

Например, участник 1 внес 300 000 руб., участник 2 – 1 000 000 руб., а участник 3 – 1 250 000 руб. В учете организации эти операции отразятся проводками.

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 1") – 300 000 руб. – внесен дополнительный вклад в уставный капитал.

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 2") – 1 000 000 руб. – внесен дополнительный вклад в уставный капитал.

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 3") – 1 250 000 руб. – внесен дополнительный вклад в уставный капитал.

Изменение величины уставного капитала отразится в учете организации следующими проводками:

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 1") К–т 80 – 250 000 руб. – отражено внесение участником 1 дополнительного вклада в уставный капитал (поскольку номинальная стоимость его доли не может быть увеличена больше чем на 250 000 руб.);

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 1") К–т 91 – 50000 руб. – отражена безвозмездная передача участником 1 денежных средств обществу, которая подлежит обложению налогом на прибыль при передаче денежных средств от физического лица согласно пп.11 п.1 ст.251 НК РФ.

Или:

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 1") К–т 51 – 50000 руб. – произведен возврат участнику 1 суммы дополнительных вкладов, превышающих установленный предел;

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 2") К–т 80 – 1 000 000 руб. – отражено внесение участником 2 дополнительного вклада в уставный капитал;

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 3") К–т 80 – 1 250 000 руб. – отражено внесение участником 3 дополнительного вклада в уставный капитал;

Если участники общества нарушат сроки внесения взносов, сроки утверждения итогов увеличения капитала или внесения изменений в учредительные документы, то увеличение уставного капитала общества признается несостоявшимся.

В этом случае общество обязано в разумный срок вернуть участникам их вклады, сделав в Д–т 75 К–т 51 запись:

в связи с тем что увеличение уставного капитала за счет внесения дополнительных вкладов признано несостоявшимся, произведен возврат участнику суммы ранее внесенного дополнительного вклада в уставный капитал.

Увеличение уставного капитала за счет дополнительных вкладов отдельных участников общества или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в участники общества

Общее собрание участников общества может принятым единогласно решением увеличить размер уставного капитала за счет дополнительных взносов отдельных участников общества или принимаемых в общество третьих лиц.

При этом изменится не только величина уставного капитала, но также и размер долей его участников.

Пример. Собрание участников ООО приняло решение об увеличении своего уставного капитала.

Размер долей уставного капитала участников общества и их номинальная стоимость приведены в таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Участник | Доля уставного капитала, % | Номинальная стоимость доли уставного капитала, руб. |
| 1 | 15 | 1 125 000 |
| 2 | 40 | 3 000 000 |
| 3 | 45 | 3 375 000 |
| Итого | 100 | 7 500 000 |

Согласно принятому решению участник 3 вносит дополнительный вклад в размере 125 000 руб. и в общество принимается участник 4, который должен внести 2 000 000 руб. Таким образом, в результате принятия решения размер долей уставного капитала участников общества и их номинальная стоимость должны измениться так, как представлено в следующей таблице.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Участник | Доля уставного капитала, % | Номинальная стоимость доли уставного капитала, руб.  |
| 1  | 12  | 1 125 000  |
| 2  | 31  | 3 000 000  |
| 3  | 36  | 3 500 000  |
| 4  | 21  | 2 000 000  |
| Итого  | 100  | 9 625 000  |

На счетах бухгалтерского учета следует сделать записи, отражающие факт внесения участниками дополнительных вкладов:

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 3") – 125 000 руб. – участником 3 внесен дополнительный вклад в уставный капитал;

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 4") – 2 000 000 руб. – вновь принятым участником 4 внесен вклад в уставный капитал.

После того как изменение размера уставного капитала за счет внесения дополнительных вкладов будет зарегистрировано в установленном законодательством порядке, следует отразить это увеличение на счетах бухгалтерского учета:

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 3") К–т 80 – 125 000 руб. – отражено внесение участником 3 дополнительного вклада в уставный капитал;

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 4") К–т 80 – 2 000 000 руб. – отражено внесение участником 4 дополнительного вклада в уставный капитал.

Если в указанный срок участник 3 внес заявленную сумму полностью, это следовало отразить проводкой:

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 3") – 125 000 руб.

В случае если принимаемый участник 4 внес, например, только 100 000 руб., это следует отразить проводкой:

Д–т 51 К–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 4") – 100 000 руб.

При этом увеличение уставного капитала будет признано несостоявшимся, и общество должно вернуть участникам средства, внесенные в качестве вклада.

Возврат средств, внесенных ранее в уставный капитал, в учете следует отразить проводками:

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 3") К–т 51 – возврат 125 000 руб. участнику 3, внесенных в уставный капитал;

Д–т 75 (субсчет "Расчеты с участником 4") К–т 51 – возврат 100 000 руб. участнику 4, внесенных в уставный капитал.

Размер уставного капитала и размер долей его участников в этом случае остается прежним.

**2.2 Уменьшение уставного капитала**

Организация имеет право, а в случаях, предусмотренных законодательством, и обязана уменьшить величину заявленного в учредительных документах уставного капитала.

В соответствии со ст.20 Закона N 14-ФЗ общество с ограниченной ответственностью может уменьшить величину своего уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества в уставном капитале общества или путем погашения долей, принадлежащих обществу.

Руководствуясь ст.29 Закона N 208–ФЗ, акционерное общество может уменьшить величину своего уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества.

Уменьшение уставного капитала акционерного общества путем уменьшения номинальной стоимости акции

Исходя из ст.29 Закона N 208–ФЗ собрание акционеров акционерного общества может принять решение об уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Записи по счету 80 "Уставный капитал" в случае уменьшения размера уставного капитала производятся только после внесения соответствующих изменений в устав.

Пример. В соответствии с решением общего собрания акционеров ОАО уставный капитал ОАО уменьшается на 500 000 руб. путем конвертации акций в акции меньшей номинальной стоимости. Сумма, на которую уменьшается уставный капитал, выплачивается акционерам при конвертации акций.

В данном случае общим собранием акционеров ОАО принято решение о выплате акционерам суммы, на которую уменьшается уставный капитал ОАО.

Д–т 76 К–т 51 – 500 000 руб. – перечислена платежному агенту сумма, подлежащая выплате акционерам при конвертации акций

Д–т 75–1 К–т 76 – 500 000 руб. – отражена выплата акционерам суммы, на которую уменьшается уставный капитал ОАО

Д–т 80 К–т 75–1 – 500 000 руб. – отражено уменьшение уставного капитала ОАО на сумму, выплаченную акционерам.

Уменьшение уставного капитала за счет сокращения общего количества размещенных акций (оплаченных долей, паев)

Уменьшение уставного капитала за счет сокращения общего количества размещенных акций (уменьшения количества долей, паев) возможно лишь при условии, что это предусмотрено в уставе организации. Общее собрание участников не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения части размещенных акций (выкупа долей, паев) с целью их погашения, если:

номинальная стоимость акций, оставшихся в обращении, (стоимость долей, паев) окажется меньше минимального размера уставного капитала, предусмотренного законодательством на дату регистрации соответствующих изменений в уставе;

При выкупе акций с целью их последующего аннулирования в бухгалтерском учете используется Счет 81."Собственные акции (доли)"

Это счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 "Собственные акции (доли)" и кредиту счетов учета денежных средств.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 "Собственные акции (доли)" и дебету счета 80 "Уставный капитал" после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

В случае если ООО (товарищество) погашает приобретенную долю с соответствующим уменьшением уставного (складочного) капитала:

Д–т сч. 80 "Уставный капитал", К–т сч. 91–1 "Прочие доходы" – отражено уменьшение уставного капитала в результате погашения доли ООО;

Д–т сч. 91–2 "Прочие расходы", К–т сч. 81 "Собственные акции (доли)" – списана номинальная стоимость доли ООО.

Уменьшение уставного капитала путем конвертации определенных типов размещенных акций в облигации или иные ценные бумаги

Данная операция отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д–т 76, субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала", К–т 67 – отражена номинальная стоимость выпущенных в обращение облигаций, в которые конвертируются акции;

Д–т 76, субсчет "Расчеты за акции до уменьшения" К–т 98 – отражено превышение номинальной стоимости аннулированных акций над ценой размещения облигаций.

После регистрации изменений в уставе общества об уменьшении уставного капитала производятся записи:

Д–т 80 К–т 75 "Расчеты по вкладам в уставный капитал" – отражено уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость выпущенных облигаций;

Д–т 75, субсчет "Расчеты за акции в уставный капитал", К–т 76, субсчет "Расчеты за акции до уменьшения уставного капитала", – зачтена задолженность перед акционерами по оплате аннулированных акций, конвертируемых в облигации.

Уменьшение уставного капитала ООО в связи с неполной оплатой участниками своих долей в уставном капитале

В соответствии с п.2 ст.16 Закона N 14–ФЗ на момент государственной регистрации ООО обязательства учредителей по внесению вкладов должны быть выполнены не менее чем на 50%. Оставшаяся часть обязательств должна быть исполнена учредителями в течение срока, предусмотренного для них договором. Этот срок не может превышать одного года с момента государственной регистрации.

В случае невыполнения учредителями ООО своих обязательств по внесению вкладов в уставный капитал общества в течение одного года с момента его регистрации общество обязано уменьшить уставный капитал до его оплаченной величины.

Пример. Было зарегистрировано ООО с уставным капиталом 5 000 000 руб. Учредителями общества являются четыре физических лица. Каждому их них принадлежит по 25% уставного капитала – 1 250 000 руб. На момент регистрации общества каждый участник внес по 1 000 000 руб. Собрание участников приняло решение об уменьшении уставного капитала до величины его фактической оплаты без изменения долей участников.

Регистрация уставного капитала общества и взносы его участников в учете были отражены проводками:

Д–т 75 К–т 80 – 5 000 000 руб. – отражен размер уставного капитала организации в соответствии с ее учредительными документами;

Д–т 51 К–т 75 – 4 000 000 руб. отражена сумма фактически оплаченных участниками вкладов в уставный капитал.

Уменьшение уставного капитала в учете должно быть отражено проводкой Д–т 80 К–т 75 – 1 000 000 руб.

Таким образом, в рассматриваемом случае уставный капитал уменьшился до 4 000 000 руб. (5 000 000 руб. – 1 000 000 руб.), тогда как доля каждого участника осталась неизменной – 25%.

Соответственно номинальная стоимость доли каждого участника уменьшилась до 1 000 000 руб. (4 000 000 х 25% : 100%).

Уменьшение уставного капитала ООО до величины чистых активов

Согласно п.3 ст.20 Закона N 14–ФЗ по окончании второго и каждого последующего финансового года ООО обязано рассчитать величину своих чистых активов. Если их стоимость окажется меньше величины уставного капитала, организация обязана объявить о его уменьшении до размера, не превышающего стоимости чистых активов, и зарегистрировать это изменение в установленном порядке.

Под чистым активом общества понимается стоимость его имущества, приобретенного за счет собственных (не заемных) источников – уставного капитала, прибыли, остающейся в распоряжении общества, фондов, образованных за счет прибыли, и других фондов, созданных в соответствии с законодательством.

Уменьшение величины уставного капитала до размера стоимости его чистых активов производится путем уменьшения номинальной стоимости вкладов участников общества с сохранением размеров долей всех его участников.

Проводки, которыми следует отразить операцию в бухгалтерском учете, в нормативных документах не определены.

Сумма, на которую уменьшается уставный капитал, должна остаться на балансе общества, чтобы не уменьшить размера его имущества, т.е. величину чистых активов.

Пример. ООО уменьшает уставный капитал со 100 000 руб. до стоимости чистых активов 40 000 руб. Бухгалтерские записи в этом случае следующие:

Д–т сч. 80 "Уставный капитал",

К–т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

60 000 руб. – уменьшен уставный капитал.

**3. Выплата доли участнику при его выходе. Учет сделок по покупке и продаже долей уставного (складочного) капитал**

В соответствии со ст.94 ГК РФ участник общества с ограниченной ответственностью вправе в любое время выйти из общества независимо от согласия других его участников. При выходе участника из общества в учредительные документы вносятся изменения, подлежащие государственной регистрации в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 08.08.2001 N 129–ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц".

При выходе из общества (товарищества) участнику должна быть выплачена стоимость части имущества, соответствующая его доле в уставном капитале общества, в порядке, способом и в сроки, предусмотренные законодательством.

Доля участника общества переходит к обществу с момента подачи заявления о выходе из общества. У общества возникает обязанность выплатить участнику действительную стоимость его доли, которая определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, в течение которого было подано заявление о выходе из общества, либо с согласия участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости.

Под действительной стоимостью доли участника общества понимается часть стоимости чистых активов общества, пропорциональная размеру его доли в уставном капитале (п.2 ст.14 Федерального закона N 14–ФЗ).

Действительная стоимость доли участника общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов общества и размером уставного капитала общества. Если на момент выхода участника из общества его вклад в уставный капитал был внесен не полностью, то ему выплачивается действительная стоимость части его доли, пропорциональной оплаченной части вклада.

Пример. Организация А выходит из состава участников ООО и продает свою долю. Уставом общества уступка доли третьим лицам запрещена, другие участники от приобретения доли отказываются. Стоимость чистых активов ООО по данным бухгалтерского учета за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника с таким требованием, составляет 800 000 руб. Действительная стоимость доли участника составляет 200 000 руб. (800 000 руб. х 25%). Бухгалтерские записи следующие:

Д–т сч. 81 "Собственные акции (доли)",К–т сч. 75 "Расчеты с учредителями"

115 000 руб.– отражена номинальная стоимость выкупаемой доли ООО;

Д–т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)",

К–т сч. 75 "Расчеты с учредителями"

85 000 руб.– отражена разница между номинальной и действительной стоимостью доли ООО;

Д–т сч. 75 "Расчеты с учредителями",

К–т сч. 51 "Расчетные счета" (50 "Касса")

200 000 руб. – выплачена действительная стоимость доли участнику общества.

В случае выдачи участнику общества имущества в натуре такой же стоимости последняя запись следующая:

Д–т сч. 75 "Расчеты с учредителями",

К–т сч. 90–1 "Выручка" (91–1 "Прочие доходы")

200 000 руб. – отражена выручка от продажи имущества.

Статьей 23 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" предусмотрены случаи, когда общество становится приобретателем доли (части доли) участника:

а) уставом общества уступка доли (части доли) участника общества третьим лицам запрещена, а другие участники общества от ее приобретения отказываются.

б) участник общества исключен из общества.

в) уставом общества предусмотрено, что доли переходят к наследникам граждан и к правопреемникам юридических лиц, являвшихся участниками общества в случае их смерит, ликвидации, при условии отказа участников общества в согласии на переход или распределение доли.

г) в случае выплаты обществом действительной стоимости доли (части доли) участника общества по требованию его кредиторов часть доли, действительная стоимость которой не была оплачена другими участниками общества, переходит к обществу.

Доля, принадлежащая обществу, в течение одного года со дня ее перехода к обществу должна быть по решению общего собрания участников общества распределена между всеми его участниками пропорционально их долям в уставном капитале либо продана всем или некоторым участникам общества и (или), если это не запрещено уставом общества, третьим лицам и полностью оплачена. Продажа доли участникам общества, в результате которой изменяются размеры долей его участников, продажа доли третьим лицам, а также внесение связанных с продажей доли изменений в учредительные документы общества осуществляются по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно.

В случае если общество продает приобретенную долю одному из участников общества по ее номинальной стоимости, пусть 115 000 руб., то в учете бухгалтерские записи следующие:

Д–т сч. 75 "Расчеты с учредителями", К–т сч. 91–1 "Прочие доходы"

115 000 руб. – отражена выручка от продажи доли ООО;

Д–т сч. 91–2 "Прочие расходы", К–т сч. 81 "Собственные акции (доли)"

115 000 руб. – списана номинальная стоимость доли ООО;

В результате сделок по купле–продаже долей (паев, акций) между участниками общества (товарищества) или участниками и третьими лицами может происходит смена состава участников, либо перераспределение долей внутри общества (товарищества).

Например, у ООО два учредителя – физических лица (Х и У). Учредитель Х подал заявление с просьбой вывести его из состава участников ООО в связи с полной уступкой принадлежащей ему доли второму участнику (У). По протоколу общего собрания учредителей было принято решение, что участник Х уступает свою часть доли уставного капитала в размере 20% (как он по уставу и имел), что составляет 2000 руб., а также все права и обязанности участнику У.

По счету 80 числится кредитовое сальдо в размере 10 000 руб. (размер уставного капитала) с аналитикой по учредителям: Х – 2000 руб., У – 8000 руб.

В рассматриваемой ситуации фактически между двумя физическими лицами Х и У заключается договор дарения, по которому физическое лицо Х безвозмездно передает физическому лицу У долю в уставном капитале ООО.

В бухгалтерском учете ООО смена состава учредителей (участников) должна отражаться внутренней проводкой по счету 80:

Дебет 80 / Участник Х Кредит 80 / Участник У

* 2000 руб. – отражен переход к участнику У доли, принадлежавшей участнику Х.

В таком же порядке (внутренней проводкой) отражаются и другие сделки по передаче долей (акций, паев) между участниками и третьими лицами.

Аналитический учет уставного капитала акционерного общества имеет свои особенности. Он организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование детализированной информации о типах акций, их видах, стадиях накопления капитала, акционерах. При этом для аналитического учета уставного капитала по типам акций целесообразно открыть два субсчета – "Размещенные акции" и "Объявленные акции". Необходимость такого разделения обусловлена тем, что гражданское законодательство обязывает учредителей акционерного общества полностью оплатить уставный капитал, объявленный при создании общества, поскольку до открытой эмиссии акций общество должно обладать имуществом, гарантирующим интересы его кредиторов. На субсчете "Размещенные акции" собирается информация об акциях, размещенных только среди учредителей акционерного общества в порядке закрытой подписки. На субсчете "Объявленные акции" собирается информация об акциях, реализованных акционерам при проведении дополнительной открытой подписки.

Аналитический учет по видам акций может быть организован на двух субсчетах – субсчете "Обыкновенные акции" и субсчете "Привилегированные акции". Соотношение накапливаемой на них информации имеет контрольное значение, поскольку доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала акционерного общества не должна превышать 25%, если иное не следует из Закона об акционерных обществах.

Синтетический и аналитический учет уставного капитала ведется в соответствующих регистрах бухгалтерского учета на основании прошедших государственную регистрацию учредительных документов организации, договоров купли – продажи акций в акционерных обществах и другой первичной документации.

Организация аналитического учета в разрезе акционеров должна решать следующие задачи:

– учет и точное подтверждение прав собственников (в том числе при их смене) на ценные бумаги;

– получение информации о лицах, которые вправе требовать от акционерного общества исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

**Вывод**

Уставный капитал организации является важнейшей экономической категорией. Основу собственного капитала любой организации составляет именно уставный капитал, зафиксированный в ее учредительных документах. Он является необходимым условием образования и функционирования любого юридического лица. Уставный капитал – это стартовый капитал, необходимый организации для осуществления финансово – хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Уставный капитал организации может выступать в различных видах – складочного капитала – в полном товариществе и товариществе на вере; паевого либо неделимого фонда – в производственном кооперативе (артели); уставного капитала – в акционерных обществах, обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью; уставного фонда – в унитарных государственных и муниципальных предприятиях, однако в данной работе наглядно показано, что для целей бухгалтерского учета все указанные определения сводятся к понятию уставного капитала, содержанием которого является сумма вкладов, первоначально инвестированных собственниками (участниками, учредителями) в имущество предприятия.

Правовая основа уставного капитала определяет его размер и состав, сроки и порядок внесения вкладов в уставный капитал участниками, оценку вкладов при их взносе и изъятии, порядок изменения долей участников, ответственность участников за нарушение обязательств по внесению вкладов.

Правовой статус уставного капитала определяет особенности его отражения в бухгалтерском учете. При этом особое внимание, по моему мнению, необходимо уделить организации аналитического учета, в основу построения которого должны быть положены конкретные функции, выполняемые уставным (складочным, неделимым) капиталом (фондом).

Пассивный счет 80 "Уставный капитал" предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала. При формировании информации о накоплении уставного капитала рекомендуется открытие четырех аналитических субсчетов к счету 80 "Уставный капитал": "Объявленный капитал", "Подписной капитал", "Оплаченный капитал", "Изъятый капитал".

Сальдо по счету 80 "Уставный капитал" должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

Записи по счету 80 "Уставный капитал" производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Уставный капитал от других структурных составляющих собственного капитала организации отличается тем, что он должен быть распределен между ее участниками (акционерами).

Кроме того, счет 80 "Уставный капитал" предназначен также для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется "Вклады товарищей".

Первой хозяйственной операцией, с которой начинается бухгалтерский учет, является отражение суммы заявленного в учредительных документах уставного капитала и возникшей в связи с этим задолженности учредителей по взносам в него. С точки зрения бухгалтерского учета, учреждение общества (создание товарищества) – наиболее простая операция.

В работе подробно описан порядок записей после регистрации общества, отражающих формирование уставного капитала и его оплату участниками (акционерами).

Так как хозяйственные общества или товарищества могут создаваться как с долевым (частичным), так и со 100–процентным участием иностранных инвесторов, в работе описаны особенности отражения в бухгалтерском учете расчетов с учредителями, связанные с внесением вкладов в уставный (складочный) капитал в иностранной валюте (главным образом, “судьба” курсовой разницы).

Вопрос действительности оценки вносимого в уставный капитал имущества в российском бизнесе всегда являлся сложным. Злоупотребления учредителей по завышению действительную стоимость передаваемого в счет оплаты доли в уставном капитале имущества общеизвестны. И, помятую о том, что уставный капитал является одним из показателей финансовой благонадежности организации, большое значение имеет достоверное отражение в бухгалтерском учете истинного размера уставного капитала как при создании общества (товарищества), так и в период деятельности организации. В работе я прихожу к выводу, что нахождение баланса (в стоимостном выражении) между “мнением учредителя”, заключением независимого оценщика, рыночной стоимостью имущества и его остаточной стоимостью – залог бесспорного существования оплаченного уставного капитала в бухгалтерском учете.

Таким образом, бухгалтерский учет уставного (складочного) капитала представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах участников (учредителей, пайщиков) и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех операций.

Основными задачами бухгалтерского учета уставного (складочного) являются:

– формирование полной и достоверной информации о размере уставного (складочного) капитала, и его действительном финансовом наполнении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации), так и внешним (инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности);

– обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций;

– предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

**Список использованной литературы**

1. Федеральный закон РФ 26.12.1995 N 208–ФЗ (ред. От 06.04.2004) "Об акционерных обществах" (принят ГД ФС РФ 24.11.1995)// "Российская газета", N 248, 29.12.1995, последние изменения опубликованы в "Собрании законодательства РФ", 12.04.2004, N 15, ст. 1343
2. Федеральный закон РФ от 08.02.1998 N 14–ФЗ (ред. От 21.03.2002) "Об обществах с ограниченной ответственностью”, (принят ГД ФС РФ 14.01.1998) //"Собрание законодательства РФ", 16.02.1998, N 7, ст. 785, изменения опубликованы в "Российской газете", N 53, 26.03.2002.
3. ПРИКАЗ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 07.05.2003) "Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению” // "Учет.Налоги.Право" N 24, 2004
4. "Бухгалтерский учет: пособие для переподготовки и повышения квалификации бухгалтеров” (под ред. Климова М.А.) // "Книги издательства "Бератор–Пресс", М., 2003 г.
5. "Практическое пособие по бухгалтерскому учету” (ред. Макарьева В.И., Орлова Е.В. // "Книги издательства "Налоговый вестник", М., 2002 г.
6. Романова М.В. Уставный капитал (практика налогообложения страховых организации) // Книжная редакция "Финансы", 2002.
7. Е.А. Кыштымова Учет операций по формированию уставного капитала // "Аудиторские ведомости" N2, 2003
8. Е.М.Максимова Продажа доли в уставном (складочном) капитале хозяйственного общества // "Бухгалтерский учет" N 8, 2004
9. Е.А.Пронина. Учет и налогообложение операций по формированию уставного (складочного) капитала // "Бухгалтерский учет" N 22, 2003 г.
10. Л.В.Сотникова Учет уставного и добавочного капитала // "Бухгалтерский учет", N 13 2002 г.
11. Тимаев Ф.И. Процедура формирования уставного капитала как экономической основы предпринимательской деятельности общества и минимального размера его имущества, гарантирующего интересы кредиторов./ публикация специально подготовлена для системы “Консультант Плюс”, дата публикации 26.11.2003.